

REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W RZESZOWIE

***BUDŻET SAMORZĄDU
TERYTORIALNEGO***

zeszyt 12

RZESZÓW 2004

Redakcja:

dr hab. Adam CZUDEK (dział ekonomiczny)
mgr Lucyna KUŚNIERZ (sekretarz redakcji)
mgr Waldemar WITALEC (dział prawny)
dr Zbigniew K. WÓJCIK (redaktor naczelny)

Opracowanie i korekta:

Danuta OLSZEWSKA

Skład komputerowy:

Dorota PIETRASZEK

ISSN 1640-6214

Wydawca: Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie

Skład: Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie
Rzeszów, ul. Mickiewicza 10

Druk: Poligrafia Wyższego Seminarium Duchownego w Rzeszowie

SPIS TREŚCI

ARTYKUŁY

Mirosław P a c z o c h a	Zakres regulacji w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych w uchwałach rad gmin	5
Edyta G a w r o Ń s k a	Finansowanie inwestycji samorządowych w ramach wieloletnich programów inwestycyjnych	27
Mariusz H a d e l	Pomoc publiczna dla przedsiębiorców . . .	33
Wiesław K u ś n i e r z	Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych w trybie art. 66 <i>Ordynacji podatkowej</i>	45

MATERIAŁY POSEMINARYJNE

(Seminarium dla przewodniczących rad gmin nt. *Rola i zadania przewodniczącego rady gminy w procesie uchwałodawczym organu stanowiącego w zakresie spraw finansowych*)

Anna T r a ł k a	Rola przewodniczącego w kierowaniu pracą rady gminy	53
Tadeusz S u b i k	Istotne zagadnienia związane z podejmowaniem uchwał	63
Urszula P i s a r s k a	Gminne akty prawne o charakterze przepisów powszechnie obowiązujących	79

ANALIZY I OPINIE

Lucyna K u ś n i e r z	Zadłużenie samorządu terytorialnego na przykładzie jednostek województwa podkarpackiego	93
------------------------	---	----

WYJAŚNIENIA MINISTERSTWA FINANSÓW

W sprawie klasyfikowania przekazanych gminom wpływów z opłaty produktowej	123
W sprawie ujmowania przez jednostki samorządu terytorialnego dochodów z tytułu wpływu środków z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	124
W sprawie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego	124
W sprawie ujmowania w klasyfikacji budżetowej wpłat do budżetu państwa, dokonywanych w oparciu o przepisy ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku <i>o dochodach jednostek samorządu terytorialnego</i> (Dz. U. Nr 203, poz. 1966)	125
SKŁAD OSOBOWY RIO W RZESZOWIE	126
ADRESY	128

MIROŚLAW PACZOCHA

Zakres regulacji w sprawach dotyczących podatków i opłat lokalnych w uchwałach rad gmin

Zasada samodzielności gmin a granice ich władztwa podatkowego

Jedną z fundamentalnych zasad konstytucyjnych jest zasada samodzielności samorządu terytorialnego. Wyraża ją przepis art. 16 ust. 2 zd. 2 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹, w myśl którego przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Zgodnie z art. 165 ust. 1 *Konstytucji RP* jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną. Przysługują im prawa własności i inne prawa majątkowe. Ustęp 2. tego artykułu stanowi, że samodzielność jednostek samorządu terytorialnego podlega ochronie sądowej. Zasada samodzielności samorządu terytorialnego w odniesieniu do gminy skonkretyzowana jest w art. 2 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o *samorządzie gminnym*², zgodnie z którym gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (ust. 1), gmina posiada osobowość prawną (ust. 2), samodzielność gminy podlega ochronie sądowej (ust. 3).

Samodzielność jest istotą samorządu terytorialnego, w tym gminy. Nie ma jednak charakteru bezwzględny. Prawodawca może ingerować w sferę samodzielności gminy, ograniczając ją w różnym zakresie. „Można zatem zasadnie powiedzieć, że istotą samorządu gminnego jest działanie w ramach ustaw, w których samodzielność, jako niezbywalny atrybut samorządu gminnego, jest zadeklarowana i zabezpieczona³”.

Samodzielność gminy nie może być w szczególności rozumiana jako uprawnienie władzy lokalnej do podejmowania wszelkich działań na własnym terytorium, ani nawet jako prawo do czynienia tego, czego przepisy prawa nie zabraniają.

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym (art. 2 *Konstytucji RP*), a organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa (art. 7 *Konstytucji RP*). Ten ostatni przepis ma pełne zastosowanie do organów jednostek samorządu terytorialnego, jako organów władzy publicznej. Reguła, że dozwolone jest wszystko, czego prawo nie zakazuje, właściwa jest

¹ Dz. U. Nr 78, poz. 483.

² Jt.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

³ A. Wiktorowska *Prawne determinanty samodzielności gminy. Zagadnienia administracyjno-prawne*, Warszawa 2002, s. 14.

prawu prywatnemu, w szczególności cywilnemu. W prawie publicznym obowiązuje zasada odmienna – dozwolone jest tylko to, na co prawo wyraźnie zezwala. Ze szczególną mocą należy ją odnieść do tzw. władztwa podatkowego gmin. Gminy nie posiadają „ogólnego władztwa podatkowego”, wyrażającego się m.in. w możliwości ustanawiania własnych podatków⁴. Określone ustawowo kompetencje rady gminy są w zakresie spraw podatkowych ograniczone.

Swoboda uchwałodawcza gmin w zakresie prawa podatkowego, w przepisach dotyczących podatków, ograniczana jest w różny sposób. Z jednej strony nakłada się na nie pewne obowiązki, a z drugiej ogranicza uprawnienia. To ostatnie najczęściej przybiera postać precyzyjnego ustalenia kompetencji rady gminy, poza które nie może ona wychodzić (zgodnie z omówionymi wcześniej zasadami).

Przepisy *Konstytucji RP* zawierają normy wprost odnoszące się do podatków, z ograniczeniami władztwa podatkowego gmin.

Art. 168 *Konstytucji RP* stanowi, iż jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat w zakresie określonym w ustawie. Świadczy to o ograniczeniu władztwa podatkowego gmin jedynie do podatków i opłat lokalnych i to wyłącznie w zakresie określonym w ustawie. W myśl art. 217 *Konstytucji RP* nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje na drodze ustawy⁵.

Jak słusznie przyjmuje się w doktrynie „miejscowe prawo podatkowe jest (...) stanowione tylko na podstawie szczegółowych upoważnień ustawowych i w celu ich wykonania. Władztwo podatkowe gmin nie wynika bowiem z ogólnych zasad autonomii, lecz musi się opierać na wyraźnym umocowaniu ustawowym”⁶.

⁴ Nie zmienia tego poglądu możliwość tzw. samoopodatkowania mieszkańców gminy na cele publiczne, które w istocie, mimo wskazującej na to nazwy, nie jest podatkiem, lecz formą partycypacji mieszkańców gminy w finansowaniu określonego przedsięwzięcia.

⁵ Wbrew pozorom przepisy art. 217 i 168 *Konstytucji RP* w zakresie prawa do określania stawek podatków nie stoją ze sobą w sprzeczności. Pierwszy z nich, zaliczający określone działania władzy publicznej w sferze podatków do materii ustawowej, zamieszczony został w Rozdziale X *Konstytucji RP* zatytułowanym „Finanse publiczne” i odnosi się do wszystkich rodzajów podatków. Przepis art. 168, pomieszczony w Rozdziale VII „Samorząd terytorialny” jest przepisem szczególnym, odnoszącym się wyłącznie do wysokości podatków i opłat lokalnych i statuującym prawo jednostek samorządu terytorialnego do ustalania ich wysokości. Art. 217 *Konstytucji* nie zabrania zatem organom gmin ustalania stawek podatkowych w zakresie podatków lokalnych, albowiem przepis szczególny (art. 168) wyraźnie daje organom samorządu prawo do ustalania wysokości podatków. Nie ma natomiast przepisu, który pozwalałby organom gminy na nakładanie podatków lub innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, co nastąpić może wyłącznie na drodze ustawy. Nie można więc, jak już wyżej wskazano, np. uchwalić nowego podatku, nieznanego ustawom regulującym samorządowe prawo podatkowe (pogląd taki prezentowany był jeszcze przed wejściem w życie *Konstytucji RP* z dnia 2 kwietnia 1997 r., dla przykładu w wyroku NSA z dnia 15 maja 1997 r., sygn. akt: I SA/Po 224/97, „Wspólnota” 1997, Nr 48, s. 26).

⁶ W. Miemieć *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, Nr 5, s. 14.

Kompetencje rad gmin

Określenie wysokości stawek podatków i opłat⁷

Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dają radzie gminy kompetencje do określenia wysokości stawek:

- podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1),
- podatku od środków transportowych (art. 10 ust. 1),
- podatku od posiadania psów (art. 14 pkt 1),
- opłaty targowej, opłaty miejscowej i opłaty administracyjnej (art. 19 pkt 1).

Przekazując organowi stanowiącemu gminy uprawnienie do określenia wysokości tych stawek, ustawa posługuje się pojęciem „określa” (lub „ustala”), co w języku prawnym oznacza powinność. Wskazane przepisy nakładają na radę gminy obowiązek określenia wysokości stawek wymienionych podatków i opłat. Określenia stawek opłaty administracyjnej uwarunkowane jest wprowadzeniem takiej opłaty za czynności urzędowe wykonywane przez organy gminy, na zasadach wynikających z art. 18 ustawy. Jeśli rada gminy nie skorzysta z kompetencji do wprowadzenia opłaty administracyjnej, nie będzie zobligowana, co oczywiste, do określenia jej wysokości.

Organ stanowiący gminy nie posiada uprawnień do ustalania wysokości stawek podatku rolnego i podatku leśnego. Stawki te określone są ustawowo: stawka podatku rolnego w art. 6 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁸, a stawka podatku leśnego w art. 4 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym⁹. Ustalenie stawek tych podatków przez radę gminy byłoby przekroczeniem jej uprawnień.

Określenie zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatków i opłat

Powinność określenia zasad ustalania i poboru podatku dotyczy podatku od posiadania psów oraz opłat: targowej, miejscowej i administracyjnej. Art. 14 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w punkcie 2. stanowi, iż rada gminy określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności podatku od posiadania psów. Podobna regulacja zawarta jest w art. 19 pkt 1 ustawy i ma zastosowanie do wymienionych opłat.

„Zasady ustalania” dotyczyć będą przede wszystkim: określenia podmiotu, który określa wysokość podatku (czy robi to sam podatnik, w drodze tzw. „samowymiaru”, czy też inny podmiot, a jeśli tak to jaki) i wskazania sposobu ustalania wysokości podatku w przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe powstanie lub ustanie w trakcie roku podatkowego. Wobec braku regulacji ustawowych przyjąć trzeba, iż pojęcie „zasady ustalania” obejmuje swym zakresem także

⁷ Ponieważ zasady ustalania stawek podatków i opłat zostały szczegółowo omówione w innym opracowaniu zamieszczonym w tym numerze „Budżetu Samorządu Terytorialnego”, w powyższym artykule nie będą przedstawiane. Poprzestanę na ogólnym wskazaniu kompetencji rady gminy.

⁸ Jt.: Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.

⁹ Dz. U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.

określenie terminu powstania i ustania obowiązku podatkowego, jeśli powstaje on lub ustaje w trakcie roku podatkowego (np. czy powstaje od dnia zaistnienia zdarzenia powodującego obowiązek podatkowy, czy dopiero od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zdarzenie to miało miejsce).

„Zasady poboru” odnosić się będą głównie do metody pobierania podatku, a więc określać powinny sposób wpłacania podatku (np. do kasy urzędu gminy, na rachunek bankowy urzędu, do rąk inkasenta, jednorazowo bądź w ratach), reguły rządzące pobieraniem podatku w razie powstania obowiązku podatkowego w trakcie roku podatkowego i ustania go przed upływem roku podatkowego.

Ogólnie powiedzieć można, iż „zasady ustalania i poboru” powinny jednoznacznie i w sposób niebudzący wątpliwości precyzować wszystkie elementy umożliwiające prawidłowe ustalenie wysokości podatku i uiszczenie go w terminie określonym przez radę gminy. Szczególnie ważne jest takie ich sformułowanie, by podatnik był świadom wszystkich nałożonych nań obowiązków, a sposób poboru nie budził wątpliwości.

Użyty w cytowanych przepisach zwrot „terminy płatności” oznacza, w odniesieniu do podatku od posiadania psów, iż nie powinien to być tylko jeden termin. Wydaje się potrzebne określenie nie tylko terminu(ów) płatności podatku dla przypadków, gdy obowiązek podatkowy istnieje od początku roku podatkowego, lecz również terminu(ów) płatności podatku w sytuacji, gdy obowiązek podatkowy powstał w trakcie roku podatkowego.

Nieokreślenie terminu(ów) płatności podatków i opłat, wbrew ustawowym wymogom, jest poważnym błędem, który z reguły skutkuje stwierdzeniem nieważności uchwały. Najczęściej z taką sytuacją spotykać się można w uchwałach dotyczących opłat, szczególnie opłaty targowej. Z tego, iż stawki opłaty targowej są stawkami dziennymi, nie wynika w sposób niebudzący wątpliwości, że opłatę pobiera się codziennie. Niezbędne jest zatem określenie terminu płatności tejże opłaty w sposób odpowiadający wymogom ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*¹⁰. Pamiętać należy, że opłatę targową pobiera się od podmiotów wymienionych w art. 15 ust. 1 ustawy, dokonujących sprzedaży na targowiskach. Nie dopuszczalne jest ustalanie opłaty targowej w formie abonamentu, płatnego z góry, niezależnego od faktu dokonywania sprzedaży¹¹.

Nieokreślenie w uchwale zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatku od posiadania psów i omawianych opłat oznacza, iż rada gminy nie zrealizowała w sposób prawidłowy obowiązku ustawowego.

Zasady ustalania i poboru podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych określone są w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych*, podatku rolnego – w ustawie o *podatku rolnym*, a podatku leśnego – w ustawie o *podatku leśnym*. Rada gminy co do zasady przepisów tych modyfikować nie może. Odstępstwem od tej reguły jest prawo do zarządzenia poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego w drodze inkasa¹².

¹⁰ Np. poprzez uregulowanie, że opłatę pobiera się w dniu dokonywania sprzedaży czy po wystawieniu towaru do sprzedaży itp.

¹¹ Dokonywaniem sprzedaży, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*, jest wystawienie towaru na sprzedaż. Nie jest wymagane faktyczne zawieranie umów sprzedaży.

¹² Art. 6 ust. 12 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*, art. 6b ustawy o *podatku rolnym* i art. 6 ust. 8 ustawy o *podatku leśnym*.

Także terminy płatności podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych wynikają wprost z ustawy. Ustawodawca, podając terminy płatności tych podatków, nie pozostawił radzie gminy jakiegokolwiek swobody czy to w określaniu, czy w modyfikowaniu ustawowych terminów¹³. To samo dotyczy podatku rolnego (art. 6a ust. 6 zd. 2 i ust. 8 pkt 3 ustawy o podatku rolnym) i podatku leśnego (art. 6 ust. 3 zd. 2 i ust. 5 pkt 3 ustawy o podatku leśnym).

Zarządzenie poboru podatków i opłat w drodze inkasa, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso

Przepis art. 6 ust. 12 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, iż rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso. Analogiczne sformułowania, dotyczące innych podatków, zawiera ustawa o podatku rolnym (art. 6b) i ustawa o podatku leśnym (art. 6 ust. 8).

Art. 14 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rozstrzyga, iż rada gminy może zarządzić pobór podatku od posiadania psów w drodze inkasa lub określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Cytowany przepis zawiera oczywisty błąd, jakim jest użycie alternatywy („lub”). Przepis w takiej postaci nie nadaje się do stosowania. Bez wątplenia w przypadku zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa niezbędne jest określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso, w przeciwnym wypadku inkaso nie będzie mogło być realizowane. Nie można też określić inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso bez zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa. Tak więc użycie alternatywy rozłącznej jest w tym przypadku zupełnie nieuzasadnione.

Art. 19 pkt 1 ustawy mówi, iż rada gminy w drodze uchwały może zarządzić pobór opłat: targowej, miejscowej i administracyjnej w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Zarządzenie poboru wymienionych wyżej podatków i opłat w drodze inkasa winno być wyraźne¹⁴. Możliwość zarządzenia inkasa podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego jest wyraźnie ograniczona podmiotowo – może dotyczyć wyłącznie osób fizycznych. Niedopuszczalne byłoby zarządzenie poboru podatku w drodze inkasa od innych niż osoby fizyczne podmiotów, a nieprawidłowe takie, z którego by nie wynikało wprost, iż dotyczy wyłącznie osób fizycznych.

Wskazanie inkasentów nastąpić musi w uchwale rady gminy, gdyż wyłącznie organ stanowiący uprawniony jest do określenia inkasentów¹⁵. Kompetencji

¹³ Wadliwe będą postanowienia uchwał ustalające terminy płatności podatków od nieruchomości i od środków transportowych inne niż określone w art. 6 ust. 7 zd. 2 i ust. 9 pkt 3 oraz w art. 11 ust. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W szczególności rady gmin nie są uprawnione do stosowania jakichkolwiek preferencji podatkowych dla podatników, warunkując je wpłaceniem podatku np. jednorazowo na początku roku.

¹⁴ Np. poprzez użycie zwrotu: „Zarządza się pobór opłaty (podatku) ... w drodze inkasa”.

¹⁵ Odmienne poglądy w tej materii wyraził NSA w wyroku z dnia 26 maja 1992 r., sygn. akt: SA/Wr 371/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, Nr 6, poz. 118, stwierdzając, iż „(...) brzmienie tego przepisu [art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, sformułowanego analogicznie jak przepis art. 14 tej ustawy – dopisek własny – M. P.] o określeniu inkasentów i wynagrodzenia za inkaso nie oznacza, by bezpośrednio w uchwale, a więc w akcie przepisów gminnych, miało i mogło nastąpić wyznaczenie podmiotów, zobowiązanych do inkasa (...)”. Poglądu tego nie sposób podzielić. Ze wskazanych przepisów wynika ponad wszelką wątpliwość, że to rada gminy określa inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a formą, w jakiej rada gminy, jako organ kolegialny, wyraża swe stanowisko, jest uchwała.

swych nie może przenieść na żaden inny podmiot (np. wójta gminy). Pożądane jest (jakkolwiek obowiązek taki nie wynika z ustaw), aby zarządzenie inkasa i wskazanie inkasentów oraz określenie wynagrodzenia za inkaso nastąpiło w tej samej uchwale rady gminy, wówczas bowiem kwestia inkasa byłaby uregulowana kompleksowo w jednym akcie normatywnym.

Uchwała rady gminy powinna wskazywać inkasenta jednoznacznie, aby nie było żadnych wątpliwości co do jego osoby¹⁶. W wyroku z dnia 20 czerwca 1997 r.¹⁷, NSA wywiódł, iż „uchwała rady gminy, określająca inkasentów podatku, powinna na tyle precyzyjnie ich wskazywać, aby nie budziło wątpliwości, na kogo obowiązek inkasenta został nałożony. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby inkasentów, będących osobami fizycznymi, uchwała wymieniała imiennie”.

Inkasentem, wg przepisu art. 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*¹⁸, jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Powinności inkasenta wynikają z cytowanego przepisu art. 9 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Są nimi: pobranie od podatnika podatku i wpłacenie pobranego podatku we właściwym terminie organowi podatkowemu. Rada gminy nie jest uprawniona do nakładania na inkasentów, w ramach czynności inkasa, jakichkolwiek innych obowiązków (np. ustalanie osób zobowiązanych do płacenia podatku, prowadzenie ich ewidencji, wydawanie właścicielom psów numerków identyfikacyjnych, prowadzenie czynności egzekucyjnych i in.)¹⁹.

Problemem, którym kilkakrotnie zajmował się Naczelny Sąd Administracyjny jest możliwość wyznaczenia na inkasenta podmiotu bez uzyskania jego wcześniejszej zgody. W jednym z wyroków²⁰ NSA stanął na stanowisku, iż „rada gminy wyznaczając inkasentów podatku od posiadania psów, nie jest zobowiązana ani do wcześniejszego uzyskania zgody zainteresowanych podmiotów, ani też do zawarcia z nimi umów cywilnoprawnych”. Odmienny pogląd zaprezentował skład orzekający NSA w innym wyroku²¹ uznając, iż „w przypadku powierzenia (...) poboru opłaty targowej inkasentom (osobom fizycznym), warunkiem obciążenia ich obowiązkiem inkasa jest zawarcie z nimi umowy o pracę, umowy

¹⁶ Określenie inkasenta, w przypadku gdy jest nim osoba fizyczna, polegać będzie np. na podaniu jej imienia i nazwiska bądź tylko funkcji, pod warunkiem iż funkcja ta dostatecznie precyzyjnie identyfikuje osobę inkasenta (np. sołtys określonej wsi). Nie jest wystarczający zapis, iż inkasentem jest pracownik urzędu gminy. W odniesieniu do osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej konieczne jest wskazanie pełnej nazwy podmiotu, a niekiedy także jego bliższe określenie (np. poprzez podanie siedziby), jeśli sama nazwa dostatecznie jasno nie wskazuje na podmiot zobowiązany do prowadzenia inkasa. Niedopuszczalne jest określanie inkasentów przy użyciu zwrotów takich jak: „Inkasentem jest osoba, z którą wójt zawarł stosowną umowę” czy „Inkasentami mogą być osoby fizyczne lub prawne” (ostatni zwrot byłby powieleniem zapisu ustawowego, który nie konkretyzuje osoby inkasenta).

¹⁷ Sygn. akt: I SA/Ka 560/97, „Prawo Gospodarcze” 1997, Nr 11, s. 36.

¹⁸ Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

¹⁹ „Uchwała rady gminy, nakładająca na inkasentów podatku od posiadania psów obowiązek prowadzenia ewidencji posiadaczy psów oraz wykonywania czynności egzekucyjnych przekracza zakres upoważnienia zawartego w art. 14 ustawy (...) o podatkach i opłatach lokalnych (...)” (wyrok NSA z dnia 28 lutego 1992 r., sygn. akt: SA/Po 1130/91, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, Nr 1, poz. 20).

²⁰ Wskazanym w przypisie 19.

²¹ Wskazanym w przypisie 15.

zlecenia bądź mianowanie. Również w razie powierzenia poboru opłaty targowej osobie prawnej, zarządzającej targowiskiem miejskim, niezbędne będzie wyrażenie przez zarządcę zgody na wykonywanie tej czynności”.

Pogląd zaprezentowany w pierwszym wyroku należy zdecydowanie odrzucić. Za niedopuszczalne trzeba uznać nałożenie na jakikolwiek podmiot obowiązku prowadzenia inkasa bez jego zgody, choćby z tej przyczyny, iż inkaso wiąże się z odpowiedzialnością całym majątkiem inkasenta za pobrane, a niewpłacone w terminie podatki. Podjęcie uchwały wyznaczającej osobę inkasenta (i wysokość wynagrodzenia za inkaso) powinny poprzedzić wcześniejsze ustalenia z osobą (czy podmiotem), która ma te obowiązki wykonywać, dotyczące wyrażenia przez nią zgody na wykonywanie inkasa²².

Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawierają żadnych wskazówek, co do sposobu wynagradzania inkasentów, przyjętego w uchwale rady gminy. Nie ma ich także w ustawie *Ordynacja podatkowa*, która w art. 28 § 1 uściśla wyłącznie rodzaj wynagrodzenia inkasentów z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa (jest to wynagrodzenie zryczałtowane).

Ogólne upoważnienie do oznaczania wysokości wynagrodzenia prowadzi do wniosku, iż ustalenie sposobu wynagradzania inkasentów (wynagrodzenie zryczałtowane, prowizyjne czy inne) należy do rady gminy, która nie jest krępowana w tym zakresie żadnymi szczegółowymi regulacjami.

Wysokość wynagrodzenia poszczególnych inkasentów może być zróżnicowana, może także różnić się w zależności od rodzaju pobieranego podatku.

Wyznaczenie późniejszego terminu płatności dla inkasentów podatków i opłat

Termin płatności dla inkasentów określony jest ustawowo. W myśl art. 47 § 4a ustawy *Ordynacja podatkowa* co do zasady jest to dzień następujący po dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku. Przepis ten w końcowej części zawiera upoważnienie dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do wyznaczenia terminu późniejszego. Rada gminy może zatem wyznaczyć wyłącznie późniejszy niż wynikający z ustawy termin płatności dla inkasentów. Nie jest kompetentna do skrócenia (wyznaczenia wcześniejszego) terminu, nie może także przyjąć terminu ustawowego. Termin zdefiniowany w ustawie obowiązuje z mocy samego prawa wówczas, gdy rada gminy nie skorzysta z uprawnienia do ustalenia terminu późniejszego.

Wyznaczenie terminu późniejszego nastąpić może w formie właściwej dla organu kolegialnego – uchwały rady gminy.

²² Na marginesie stwierdzić trzeba, że wątpliwa jest teza NSA sugerująca konieczność zawarcia z inkasentem będącym osobą fizyczną umowy o pracę, umowy zlecenia czy nawiązanie stosunku pracy poprzez mianowanie. Nie bardzo wiadomo, co miałyby być przedmiotem takiej umowy, skoro wszystkie postanowienia niezbędne do sprawowania przez inkasenta jego funkcji określają przepisy ustawy *Ordynacja podatkowa* i uchwały właściwej rady gminy.

Wprowadzanie zwolnień podatkowych²³

Przepisy podatkowe uprawniają rady gmin do wprowadzania zwolnień podatkowych, a niekiedy także ulg.

Zwolnienie podatkowe definiuje się jako całkowite odstępianie od poboru podatku²⁴, a ulgi podatkowe jako „częściowe zwolnienia, przybierające postać odliczenia od podstawy opodatkowania, od kwoty podatku lub obniżenia stawki podatkowej”²⁵.

Powstaje pytanie czy w sytuacji, gdy przepisy wyraźnie zezwalają radzie gminy jedynie na wprowadzanie zwolnień, może ona wprowadzać także ulgi w podatku? *Prima facie* wydawać by się mogło, iż na tak postawione pytanie udzielić należy odpowiedzi twierdzącej, stosując rozumowanie *a maiori ad minus*. Jeśli bowiem rada może więcej (zwolnić, czyli całkowicie odstąpić od poboru podatku), to tym bardziej może mniej (zastosować ulgę, czyli „zwolnić częściowo”). Takie wnioskowanie nie wydaje się prawidłowe. Skoro ustawodawca w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przyznał radzie gminy prawo do wprowadzania zwolnień, a w ustawie o podatku rolnym prawo do wprowadzania zwolnień lub ulg, oznacza to, iż na potrzeby przepisów prawa podatkowego wyraźnie rozróżnia „zwolnienia” i „ulgi”, a uprawnienie do ich wprowadzania wypowiada wprost. Jeśli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych mowa jest tylko o zwolnieniach, brak podstaw do uznania, iż rada gminy jest uprawniona do wprowadzania również ulg, gdyby bowiem tak było, ustawodawca, posługując się przyjętą techniką legislacyjną, określiłby to wprost. Nadto, zgodnie z przepisem art. 217 *Konstytucji RP*, określanie zasad przyznawania ulg następuje w drodze ustawy. Rada gminy nie mając ustawowego upoważnienia do wprowadzania ulg nie może tego czynić, szczególnie w sytuacji, gdy ustawa nie określa zasad przyznawania tych ulg. Organ stanowiący wyposażony został przez ustawodawcę w kompetencje do ustalania wysokości stawek podatkowych i dodatkowo uprawnienie do wprowadzania ulg wydaje się zbędne. Efekt ulgi osiągnąć można ustalając odpowiednio niższą stawkę dla danej kategorii przedmiotu opodatkowania. Przy takich możliwościach ustalania wysokości stawek podatkowych dla poszczególnych kategorii przedmiotu opodatkowania nadanie uprawnienia do stosowania ulg skutkować by musiało różnicowaniem stawek podatkowych głównie z uwagi na kryterium podmiotowe, co mogłoby naruszać zasadę powszechności opodatkowania. Dlatego rada gminy nie jest uprawniona do stosowania ulg w podatkach tam, gdzie ustawa wyraźnie tego nie przewiduje.

²³ Odrębne opracowanie omawia w sposób szczegółowy zasady wprowadzania i rodzaje zwolnień podatkowych. Dlatego w tym miejscu kwestie te nie będą szczegółowo roztrząsane.

²⁴ L. Etel, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, t. 2, pod red. E. Ruśkowskiego, Warszawa 2000, s. 20.

²⁵ Tamże. Termin „ulgi podatkowe” zdefiniowany został na potrzeby ustawy *Ordynacja podatkowa*. Zgodnie z przepisem art. 3 pkt 6 tej ustawy ilekroć w ustawie mowa jest o ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku.

Obniżenie ceny skupu żyta

Podatek rolny za rok podatkowy wynosi, zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, równowartość pieniężną 2,5 q żyta (dla gruntów gospodarstw rolnych) lub równowartość pieniężną 5 q żyta (dla pozostałych gruntów). Równowartości pieniężne oblicza się według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Średnią cenę skupu żyta ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału (ust. 2). Rady gmin są uprawnione do obniżenia cen skupu określonych w ust. 2, przyjmowanych jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy (ust. 3).

Rada gminy jest kompetentna wyłącznie obniżyć cenę skupu żyta. Może ją obniżyć zarówno kwotowo (np. uchwalić, że obniża się cenę skupu żyta do określonej kwoty), bądź też procentowo (np. obniżając cenę skupu żyta o 10%). W tym drugim przypadku, jeśli rada gminy nie zawęzi czasu obowiązywania tej obniżki do danego roku podatkowego, może ona mieć zastosowanie corocznie²⁶. Rada nie może podwyższyć ceny skupu żyta, nie może również ustalać ceny w wysokości równej tej, jaką określił komunikatem Prezes GUS, ponieważ nie ma takiej kompetencji. Nie jest także uprawniona do obniżenia ceny skupu żyta do kwoty „0” zł, albowiem tym sposobem uchyliłaby obowiązek podatkowy, naruszając konstytucyjną zasadę powszechności opodatkowania.

Obniżenie ceny skupu żyta jest wyłącznie uprawnieniem rady gminy, a nie obowiązkiem. W przypadku, gdy ze swego prawa nie skorzysta, obowiązywać będzie na terenie gminy cena skupu określona komunikatem Prezesa GUS²⁷.

Uprawnienie rady gminy do obniżenia ceny skupu żyta nie obejmuje prawa do różnicowania jej np. względem różnych grup podatników. Na terenie gminy obowiązywać może tylko jedna obniżona cena skupu żyta²⁸.

Obniżenie kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna

Wysokość podatku leśnego określają przepisy art. 4 ustawy o lasach. Podatek leśny od 1 ha za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy (art. 4 ust. 1). Dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych tak określona stawka podatku leśnego ulega obniżeniu o 50% (art. 4 ust. 3). Średnią cenę sprzedaży drewna ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej polskiej „Monitor Polski” w terminie

²⁶ Tak: L. Etel, S. Presnarowicz *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 151.

²⁷ Patrz też: wyrok NSA z dnia 10 lutego 1995 r., sygn. akt: SA/Rz 226/94, „Monitor Podatkowy” 1995, Nr 11, poz. 344.

²⁸ Tak też NSA w wyroku z dnia 10 listopada 1993 r., sygn. akt: SA/Po 1697/93, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, Nr 5, poz. 173.

20 dni po upływie trzeciego kwartału (art. 4 ust. 4). Kompetencja rady gminy określona w art. 4 ust. 5 ustawy o podatku leśnym sprowadza się do możliwości obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowanej jako podstawa obliczenia podatku leśnego na obszarze gminy.

To, co wyżej powiedziano na temat obniżenia ceny skupu żyta, odnieść należy do obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna. Tak więc kompetencją organu stanowiącego jest wyłącznie obniżenie tej kwoty (w przypadku nieskorzystania z tego uprawnienia obowiązywać będzie cena określona w komunikacie prezesa GUS) i nie jest dopuszczalne jej ustalenie czy to poziomie niższym, wyższym czy też równym cenie określonej w komunikacie. Nie byłoby też dopuszczalne ustalenie kilku różnych obniżonych kwot.

Określenie wzorów formularzy informacji o przedmiotach opodatkowania oraz deklaracji na podatki lokalne

Przepisy ustaw o podatkach i opłatach lokalnych, o podatku rolnym i o podatku leśnym nakazują osobom fizycznym składać informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru (art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), informacje o lasach, sporządzone na formularzach według ustalonego wzoru (art. 6 ust. 2 ustawy o podatku leśnym) oraz informacje o gruntach, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru (art. 6a ust. 5 ustawy o podatku rolnym). Osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe są obowiązane składać organowi podatkowemu deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru (art. 6 ust. 9 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Podobne zapisy zawierają przepisy art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku leśnym i art. 6a ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku rolnym. Wzory formularzy określa rada gminy, w drodze uchwały (art. 6 ust. 13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6 ust. 9 ustawy o podatku leśnym, art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym). Przepisy te wskazują również na pewne konieczne elementy formularzy. W formularzach odnoszących się do podatku od nieruchomości, podatku leśnego i podatku rolnego zawarte muszą być dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru odpowiednio podatku od nieruchomości, podatku leśnego i podatku rolnego. Ogólnie powiedzieć można, że rada gminy powinna w formularzach zawrzeć wszystkie dane niezbędne do wymiaru i poboru podatku. Z drugiej strony formularze zawierać mogą tylko tego rodzaju dane i nie jest dopuszczalne żądanie zamieszczenia w nich jakichkolwiek innych informacji, które nie są niezbędne do wymiaru i poboru podatku; uwaga ta odnosi się w sposób szczególny do danych podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku (podatnika).

Dane na temat przedmiotu opodatkowania powinny być tak określone, by możliwe było wskazanie w sposób dokładny wszystkich przedmiotów opodatkowania. Muszą zatem wskazywać wszystkie kategorie przedmiotów opodatkowania. Niezbędne jest również, aby podmiot składający deklarację lub informację miał możliwość wskazania wszystkich zwolnień, z których korzysta – zarówno

ustawowych, jak i wprowadzonych przez radę gminy. Można to osiągnąć bądź przez enumeratywne wymienienie tych zwolnień w formularzu, bądź zamieszczenie rubryki, w której wypełniający deklarację lub informację zamieści dane o zwolnieniach.

Ważne jest, by wzory formularzy nie były nazbyt skomplikowane, w przeciwnym wypadku w istotny sposób może to utrudnić ich wypełnienie, a później odczytanie przez organ podatkowy.

Rada gminy nie jest kompetentna do określania wzoru deklaracji na podatki od środków transportowych. Uprawnienie to służy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, na podstawie art. 9 ust. 8 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*.

Określenie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej

Na podstawie art. 12 ust. 9 ustawy o *podatku rolnym* rada gminy określa, w drodze uchwały, tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy. Użycie zwrotu „określa”, oznaczającego w języku prawnym obowiązek, świadczy o tym, że rada gminy zobligowana jest do podjęcia uchwały określającej tryb i szczegółowe warunki zwolnienia.

Jak wynika z cytowanego przepisu, obowiązek określenia trybu zwolnienia i szczegółowych warunków zwolnienia. Nie można przy tym powtarzać warunków ustawowych. Nie należy modyfikować ramowych przesłanek wynikających z ustawy, dotyczących maksymalnej wielkości użytków rolnych gospodarstwa rolnego i maksymalnego okresu zwolnienia, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o *podatku rolnym*.

Określenie trybu zwolnienia powinno wskazywać: kto, w jakiej sytuacji, kiedy, w jakiej formie udziela zwolnienia. Szczegółowe warunki winny doprecyzować ogólne przesłanki ustawowe. Szczegółowe warunki zwolnienia dotyczyć mogą tylko gruntów gospodarstw rolnych.

Wprowadzenie opłaty prolongacyjnej

Opłata prolongacyjna nie jest opłatą lokalną, o której mowa w przepisach ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*. Ponieważ bezpośrednio jest związana z podatkami stanowiącymi dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zostanie w tym miejscu omówiona.

Organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem, może m.in. odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty oraz odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę (art. 48 § 1 pkt 1 i 2 ustawy *Ordynacja podatkowa*). W takiej sytuacji organ podatkowy ustala opłatę prolongacyjną, jeśli dotyczy to podatków stanowiących dochód budżetu państwa (art. 57 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*). Opłata prolongacyjna jest to „swego rodzaju oprocentowanie »kredytu podatkowego« powstałego w wyniku odroczenia ter-

minu płatności podatku lub rozłożenia tej płatności na raty²⁹. Ustawa *Ordynacja podatkowa* nie daje podstaw do ustalania opłaty prolongacyjnej dotyczącej podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód budżetu gminy. Jednakże przepis art. 57 § 7 tej ustawy daje radzie gminy możliwość wprowadzenia opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód gminy³⁰, przy czym wysokość tej opłaty nie może być wyższa niż 50% stawki odsetek za zwłokę, ogłaszanej na podstawie art. 56 § 3 ustawy *Ordynacja podatkowa*. Jeżeli rada gminy nie skorzysta z prawa do wprowadzenia opłaty prolongacyjnej organ podatkowy nie będzie uprawniony do jej ustalenia. Jeśli natomiast organ stanowiący gminy wprowadzi opłatę prolongacyjną, organ podatkowy powinien ją ustalić w każdym przypadku rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód gminy. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy przyczyną wydania decyzji o rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności jest klęska żywiołowa lub wypadek losowy. Wprowadzając opłatę prolongacyjną, rada gminy określa także jej stawkę, równą lub niższą (nigdy wyższą) niż wynikająca z art. 57 § 2 ustawy *Ordynacja podatkowa* stawka opłaty prolongacyjnej dla podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

Obowiązywanie uchwał rady gminy w sprawach podatków i opłat lokalnych

Uchwały w sprawach podatków i opłat lokalnych jako akty prawa miejscowego i ich miejsce w hierarchii źródeł prawa

Ogólne zasady tworzenia prawa miejscowego określone są w przepisach art. 87 ust. 2 i 94 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 r., zamieszczonych w jej rozdziale III zatytułowanym „Źródła prawa”. Pierwszy ze wskazanych przepisów stanowi, iż źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Drugi zaś mówi, że organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa.

Wynika z tego, iż akty prawa miejscowego są źródłami prawa Rzeczypospolitej Polskiej, aczkolwiek źródłami specyficznymi, bo obowiązującymi co prawda powszechnie, ale jedynie na obszarze działania organów, które je ustanowiły. To ograniczenie terytorialnego zakresu obowiązywania przepisów prawa miejscowego w odniesieniu do przepisów gminnego prawa podatkowego oznacza, iż rady gmin tworzyć mogą normy prawa podatkowego obowiązujące wyłącznie na obszarze ich działania; nie mają prawa stanowienia przepisów obowiązujących poza tym obszarem (np. na terenie innej gminy).

²⁹ R. Mastalski, [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 78.

³⁰ Przepis ten daje podstawę do wprowadzania opłaty prolongacyjnej także przez radę powiatu i sejmik województwa, jednakże z uwagi na zakres niniejszego opracowania przedstawiłem tu wyłącznie kompetencje rady gminy.

Przepis art. 94 *Konstytucji RP* w zdaniu drugim odwołuje się do ustawy, która reguluje zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego. Taką ustawą w zakresie, o którym tu mowa, jest przywoływana na wstępie ustawa o *samorządzie gminnym*. Zawarte w jej rozdziale 4., zatytułowanym „Akty prawa miejscowego stanowione przez gminę”, regulacje określają dodatkowe warunki, jakim muszą odpowiadać akty prawa miejscowego stanowione przez gminę.

Stosownie do treści przepisu art. 40 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym* na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze gminy. Zapis ten sformułowany jest podobnie jak przepis art. 94 *Konstytucji RP*, aczkolwiek nie zastrzega, iż akty prawa miejscowego mogą być wydawane w granicach upoważnień ustawowych. Jakkolwiek nie jest to najrzeczniejsze rozwiązanie, to jednak nie oznacza ono, iż ustawa o *samorządzie gminnym* dopuszcza przekroczenie granic ustawowego upoważnienia. Przepis art. 94 *Konstytucji RP*, jako aktu wyższej rangi w hierarchii źródeł prawa, ma zastosowanie także do aktów prawa miejscowego stanowionych przez gminy.

Akty prawa miejscowego ustanawia rada gminy w formie uchwały (art. 41 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*). Nie może więc w zasadzie stanowić ich żaden inny organ, a w szczególności wójt. Wyjątek dotyczy przepisów porządkowych, które wójt wydawać może w przypadku niecierpiącym zwłoki, lecz kwestia ta nie będzie szczegółowo rozważana, gdyż przepisy podatkowe nie są przepisami porządkowymi w rozumieniu art. 40 ust. 3 ustawy o *samorządzie gminnym* i regulacji przewidzianej dla tych przepisów nie podlegają. Zresztą przepis art. 18 ust. 2 pkt 8 podejmowanie uchwał w sprawach podatków, w granicach określonych w odrębnych ustawach³¹, zastrzega do wyłącznej właściwości rady gminy. Użyte przez ustawodawcę określenie „w sprawach podatków” jest szerokie, odnosi się nie tylko do ustalania stawek podatku, ale także zwolnień podatkowych, sposobu poboru podatku i wszelkich innych spraw, określonych w odrębnych ustawach. Kompetencji swych rada gminy nie może w żaden sposób (np. uchwałą) przekazać wójtowi gminy, ani innemu organowi³².

Uchwały dotyczące podatków i opłat lokalnych w większości muszą być uznane za akty prawa miejscowego. Co do ustalania stawek i określania zwolnień podatkowych taki ich charakter jest bezdyskusyjny. Niekiedy wyrażane są wątpliwości odnośnie cech uchwał o inkasie podatków i opłat, jako rzekomo dotyczących wyłącznie inkasentów. Jest to zapatrywanie błędne. Tego rodzaju uchwały nie odnoszą się tylko do inkasentów. Nakładają one na obywateli obowiązki w zakresie sposobu płatności podatków (opłat) i z tego tytułu są skierowane do nieokreślonej grupy adresatów. Bez wątpienia są one aktami prawa miejscowego, których obowiązywanie uzależnione jest od ogłoszenia we właściwym dzienniku urzędowym.

³¹ Przepis art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o *samorządzie gminnym* nie stanowi samoistnej podstawy do stanowienia przepisów podatkowych. Podstawą tą są wyłącznie wskazane w nim „odrębne ustawy”.

³² W wyroku z dnia 23 lipca 1991 r., sygn. akt: III SA 452/91, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, Nr 4, poz. 75, Naczelny Sąd Administracyjny napisał: „Rada gminy nie jest upoważniona do przekazywania organowi wykonawczemu zarządu gminy swoich kompetencji dotyczących zwolnień od podatku od nieruchomości”. Bardziej ogólną tezę sformułowano w wyroku z dnia 23 października 1992 r., sygn. akt: SA/Wr 1057/92, ONSA z 1992 r., Nr 3-4, poz. 94, pisząc: „Rada Gminy nie może przenosić swojego uprawnienia do stanowienia przepisów gminnych (...) na zarząd gminy”.

Z faktu, że uchwały w sprawach podatków i opłat lokalnych są aktami prawa miejscowego, wynika dalsza konsekwencja – obowiązek odpowiedniego stosowania przy ich uchwalaniu niektórych przepisów rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”³³. Wynika to z treści § 143 rozporządzenia. Wśród najważniejszych są przepisy zakazujące powtarzania przepisów ustaw i rozporządzeń, dość często łamane³⁴.

Także z innych względów akty prawa miejscowego stanowione przez rady gmin nie mogą powielać zapisów ustawowych, a więc regulować raz jeszcze tego, co jest już uregulowane w ustawie. Kompetencje rady gminy są ściśle określone w przepisach szczególnych i tylko w tych granicach podejmowane mogą być uchwały. Tymczasem praktyka wskazuje, iż organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego niejednokrotnie wychodzą poza zakres upoważnienia, powielając niektóre przepisy ustawowe (np. pewne definicje legalne), bądź – co gorsza – modyfikując je, często nieumyślnie, dla uproszczenia skomplikowanych konstrukcji ustawowych³⁵. Postanowienia uchwał regulujące raz jeszcze to, co zostało już uregulowane w ustawach, w sposób istotny naruszają prawo i skutkują stwierdzeniem nieważności powielonych regulacji. Takie stanowisko zajął także Naczelny Sąd Administracyjny, zwracając uwagę na jeden jeszcze ważny aspekt sprawy, a mianowicie na to, że „powtórzony przepis będzie interpretowany w kontekście uchwały, w której go powtórzono, co może prowadzić do całkowitej lub częściowej zmiany intencji prawodawcy”³⁶.

Na problem ten spojrzeć należy przede wszystkim z punktu widzenia kompetencji rad gmin określonych w przepisach ustaw upoważniających do podejmowania określonych uchwał. Powtórzenie zapisu ustawowego to nie tylko jego powielenie, to przede wszystkim uregulowanie w akcie prawa miejscowego kwestii, której rada gminy nie ma prawa normować³⁷. Dlatego bezwzględnie należy unikać „powtarzania” zapisów ustawowych.

W tym kontekście można jeszcze powiedzieć o pewnych przepisach, tradycyjnie znajdujących się w uchwałach podatkowych, dotyczących powierzenia wykonania uchwały wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi). Uchwały podatkowe mają przymiot stosowalności (są stosowane) i nie są wykonywane przez organ wykonawczy gminy.

Z istoty aktów prawa miejscowego jako powszechnie obowiązujących wynika jeszcze jedna ich cecha: zawierają „normy o charakterze generalnym, a więc takie, w których adresat został określony ogólnie, a nie konkretnie, i których »nie

³³ Dz. U. Nr 100, poz. 908.

³⁴ Wprowadzenie obowiązku stosowania wybranych przepisów „Zasad techniki prawodawczej” w praktyce legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego ocenić należy pozytywnie. Jednakże zastosowana technika, polegająca na odesłaniu do odpowiedniego stosowania określonych przepisów, nastrocza w praktyce wiele trudności i wątpliwości.

³⁵ Tłumaczy się to koniecznością przybliżenia przepisów obywatelom nieznaną im prawa, co jednak nie może uzasadniać ujmowania w uchwałach tego rodzaju postanowień. O treści przepisów można obywateli poinformować w inny sposób.

³⁶ Teza wyroku NSA z dnia 14 października 1999 r., sygn. akt: II SA/Wr 1179/98, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2000, Nr 1, poz. 17.

³⁷ Tłumaczenie, że są to tylko zapisy informacyjne jest nietrafne, albowiem akty normatywne nie zawierają postanowień informacyjnych, lecz obowiązujące normy prawne.

konsumuje się« przez ich zastosowanie (...)»³⁸. W szczególności akty prawa miejscowego nie mogą zawierać norm adresowanych do konkretnych, imiennie oznaczonych osób bądź innych podmiotów.

Zakres miejscowy obowiązywania uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych

Uchwały w sprawach podatków i opłat lokalnych, jako akty prawa miejscowego, obowiązują wyłącznie na obszarze gminy, która je uchwaliła. Twierdzenie to wydaje się oczywiste, a jednak praktyka dowodzi, iż także w tej materii zdarzają się próby obejścia przepisów³⁹.

Zakres czasowy obowiązywania uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych

W myśl art. 88 ust. 1 *Konstytucji RP* warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Zgodnie z dyspozycją zawartą w przepisie art. 42 ustawy o *samorządzie gminnym* zasady i tryb ogłaszania aktów prawa miejscowego określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o *ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*⁴⁰. Z przepisów tej ustawy wynika, że akty prawa miejscowego stanowione przez gminy ogłasza się w wojewódzkim dzienniku urzędowym (art. 13 pkt 2). Ogłoszenie aktu normatywnego w dzienniku urzędowym jest obowiązkowe (art. 2 ust. 1) i następuje niezwłocznie (art. 3). Ogłoszenie w wojewódzkim dzienniku urzędowym jest warunkiem wejścia w życie aktów prawa miejscowego. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Ta zasada odnosi się do gminnych przepisów podatkowych, nakładających z reguły obowiązki na obywateli. Wyjątkowo tylko, „w uzasadnionych przypadkach” akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia aktu w dzienniku urzędowym (art. 4 ust. 3). Przepisy nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie (art. 5).

Wcześniej niż po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w dzienniku urzędowym wejście w życie dopuszczalne jest w przypadku gminnych przepisów podatkowych wówczas, gdy wprowadzają one zwolnienia podatkowe lub zmniejszają stawki podatku, wówczas bowiem nie kłócą się z zasadami demokratycznego państwa prawnego.

W odniesieniu do przepisów podatkowych oznacza to zasadę, że muszą być one ogłoszone w wojewódzkim dzienniku urzędowym, wydanym najpóźniej

³⁸ Z. Leoński *Samorząd terytorialny w RP*, Warszawa 1999, s. 39-40.

³⁹ Np. poprzez ustanowienie inkasentów na terenie sąsiedniej gminy.

⁴⁰ Dz. U. Nr 62, poz. 718 z późn. zm.

na 14 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego. Jako dzień wydania dziennika urzędowego określa się datę nie wcześniejszą od dnia udostępnienia dziennika do sprzedaży w siedzibie organu wydającego dziennik (art. 20 ust. 2 zd. 2 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych).

Trudno opisać formułę na określenie daty wejścia w życie aktu normatywnego, która byłaby uniwersalna i mogła mieć zastosowanie do wszystkich aktów. Przede wszystkim z uwagi na to, że wejście w życie aktu normatywnego uzależnione jest od okoliczności nieznannej w chwili podejmowania uchwały, a mianowicie od daty jej opublikowania. Najczęściej zapis o wejściu w życie uchwały ma treść następującą: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa”. Jest on prawidłowy dla aktów normatywnych uchwalanych i wchodzących w życie w trakcie roku podatkowego (np. zmiana uchwały poprzez wyznaczenie innego inkasenta).

Jeśli uchwała normuje materię stawek podatku na rok następny taki zapis nie jest najszcześniejszy, gdyż może się zdarzyć, że uchwała wejdzie w życie przed rozpoczęciem roku podatkowego. Dlatego można go uzupełnić w sposób następujący: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa, jednakże nie wcześniej niż w dniu 1 stycznia roku”. Inna propozycja to sformułowanie: „Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa i ma zastosowanie do podatków należnych w roku”. Takie regulacje będą prawidłowe pod warunkiem, że uchwały zostaną opublikowane najpóźniej na 14 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego. Jeśli zostałyby opublikowane później, oznaczałoby, że wchodzi w życie w trakcie roku podatkowego, co np. w odniesieniu do uchwał w sprawie określenia stawek podatkowych jest zasadniczo niedopuszczalne.

Zawarta w art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych zasada nieretroakcji oznacza, iż akty prawa miejscowego nie mogą w zasadzie działać wstecz. Najwcześniejszym dniem wejścia ich w życie jest piętnasty dzień licząc od dnia ogłoszenia. Przepisy te mogą przewidywać inny termin wejścia w życie, pod warunkiem, iż jest to termin późniejszy od daty ogłoszenia⁴¹. Niedopuszczalne jest ustanawianie lokalnych przepisów podatkowych z mocą wsteczną (poza wskazanymi wyjątkami). Nadanie uchwałom mocy wstecznej w sposób istotny narusza postanowienia przepisu art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych i stanowi podstawę do stwierdzenia przez właściwy organ nadzoru jej nieważności. Nie ma przy tym znaczenia sposób sformułowania przepisu nadającego uchwałom moc wsteczną. Niezależnie od tego, czy napisze się wprost, iż uchwała wchodzi w życie od daty wcześniejszej, czy też zastosuje się formułę w pewien sposób kamuflującą ten fakt (np. uchwała wchodzi w życie z po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z mocą od dnia [tu data wcześniejsza]) oznacza to nadanie uchwałom mocy wstecznej⁴² i jest zasadniczo niedopuszczalne.

Nieprawidłowe jest również zawarcie w aktach prawa miejscowego postanowienia, iż wchodzi one w życie z dniem podjęcia, skoro warunkiem wejścia w życie jest ich ogłoszenie.

⁴¹ Niekiedy późniejszą niż dzień ogłoszenia datę wejścia w życie określają wprost przepisy rangi ustawowej.

⁴² „Zasady techniki prawodawczej” wyraźnie w § 51 ust. 1 ten ostatni zapis określają jako nadający moc wsteczną.

Okres obowiązywania uchwał określających stawki podatkowe a roczny charakter podatków

Podatki lokalne mają charakter roczny w tym znaczeniu, że wymierzone są w skali roku. Corocznie także podlegają podwyższeniu górne granice stawek kwotowych (art. 20 ust. 1 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*). Powstaje w związku z tym pytanie, czy także stawki podatków powinny być corocznie ustalane.

Od pewnego czasu daje się zauważyć tendencja do podejmowania uchwał w sprawie określenia stawek podatkowych bez odniesienia do konkretnego roku, a więc np. bez wskazania roku, którego dotyczą, albo wręcz z zapisem, że obowiązują one od określonego roku, z założenia przez czas nieoznaczony. Pojawiają się także uchwały rad gmin przedłużające żywot uchwał podjętych w latach ubiegłych. Taka praktyka wynika zapewne z wprowadzenia do ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* najpierw wyłącznie w odniesieniu do podatku od środków transportowych, a następnie w stosunku do wszystkich podatków (a także opłat) zasady, że w przypadku nieuchwalenia stawek stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy.

Przepis art. 20a ust. 1 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* stanowi, iż w przypadku nieuchwalenia stawek podatków lub opłat lokalnych, o których mowa w art. 5 ust. 1 (podatek od nieruchomości), w art. 10 ust. 1 (podatek od środków transportowych), w art. 14 pkt 1 (podatek od posiadania psów) oraz w art. 19 pkt 1 (opłata targowa, opłata miejscowa, opłata administracyjna⁴³), stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy⁴⁴.

Z tego przepisu nie wynika potrzeba podejmowania uchwał określających stawki bezterminowo ani możliwość wprowadzania regulacji zakładających z góry brak ograniczeń czasowych obowiązywania uchwał. Stawki obowiązujące w roku poprzedzającym stosuje się niezależnie od woli rady gminy i niezależnie od tego, czy rada gminy w roku poprzednim uchwali stawki tylko na określony rok, czy bezterminowo. Przesądza o tym ustawa, która, co więcej, odrywa stosowanie stawek od obowiązywania uchwały w sprawie określenia tychże stawek. Cytowany przepis nie rozciąga mocy obowiązującej uchwały określającej wysokość stawek podatkowych na następny rok (następne lata), lecz nakazuje jedynie stosowanie stawek obowiązujących w roku poprzednim. Postanowienie, że uchwała ma zastosowanie do konkretnego roku podatkowego oczywiście nie uchyla obowiązywania art. 20a ust. 1 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*, a w szczególności nie oznacza, że określone w niej stawki nie będą mogły być stosowane w roku następnym, jeśli rada gminy nie uchwali stawek.

Z przepisu art. 20a ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* można natomiast wyprowadzić wniosek, że pożądanym przez ustawodawcę stanem jest coroczne

⁴³ Rozciągnięcie przedstawionej regulacji na opłatę administracyjną wywołuje poważne wątpliwości. Skoro wprowadzenie opłaty administracyjnej uzależnione jest od woli rady gminy, to postanowienie, iż w razie nieuchwalenia stawek tej opłaty stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzednim, wyraźnie kłóci się ze swobodą rady gminy co do wprowadzenia opłaty. Ograniczenie obowiązywania uchwały w sprawie stawek opłaty administracyjnej do jednego roku może być świadomym działaniem organu stanowiącego, który ze swej kompetencji korzysta w ten właśnie sposób i nie zamierza wprowadzać opłaty w roku następnym.

⁴⁴ Z modyfikacjami w zakresie stawek podatku od środków transportowych, opisanymi w art. 20a ust. 2, które dla niniejszych rozważań nie mają znaczenia.

uchwalanie stawek podatków lokalnych. Przepis ten ma charakter wyjątkowy, a jeśli jest wyjątkiem to od reguły, że stawki podatkowe uchwała się corocznie.

Zestawienie wybranych kompetencji rady gminy dotyczących podatków i opłat lokalnych

Podatek od nieruchomości

Obligatoryjne	Fakultatywne
<p>1) określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości dla wszystkich kategorii przedmiotu opodatkowania; stawki nie mogą przekraczać wysokości określonej w przepisach (art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),</p> <p>2) określenie wzorów formularzy:</p> <p>a) zawierających informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych, przedstawianych organowi podatkowemu przez osoby fizyczne, zgodnie z art. 6 ust. 6 ustawy,</p> <p>b) deklaracji na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, składanych przez osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, (art. 6 ust. 13 ustawy).</p>	<p>1) różnicowanie wysokości stawek podatku od gruntów dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, z uwzględnieniem w szczególności lokalizacji, rodzaju prowadzonej działalności, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystywania gruntu (art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),</p> <p>2) różnicowanie wysokości stawek podatku od budynków dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, z uwzględnieniem w szczególności lokalizacji, sposobu wykorzystywania, rodzaju zabudowy, stanu technicznego i wieku budynków (art. 5 ust. 3 ustawy),</p> <p>3) różnicowanie wysokości stawek podatku od budynków:</p> <p>a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,</p> <p>b) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym,</p> <p>c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych,</p> <p>d) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego</p> <p>oraz od budowli dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, z uwzględnieniem w szczególności rodzaju prowadzonej działalności (art. 5 ust. 4 ustawy),</p> <p>4) zarządzenie poboru podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa, wyznaczenie inkasentów i określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 12 ustawy),</p> <p>5) wprowadzanie zwolnień przedmiotowych innych niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy (art. 7 ust. 3 ustawy).</p>

Podatek od środków transportowych

Obligatoryjne	Fakultatywne
<p>1) określenie wysokości stawek podatku od środków transportowych dla wszystkich kategorii przedmiotu opodatkowania; Stawki nie mogą przekraczać wysokości określonej w przepisach, a w odniesieniu do:</p> <p>a) samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej równej i wyższej niż 12 ton – nie mogą być niższe niż określone w załączniku Nr 1 do ustawy,</p> <p>b) ciągników siodłowych i balastowych przystosowanych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton – nie mogą być niższe niż określone w załączniku Nr 2 do ustawy,</p> <p>c) przyczep i naczep, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego – nie mogą być niższe niż określone w załączniku Nr 3 do ustawy (art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).</p>	<p>1) różnicowanie wysokości stawek podatku od środków transportowych dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, z uwzględnieniem w szczególności wpływu środka transportowego na środowisko naturalne, roku produkcji albo liczby miejsc do siedzenia w odniesieniu do:</p> <p>a) samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 tony i poniżej 12 ton,</p> <p>b) ciągników siodłowych i balastowych przystosowanych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton,</p> <p>c) przyczep i naczep, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego,</p> <p>d) autobusów (art. 10 ust. 2 ustawy),</p> <p>2) wprowadzanie zwolnień przedmiotowych innych niż określone w art. 12 ust. 1 ustawy, z wyjątkiem zwolnień dotyczących:</p> <p>a) samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton,</p> <p>b) ciągników siodłowych i balastowych przystosowanych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton,</p> <p>c) przyczep i naczep, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego (art. 12 ust. 4 ustawy).</p>

Podatek od posiadania psów

Obligatoryjne	Fakultatywne
1) ustalenie wysokości stawek podatku od posiadania psów; podatek od jednego psa nie może przekroczyć rocznie kwoty określonej w przepisach (art. 14 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), 2) określenie zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności podatku od posiadania psów (art. 14 pkt 2 ustawy).	1) zarządzenie poboru podatku od posiadania psów w drodze inkasa, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 14 pkt 3 ustawy), 2) wprowadzanie zwolnień przedmiotowych z podatku od posiadania psów, innych niż określone w ustawie (art. 14 pkt 4 ustawy).

Podatek rolny

Obligatoryjne	Fakultatywne
1) określenie wzorów formularzy: a) zawierających informacje o gruntach, składanych organowi podatkowemu przez osoby fizyczne, zgodnie z art. 6a ust. 5 ustawy, b) deklaracji na podatek rolny na dany rok podatkowy, składanych przez osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, jednostki organizacyjne Lasów Państwowych, zgodnie z art. 6a ust. 8 pkt 1 ustawy (art. 6a ust. 11 ustawy o podatku rolnym), 2) określenie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego gruntów gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy (art. 12 ust. 9 ustawy).	1) obniżenie ceny skupu żyta, przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy (art. 6 ust. 3 ustawy o podatku rolnym), 2) zarządzenie poboru podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 6b ustawy), 3) wprowadzanie zwolnień i ulg przedmiotowych innych niż określone w ustawie (art. 13e ustawy).

Podatek leśny

Obligatoryjne	Fakultatywne
1) określenie wzorów formularzy: <ol style="list-style-type: none"> a) zawierających informacje o lasach, składanych organowi podatkowemu przez osoby fizyczne, zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy, b) deklaracji na podatek leśny na dany rok podatkowy, składanych przez osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, jednostki organizacyjne Lasów Państwowych, zgodnie z art. 6 ust. 5 pkt 1 ustawy (art. 6 ust. 9 ustawy o <i>podatku leśnym</i>). 	1) obniżenie kwoty, stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy (art. 4 ust. 5 ustawy o <i>podatku leśnym</i>), 2) zarządzenie poboru podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa, wyznaczenie inkasentów i określenie wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 8 ustawy), 3) wprowadzanie zwolnień przedmiotowych innych niż określone w art. 7 ust. 1 ustawy (art. 7 ust. 3 ustawy).

Opłata targowa

Obligatoryjne	Fakultatywne
1) określenie: <ol style="list-style-type: none"> a) wysokości stawek opłaty targowej; stawka opłaty targowej nie może przekroczyć dziennie kwoty określonej w przepisach, b) zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności opłaty targowej (art. 19 pkt 1 ustawy o <i>podatkach i opłatach lokalnych</i>). 	1) zarządzenie poboru opłaty targowej w drodze inkasa, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 19 pkt 2 ustawy), 2) wprowadzanie zwolnień przedmiotowych od opłaty targowej, innych niż wymienione w ustawie (art. 19 pkt 3 ustawy).

Opłata miejscowa

Obligatoryjne	Fakultatywne
1) określenie: <ol style="list-style-type: none"> a) wysokości stawek opłaty miejscowej; stawka opłaty miejscowej nie może przekroczyć dziennie kwoty określonej w przepisach, b) zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności opłaty miejscowej (art. 19 pkt 1 ustawy o <i>podatkach i opłatach lokalnych</i>). 	1) zarządzenie poboru opłaty miejscowej w drodze inkasa, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 19 pkt 2 ustawy), 2) wprowadzanie zwolnień przedmiotowych od opłaty miejscowej, innych niż wymienione w ustawie (art. 19 pkt 3 ustawy).

Opłata administracyjna

Obligatoryjne	Fakultatywne
	1) wprowadzenie opłaty administracyjnej za czynności urzędowe wykonywane przez organy gminy, wójta (burmistrza, prezydenta miasta), jeżeli czynności te nie są objęte przepisami o opłacie skarbowej (art. 18 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),
<p>1) określenie:</p> <p>a) wysokości stawek opłaty administracyjnej; stawka opłaty administracyjnej nie może przekroczyć kwoty określonej w przepisach,</p> <p>b) zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności opłaty administracyjnej (art. 19 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).</p> <p><i>Obowiązek powstaje tylko wówczas, gdy wprowadzono opłatę administracyjną.</i></p>	<p>2) zarządzenie poboru opłaty administracyjnej w drodze inkasa, określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 19 pkt 2 ustawy),</p> <p>3) wprowadzanie zwolnień przedmiotowych od opłaty administracyjnej (art. 19 pkt 3 ustawy).</p>

Finansowanie inwestycji samorządowych w ramach wieloletnich programów inwestycyjnych

Wieloletnie programy inwestycyjne są jednymi z ważniejszych instrumentów zarządzania, dają podstawę do analizowania zdolności finansowych jednostki samorządu terytorialnego oraz ubiegania się o zewnętrzne środki finansowe.

W myśl art. 110 ust. 1 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. *o finansach publicznych*¹ uchwała budżetowa może określać, oprócz limitów wydatków na okres roku budżetowego, limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne. Z tak skonstruowanego przepisu wynika, że uchwałą budżetową rada gminy nie uchwała wieloletniego programu inwestycyjnego, ale jedynie może określać limit wydatków na takie programy. Oznacza to, że zastosowanie tego przepisu może mieć miejsce w sytuacji, gdy takie programy inwestycyjne zostały wcześniej odrębnie uchwalone przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego.² Podstawę takich odrębnych uchwał stanowią przepisy ustaw „ustrojowych”: art. 18 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. *o samorządzie gminnym*³, w świetle którego do wyłącznej kompetencji rady gminy należy uchwalanie programów gospodarczych oraz art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. *o samorządzie województwa*⁴, w myśl którego do wyłącznej właściwości sejmiku województwa należy uchwalanie strategii rozwoju województwa oraz programów wojewódzkich. Przepisy te nie precyzują, jaka ma być treść takich uchwał. Organ stanowiący powinien określić w szczególności zadania realizowane w ramach programów, ich zakres przedmiotowy, harmonogram realizacji, źródła finansowania etc. Wieloletnie programy inwestycyjne mogą obejmować jedno lub więcej zadań.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. *o samorządzie powiatowym*⁵ nie posiada odpowiednika przepisów art. 18 ust. 2 pkt 6 ustawy *o samorządzie gminnym* i art. 18 pkt 2 ustawy *o samorządzie wo-*

¹ Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.

² Por.: A. Markiewicz-Sikora *Wybrane regulacje prawne wynikające z ustawy o finansach publicznych dotyczące gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, „Informator Regionalnej Izby Obrachunkowej w Katowicach” 2001, Nr 1-2; M. Makowski *Inwestycje i programy wieloletnie*, „Wspólnota” 2002, Nr 33-34, s. 46-47.

³ Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

⁴ Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

⁵ Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

jewództwa. Wydaje się, że jest to błąd ustawodawcy, który nie może pozbawiać powiatu możliwości skorzystania z postanowień art. 110 ustawy o *finansach publicznych*.

Jedną z podstawowych zasad budżetowych jest zasada roczności budżetu, która wynika z art. 51 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym* i art. 109 ustawy o *finansach publicznych*.

W świetle powyższych przepisów budżet jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów, a także przychodów i wydatków zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, środków specjalnych oraz funduszy celowych jednostki samorządu terytorialnego, uchwalanym na rok kalendarzowy. Limit wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne, który ujmowany jest w wykazie stanowiącym załącznik do uchwały budżetowej, stanowi wyjątek od wskazanej wyżej zasady roczności budżetu, gdyż w tym przypadku uchwała budżetowa określa wydatki na rok budżetowy i dwa kolejne lata.

Jak już wyżej wspomniano, limit wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne, stosownie do art. 110 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych*, ujmowany jest w wykazie stanowiącym załącznik do uchwały budżetowej. Przy konstruowaniu tego załącznika należy ściśle przestrzegać wymogów określonych w art. 110 ust. 2 pkt 1-4 ustawy o *finansach publicznych*.

Załącznik do uchwały budżetowej określający limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne⁶

Załącznik ten winien zawierać cztery podstawowe elementy.

Przede wszystkim formułować musi nazwę programu, jego cel i zadania, które będą finansowane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku programów inwestycyjnych jednozadaniowych dopuszcza się, aby nazwa programu była jednocześnie nazwą zadania. Niemniej jednak lepiej, by nazwa programu i zadanie były określone odrębnie. W przypadku programów wielozadaniowych jest nieprawidłowe podawanie tylko nazwy poszczególnych zadań. Określając cel programu, należy podać, do czego się dąży, co zamierza się osiągnąć w wyniku realizacji konkretnego programu inwestycyjnego.

Przykład:

Nazwa programu: Rozwój inwestycji szkolnych w gminie.

Cel programu: Poprawa warunków nauczania dzieci i młodzieży.

Zadanie 1: Rozbudowa szkoły podstawowej ...

Zadanie 2: Przebudowa sali gimnastycznej przy Gimnazjum ...

Załącznik musi określać jednostkę organizacyjną realizującą program lub koordynującą wykonywanie programu. Jednostką taką będzie np. urząd gminy czy zarząd dróg. Nieprawidłowe jest określanie w uchwałach, że jednostką taką jest gmina czy organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

⁶ Por.: M. Paczocha *Zadania i kompetencje wójta (burmistrza, prezydenta miasta) związane z opracowaniem i uchwaleniem uchwały budżetowej*, „Budżet Samorządu Terytorialnego” 2003, z. 11.

Załącznik musi określać okres realizacji programu i łączne nakłady finansowe. Wskazując okres realizacji programu należy podać lata, w jakich będzie realizowany program (np. 2003-2008). Tego okresu dotyczą łączne nakłady finansowe, jakie planuje się ponieść na wykonywanie programu. Dla przejrzystości wskazanym byłoby określenie łącznych nakładów finansowych na poszczególnych zadaniach realizowanych w ramach programu.

W omawianym załączniku musi być ustalona wysokość wydatków w roku budżetowym oraz w dwóch kolejnych latach. Powyższe postanowienia oznaczają, że wieloletni program inwestycyjny, który może być objęty przedmiotowym limitem wydatków to program z co najmniej trzyletnim okresem realizacji. Okres realizacji programu może być np. 10-letni, ale wysokość wydatków winna obejmować jedynie rok budżetowy i dwa kolejne lata. W przypadku programów wielozadaniowych, z uwagi na to, że jest to limit wydatków na program, istnieje możliwość określenia wydatków na poszczególne zadania tylko na jeden rok bądź dwa lata. Ważne jest jedynie, aby program wielozadaniowy obejmował jako całość co najmniej trzy lata (np. program jest trzyletni, planowane są trzy zadania – realizacja poszczególnych zadań następuje w kolejnym roku budżetowym). Z kolei jeżeli program obejmuje tylko jedno zadanie, wydatki na jego realizację muszą obejmować rok budżetowy i dwa kolejne lata.

Jeżeli w ramach programu np. 3-letniego, dla którego limit wydatków określono w roku 2004, realizuje się inwestycję, na którą wydatki określa się w tym limicie jedynie np. na rok 2005 – to nie można planować wydatków w roku budżetowym 2004 na to zadanie. Inwestycja wykonywana jest w ramach programu wieloletniego i nie można planować wydatków poza nim.

W przypadku określenia limitu wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne w formie załącznika do uchwały budżetowej na dany rok budżetowy, wydatki na ten rok budżetowy na inwestycje objęte limitem określone w danym dziale i rozdziale muszą być zgodne z kwotami wynikającymi z limitu. Nie jest dopuszczalne, by limit określał wydatki wyższe, których źródłem finansowania są np. dotacje z SAPARDU, a w budżecie planuje się wydatki mniejsze.

Planowanie wydatków związanych z wieloletnimi programami inwestycyjnymi w kolejnych uchwałach budżetowych

Stosownie do przepisów art. 110 ust. 3 ustawy o *finansach publicznych* kolejne uchwały budżetowe będą określały nakłady na uruchomiony program w wysokości umożliwiającej jego terminowe zakończenie. W świetle tego w kolejnych dwóch latach wydatki na realizację programu lub programów muszą być zaplanowane w wysokościach wynikających z limitu wydatków na wieloletni program inwestycyjny określonych w załączniku do uchwały budżetowej z poprzedniego roku.

Z kolei w myśl art. 124 ust. 1 pkt 4 ustawy o *finansach publicznych* uchwała budżetowa określa wydatki związane z wieloletnimi programami inwestycyjnymi, z wyodrębnieniem wydatków na finansowanie poszczególnych programów. Wynika z tego, że kolejne uchwały budżetowe winny wyraźnie wskazać wydatki na finansowanie programów, przy czym wydatki powinny być wyodrębnione dla

każdego programu osobno. Jeżeli program jest wielozadaniowy, czytelniejszym byłoby, aby każde zadanie z określeniem wydatków wymieniono osobno. Wymóg wynikający z powyższego przepisu jest spełniony poprzez określenie tych wydatków w treści uchwały budżetowej w odrębnym paragrafie bądź w załączniku do uchwały.

Co do zasady, wydatki powinny dotyczyć tylko danego roku budżetowego. Jednakże dla przejrzystości można przedstawić wydatki na programy w załączniku do uchwały w sposób kroczący, tzn. wydatki w roku budżetowym i następnym zgodnie z wcześniej określonym limitem plus określenie wydatków na kolejny rok budżetowy.

Przesłanki umożliwiające zmianę kwot wydatków na realizację programu

Określenie limitu wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne skutkuje tym, że nie można ich przekroczyć i nie mogą one być zmieniane tak jak zwykłe wydatki budżetowe.

W myśl postanowień art. 110 ust. 4 ustawy o *finansach publicznych* zmiana kwot wydatków na realizację programu może nastąpić, tylko w przypadku zmiany zakresu wykonywania programu lub jego wstrzymania. Zmiana wysokości tychże wydatków następuje w drodze uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego zamieniającej zakres wykonywania programu lub uchwały wstrzymującej jego wykonywanie.

Organ stanowiący w uchwale zmieniającej zakres powinien szczegółowo określić, na czym ta zmiana polega. Jedynie podjęcie takiej uchwały umożliwia zmianę wysokości wydatków na poszczególne inwestycje realizowane w ramach programu w roku budżetowym i w kolejnych latach.

Gdy rada postanowi o wstrzymaniu wykonywania programu wydatki na realizację programu nie muszą być planowane.

W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy wstrzymanie wykonywania programu uniemożliwia planowanie jakichkolwiek wydatków majątkowych związanych z zadaniami inwestycyjnymi objętymi programem? Wydaje się, że tak, gdyż wstrzymanie to nic innego jak przerwanie czegoś na pewien czas, z zamiarem powrotu do tego w późniejszym terminie. Jednakże przepis mówi o wstrzymaniu wykonywania programu inwestycyjnego, w ramach którego realizowane są konkretne zadania, a nie o wstrzymaniu realizacji zadań. Skoro limit wydatków odnosi się do programu, i wstrzymanie dotyczy programu, to nic nie stoi na przeszkodzie, aby zaplanowano w danym roku budżetowym wydatki majątkowe na konkretne zadanie inwestycyjne stosownie do możliwości finansowych jednostki samorządu terytorialnego. Tym bardziej, że art. 110 ust. 4 mówi o możliwości zmian kwot wydatków w przypadku wstrzymania programu, a zmiana wydatków wcale nie oznacza braku wydatków, ale np. zaplanowanie ich w mniejszej wysokości.

Dopuszczalne są wyjątki umożliwiające zmianę wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne bez konieczności zmiany zakresu ich wykonywania np. na skutek przeszacowania kosztów inwestycji w związku ze zmianą cen energii, paliw itp. czy przetargowego uwagi na wynik postępowania przetargowego – wybór oferty tańszej niż pierwotnie zakładano.

Podsumowanie

Uchwalenie przez organy stanowiące wieloletnich programów inwestycyjnych usprawnia proces planowania inwestycji poprzez właściwe przygotowanie zadań pod względem uzyskania decyzji administracyjnych, regulacji spraw własnościowych gruntu, sporządzenia dokumentacji technicznej czy uzyskania niezbędnych opinii i ocen technicznych.⁷

Wieloletni program inwestycyjny jest to nowoczesne narzędzie zarządzania, które umożliwia racjonalne planowanie przedsięwzięć inwestycyjnych i pozwala rozsądnie wydatkować środki finansowe. Z uwagi na szczególne wymogi, jakie muszą być spełnione w przypadku wieloletnich programów inwestycyjnych w świetle postanowień art. 110 ustawy o *finansach publicznych*, decyzja w sprawie uchwalenia takich programów powinna być decyzją dogłębnie przemyślaną i będzie miała sens głównie wówczas, gdy będzie służyć wykonywaniu konkretnych zamierzeń rozwojowych.

⁷ Por.: Archiwum Serwisu Internetowego Dzielnicy Ursynów m. st. Warszawy.

MARIUSZ HADEL

Pomoc publiczna dla przedsiębiorców

Podstawy prawne udzielania pomocy publicznej dla przedsiębiorców

Od dnia 6 października 2002 r. obowiązują nowe przepisy o pomocy publicznej dla przedsiębiorców, wprowadzone ustawą z dnia 27 października 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców¹. Ustawa ta zastąpiła poprzedni akt prawny, tj. ustawę z dnia 30 czerwca 2000 r., która regulowała warunki dopuszczalności, zasady udzielania oraz nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców. Ustawa o warunkach dopuszczalności i nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców (zwana dalej: ustawą o pomocy publicznej) nie wprowadza nowego systemu udzielania pomocy publicznej dla przedsiębiorców, a jedynie udoskonala istniejący system udzielania tej pomocy. Przepisy tej ustawy są wyrazem dostosowania polskiego systemu prawnego do regulacji europejskich w zakresie prawa konkurencji, w tym reguł dopuszczalności pomocy publicznej².

Obowiązujące przepisy ustawy o pomocy publicznej doprecyzowują szereg pojęć i definicji, zmieniają sposób sumowania pomocy publicznej uzyskanej przez przedsiębiorcę, a także sposób przeliczania na euro wielkości pomocy wyrażonych w złotych. Ponadto zakres podmiotowy ustawy rozszerzono na spółki prawa cywilnego. Ustawa doprecyzowała, w jakich sytuacjach jej przepisy nie będą miały zastosowania albo będą miały zastosowanie tylko w ograniczonym zakresie. Na jednostki samorządu terytorialnego nałożono dodatkowy obowiązek składania sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców, które to sprawozdania oraz sprawozdania o udzielonej pomocy przekazywane są za pośrednictwem regionalnych izb obrachunkowych.

Udzielanie pomocy publicznej przedsiębiorcom odbywa się zgodnie z postanowieniami zawartymi w ustawie o pomocy publicznej. Ustawa o pomocy publicznej nie stanowi jednak samodzielnej podstawy udzielania pomocy przedsiębiorcom, gdyż zawiera jedynie warunki dopuszczalności i zasady udzielania oraz nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców. Sama natomiast pomoc może być udzielana na podstawie innych obowiązujących aktów prawnych. Tytułem prawnym do udzielania pomocy publicznej są np. przepisy ustawy

¹ Dz. U. z 2002 r. Nr 141, poz. 1177.

² K. Majewska *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców*, „Biuletyn Informacyjny” Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, Nr 4(34).

z dnia 26 listopada 1998 r. o *finansach publicznych*³ np. w zakresie udzielania pożyczek i poręczeń, czy ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*⁴, w zakresie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Takim tytułem prawnym może być również ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o *podatkach o opłatach lokalnych*⁵, która w zakresie podatku od nieruchomości przewiduje dwie kompetencje dla rady gminy. Na podstawie przepisu art. 5 ust. 1 i 2 powołanej powyżej ustawy, rada gminy może obniżyć ustawową stawkę podatku od określonego rodzaju nieruchomości, a także stosując przepis art. 7 ust. 3, może ustanowić inne niż wymienione w art. 7 ust. 1 i 2 zwolnienia podatkowe, które uwzględniają cechy określonych przedsiębiorców. Uwzględniając zatem przedmiotowe regulacje ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*, rada gminy może udzielać pomocy publicznej przedsiębiorcom⁶. Tak więc w zakresie działania większości jednostek samorządu gminnego wymienione powyżej przepisy prawne będą dominowały. Oczywiście w obrocie prawnym obowiązuje szereg innych aktów prawnych, które będą mogły stanowić podstawę prawną m.in. dla jednostek samorządu gminnego w zakresie udzielanej pomocy publicznej przedsiębiorcom.

Definicja pomocy publicznej dla przedsiębiorców

Pomoc publiczna zdefiniowana jest przepisem art. 2 ust. 1 ustawy o *pomocy publicznej*. Zgodnie z jego brzmieniem pomoc publiczna dla przedsiębiorców stanowi przysporzenie korzyści finansowych określonego przedsiębiorcy w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Przysporzenie takie według powołanego powyżej przepisu stanowi pomoc, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) jest realizowane bezpośrednio z krajowych środków publicznych lub z takich środków przekazanych innym podmiotom albo pomniejsza lub może pomniejszać te środki,
- 2) narusza lub grozi naruszeniem konkurencji przez uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorców, lub produkcji niektórych towarów.

W zakresie definicji przedsiębiorcy, ustawa o pomocy publicznej (art. 7 pkt 9) odsyła do ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. *Prawo o działalności gospodarczej*⁷. W myśl przepisu art. 2 ust. 2 tej ustawy przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz nieposiadająca osobowości prawnej spółka prawa handlowego, która zawodowo, we własnym imieniu, podejmuje i wykonuje działalność gospodarczą. W świetle przepisów ustawy o *pomocy publicznej* przed-

³ Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148.

⁴ Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926.

⁵ Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84.

⁶ B. Fabian, W. Lachiewicz *Ulgi i zwolnienia w podatku od nieruchomości jako forma udzielania pomocy publicznej*, „Finanse Komunalne”, Dwumiesięcznik Regionalnych Izob Obrachunkowych 2003, Nr 3.

⁷ Dz. U. z 1999 r. Nr 101, poz. 1178.

siębiorcą są również spółki cywilne. Natomiast przedsiębiorcami o charakterze publicznym są takie podmioty jak:

- 1) przedsiębiorstwa państwowe, jednoosobowe spółki Skarbu Państwa albo jednoosobowe spółki jednostki samorządu terytorialnego, w rozumieniu przepisów o gospodarce komunalnej;
- 2) spółki akcyjne albo spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w stosunku do których Skarb Państwa, jednostka samorządu terytorialnego lub przedsiębiorcy, o których mowa w pkt 1, są podmiotami dominującymi w rozumieniu przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi.

Z powyższego wynika, że przepisy ustawy o pomocy publicznej będą miały zastosowanie m.in. do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, spółek prawa handlowego, spółdzielni i fundacji, przedsiębiorstw państwowych czy towarzystw budownictwa społecznego. Wobec fundacji i stowarzyszeń ustawa o pomocy publicznej będzie miała zastosowanie w sytuacji, gdy fundacja lub stowarzyszenie prowadzi działalność gospodarczą oraz występuje związek pomiędzy pomocą udzieloną a prowadzoną działalnością.

Wśród podmiotów wymienionych powyżej, wobec których zastosowanie będą mieć przepisy ustawy o pomocy publicznej, nie ma samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Zachodzi bowiem pytanie: „czy samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej są przedsiębiorstwami?”

Należy zaznaczyć, że Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. definicją „przedsiębiorstwa” objął także samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Powyższe stanowisko, jak się wydaje, wynikać może z rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie, którą warto przedstawić poniżej.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze, uchwałą podjętą w pełnym składzie, w dniu 1 października 2001 r., po zapoznaniu się z wnioskiem składu orzekającego, rozpoznającego odwołanie Okręgowego Szpitala Kolejowego Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej w Lublinie, wystąpiło do Naczelnego Sądu Administracyjnego o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie prawne:

Czy z tytułu prowadzonej w latach 1999-2000 i 2001 działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych osobom wymagającym leczenia stacjonarnego, udzielania specjalistycznych świadczeń zdrowotnych w specjalistycznej przychodni przyszpitalnej oraz udzielania świadczeń diagnostycznych i profilaktycznych i prowadzenia prac naukowych i badawczych przez publiczny zakład opieki zdrowotnej w budynkach stanowiących własność tego zakładu zlokalizowanych na gruncie, co do którego zakładowi przysługuje prawo wieczystego użytkowania – zakład ten obowiązany był i jest uiszczać podatek od nieruchomości według stawek określonych dla budynków i gruntów związanych z działalnością gospodarczą, na podstawie art. 5 ust.1 pkt 2 i pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych?

Pytanie zostało postawione w związku z następującym stanem faktycznym:

Decyzjami z dnia 6 sierpnia 2001 r. organ wymiarowy określił Okręgowemu Szpitalowi Kolejowemu Samodzielnemu Publicznemu Zakładowi Opieki Zdrowotnej zaległości podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości za miesiące listopad-grudzień 1999 r. wraz z odsetkami za zwłokę, za 2000 r. wraz z odsetkami za zwłokę oraz za miesiące styczeń-maj 2001 r. wraz z odsetkami za zwłokę. Wydając powyższe decyzje, organ podatkowy uznał, że wysokość zobowią-

zania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości Okręgowego Szpitala Kolejowego SP ZOZ za wskazane lata była znacznie wyższa niż wykazana przez podatnika w deklaracjach. Zaległości podatkowe określone decyzjami stanowiły różnicę pomiędzy podatkiem, według organu podatkowego, należnym wyliczonym według stawek określonych dla budynków i gruntów związanych prowadzeniem działalności gospodarczej, a podatkiem zadeklarowanym i uiszczonym przez Szpital, obliczonym według stawek właściwych dla gruntów i budynków „pozostałych”. Uzasadniając decyzję, organ podatkowy uznał, że działalność, którą prowadzi Szpital jako publiczny zakład opieki zdrowotnej, jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o *działalności gospodarczej* (Dz. U. Nr 41, poz. 324 z późn. zm.) oraz przepisów art. 2 ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. *Prawo o działalności gospodarczej* (Dz. U. Nr 101, poz. 1178 z późn. zm.), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r. i uchyliła ustawę o *działalności gospodarczej*. Na poparcie prezentowanego stanowiska organ podatkowy przytoczył także przepisy art. 53 ust. 1, art. 59 i 60 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o *zakładach opieki zdrowotnej* (Dz. U. Nr 91, poz. 408 z późn. zm.), według których samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej sam decyduje o podziale zysku i we własnym zakresie pokrywa ujemny wynik finansowy, a ponadto gospodaruje samodzielnie przekazanymi w nieodpłatne użytkowanie nieruchomościami i majątkiem Skarbu Państwa lub komunalnym oraz majątkiem własnym (otrzymanym lub kupionym). Kolejnym argumentem uzasadniającym powyższe decyzje była według organu podatkowego treść przepisu art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy o *zakładach opieki zdrowotnej*, w którym pojawił się termin „działalność gospodarcza”, obejmująca również inną działalność samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej, która pozwalała na uzyskiwanie środków finansowych i została wyszczególniona w art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o *zakładach opieki zdrowotnej*. Uzasadnienie decyzji organ podatkowy poparł także stanowiskiem zawartym w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 24 maja 2000 r., zgodnie z którym wyłączenia samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej spod przepisów ustawy o działalności gospodarczej nie należało utożsamiać z brakiem prowadzenia działalności gospodarczej przez te jednostki, lecz jedynie z potrzebą ujęcia w odrębnych przepisach zasad postępowania wobec zakładów opieki zdrowotnej. Konsekwencją takiej argumentacji było przyjęcie przez organ podatkowy, że nieruchomości związane z wykonywaniem działalności przez samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek określonych dla budynków i gruntów związanych z działalnością gospodarczą.

W złożonych odwołaniach Okręgowy Szpital Kolejowy Samodzielny Publiczny Zakład Opieki Zdrowotnej zakwestionował rozstrzygnięcia zawarte w decyzjach wymiarowych. Zdaniem podatnika stanowisko organu I instancji pozostawało w sprzeczności z przepisem art. 8a ustawy o *zakładach opieki zdrowotnej*, zgodnie z którym do działalności tych zakładów nie miały zastosowania przepisy ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o *działalności gospodarczej*. W ocenie odwołującego się Szpitala nie można było utożsamiać prowadzonej przez niego działalności gospodarczej w zakresie opieki zdrowotnej z działalnością gospodarczą. Bezpodstawne było także stosowanie wykładni w oparciu o interpretację Ministra Finansów będącą zaprzeczeniem postanowień ustawy. Skład Orzekający Samorządowego Kolegium Odwoławczego przeanalizował stan faktyczny przedmiotowej sprawy i na gruncie odnoszących się do niego

przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, a także obowiązującej w latach 1999-2000 ustawy o działalności gospodarczej, a w roku 2001 ustawy Prawo działalności gospodarczej uznał, że istnieją wątpliwości, które uzasadniają postawione pytanie prawne.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego analiza przytoczonych przepisów pozwala na stwierdzenie, że samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, niebędący jednostką budżetową, prowadzi działalność usługową (w zakresie świadczenia usług medycznych) w celach zarobkowych i na własny rachunek. Ponadto prowadzi tę działalność w sposób ciągły i zorganizowany. Jest to zatem działalność gospodarcza zarówno w rozumieniu przepisów ustawy o działalności gospodarczej, jak i przepisów ustawy Prawo o działalności gospodarczej. Jako taka jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Budynki związane z tą działalnością podlegają więc przepisowi art. 5 ust. 3 tej ustawy.

Biorąc powyższe pod uwagę, Naczelny Sąd Administracyjny uchwałą Składu Pięciu Sędziów z dnia 17 grudnia 2001 r., sygn. akt FPK 14/01, udzielając odpowiedzi na postawione pytanie, stwierdził, iż samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej udzielający w latach 1999-2001 świadczeń zdrowotnych oraz realizując zadania i cele określone w art. 1 ust. 1-3 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, miał obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości według stawek określonych na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 i 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁸. Pod rządami poprzedniej ustawy na odmiennym Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów stanowisku stało Ministerstwo Finansów. Departament Finansów i Gospodarki Narodowej Ministerstwa Finansów w piśmie z dnia 30 sierpnia 2001 r., Nr GN-8/DH/06/08/2001 wyjaśnił, że samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej nie są przedsiębiorstwami, a więc przepisy ustawy o warunkach dopuszczalności i nadzorowania pomocy publicznej nie mają tutaj zastosowania⁹.

Pomimo odmiennych stanowisk w przedmiotowej sprawie Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów wydaje opinie o możliwości udzielania samodzielnym publicznym zakładom opieki zdrowotnej pomocy publicznej. Analiza ogłoszeń o stanowiskach organu nadzorującego, Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, co do wydawanych opinii o planowanej pomocy publicznej potwierdza praktykę urzędu w tym zakresie¹⁰.

Przepis art. 2 ust. 1 ustawy o pomocy publicznej pozwala zatem stwierdzić, iż pomoc publiczna dla przedsiębiorców stanowi:

- 1) przysporzenie korzyści finansowych;
- 2) jest udzielana z krajowych środków publicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 listopada o finansach publicznych¹¹;

⁸ Zob.: urzędowa strona internetowa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (www.uokik.gov.pl), gdzie zamieszczone są pytania i odpowiedzi UOKiK.

⁹ System Informacji Prawnej LEX(OMEGA), pisma urzędowe – Dz. U. z 1991 r., Nr 91 poz. 408 art. 8a.

¹⁰ Zob.: urzędowa strona internetowa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (www.uokik.gov.pl), gdzie zamieszczone są ogłoszenia o stanowisku organu nadzorującego.

¹¹ Zob.: przypis 3.

- 3) może być udzielana wszystkim przedsiębiorcom w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. *Prawo działalności gospodarczej*¹², niezależnie od wielkości, formy własności, przedmiotu działania czy formy prawnej;
- 4) ma charakter selektywny (faworyzuje niektórych przedsiębiorców lub niektóre kategorie przedsiębiorców);
- 5) może być udzielana w sposób bezpośredni lub pośredni;
- 6) może być udzielana w jakiegokolwiek formie;
- 7) narusza lub grozi naruszeniem konkurencji przez uprzywilejowanie niektórych przedsiębiorców lub produkcji niektórych towarów.

Formy udzielania pomocy publicznej

Przepis art. 2 ustawy o *pomocy publicznej*, oprócz definicji pomocy publicznej, określa także formy pomocy, w jakich może nastąpić przysporzenie przedsiębiorcy korzyści finansowych. Natomiast ust. 2 art. 2 ustawy o *pomocy publicznej* stanowi, iż przepisy ustawy stosuje się do pomocy udzielanej w dowolnej formie, w szczególności w formie:

- 1) dotacji oraz ulg i zwolnień podatkowych;
- 2) dokapitalizowania przedsiębiorców na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku;
- 3) pożyczek lub kredytów udzielanych na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku;
- 4) poręczeń lub gwarancji udzielanych przedsiębiorcom lub za zobowiązania przedsiębiorców, na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku;
- 5) zaniechania poboru, odroczenia płatności lub rozłożenia na raty płatności podatku bądź zaległości podatkowej oraz umorzenia zaległości podatkowej bądź odsetek za zwłokę;
- 6) zbycia lub oddania do korzystania mienia będącego własnością Skarbu Państwa, państwowych osób prawnych albo jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków, na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku.

Formy pomocy wyszczególnione w przepisie art. 2 ustawy o *pomocy publicznej* mają charakter „przykładowy”, a więc nie stanowią wykazu zamkniętego form przysporzenia korzyści przedsiębiorcom. Przysporzenie korzyści finansowych następuje nie tylko wtedy, gdy na rzecz przedsiębiorcy przekazywane są środki publiczne, np. w formie dotacji, ale również w sytuacji dokonania za niego wydatków ze środków publicznych, np. w postaci dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych, a także pomniejszenia świadczeń należnych od niego na rzecz sektora finansów publicznych, np. poprzez stosowanie ulg podatkowych. Niekiedy możliwość pomniejszenia świadczeń ma charakter potencjalny, np. poprzez udzielenie gwarancji i poręczeń.

Niektóre natomiast formy pomocy publicznej będzie można uznać za pomoc publiczną tylko w przypadkach określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 12 listopada 2002 r.¹³ Należą tu m.in.:

¹² Zob.: przypis 7.

¹³ Określa je rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 listopada 2002 r. w sprawie szczególnych kryteriów uznawania za pomoc publiczną niektórych rodzajów przysporzeń na rzecz przedsiębiorcy (Dz. U. z 2002 r. Nr 196, poz. 1653).

- 1) dokapitalizowanie przedsiębiorstwa, w tym przez nabycie akcji lub udziałów tego przedsiębiorstwa;
- 2) umorzenia zaległości wobec sektora finansów publicznych;
- 3) udzielenia gwarancji lub poręczeń;
- 4) udzielenia kredytu lub pożyczki.

Z definicji pomocy publicznej dla przedsiębiorców wynika, że przysporzenie na rzecz przedsiębiorcy winno być realizowane ze środków publicznych w rozumieniu przepisów ustawy o *finansach publicznych* (art. 7 pkt 1 ustawy o *pomocy publicznej*). Ustawa o *pomocy publicznej* rozróżnia krajowe środki publiczne od środków pochodzących ze Wspólnot Europejskich.

Zgodnie z zapisem art. 3 ust. 1, przepisy ustawy stosuje się do udzielenia pomocy publicznej, w wyniku której przedsiębiorca otrzyma pomoc, której wartość, łącznie z udzieloną pomocą w okresie kolejnych trzech lat poprzedzających dzień jej udzielenia, nie przekracza równowartości 100 tys. euro. Pomoc nie przekraczająca tego progu nie podlega wszystkim rygorom wynikającym z przepisów ustawy o pomocy publicznej. Pomoc nieprzekraczająca wartości obliczonej zgodnie z treścią przepisu art. 3 ust. 1 ustawy o *pomocy publicznej*, podlega nadzorowaniu na zasadach wynikających z przepisów art. 39-45, art. 47 i 48. Powyższe przepisy dotyczą badania skuteczności pomocy publicznej, obowiązku przedkładania sprawozdań przez organy udzielające pomocy, obowiązku przedsiębiorcy przedstawiania informacji o uzyskanej pomocy. Będą miały także zastosowanie przepisy porządkowe zawarte w postanowieniach art. 47 i art. 48 przewidujące środki odwoławcze od decyzji o ukaraniu. Natomiast w przypadku pomocy publicznej udzielanej w górnictwie węgla, hutnictwie żelaza i stali lub w transporcie, przepisy ustawy o *pomocy publicznej* mają zastosowanie niezależnie od wartości tej pomocy. Zasady dopuszczalności tej pomocy zostały określone przez Radę Ministrów osobno dla każdego sektora w drodze rozporządzeń¹⁴. W myśl natomiast przepisu art. 4 ust. 1. ustawy o pomocy publicznej wartość udzielanej pomocy podlega sumowaniu, niezależnie od jej przeznaczenia i formy. Należy mieć także na uwadze to, iż przy ustalaniu wartości pomocy publicznej uwzględnia się uzyskane przez przedsiębiorcę przysporzenia finansowe ze środków przedakcesyjnych pochodzących ze Wspólnot Europejskich.

Wyłączenia spod zakresu działania ustawy

Wyłączenia spod zakresu działania ustawy zostały uregulowane w przepisie art. 6 ustawy o *pomocy publicznej*. Zgodnie z dyspozycją tego przepisu, ustawa nie ma zastosowania do pomocy udzielanej na tworzenie i rozbudowę infrastruktury technicznej i w celu zrekompensowania kosztów ponoszonych na realizację zadań na rzecz obronności państwa. Ponadto nie dotyczy pomocy udzielanej w celu uniknięcia szkody wyrządzonej przedsiębiorcy, powstałej na skutek zastosowania się przez niego do urzędowej interpretacji prawa podatkowego lub informacji organu podatkowego w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Sytuacja zawarta w treści przepisu art. 6 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy o pomocy publicznej odnosi się do przypadków przewidzianych w art. 14 ustawy z

¹⁴ Zob.: Dz. U. z 2002 r. Nr 186, poz. 1547, 1548, 1549, 1550, 1551 i 1552.

dnia 29 lipca 1997 r. *Ordynacja podatkowa*¹⁵. W świetle postanowienia powołanego przepisu ustawy *Ordynacja podatkowa*, zastosowanie się przez podatnika do urzędowej interpretacji prawa podatkowego nie może mu szkodzić

Częściowemu wyłączeniu spod przepisów ustawy o *pomocy publicznej* podlega pomoc udzielana w:

- 1) rolnictwie, przetwórstwie rolno-spożywczym, łowiectwie, leśnictwie, rybołówstwie i rybactwie;
- 2) na skup i przechowywanie produktów rolnych oraz zapasów przetworów z tych produktów, a także na skup i przechowywanie zapasów ryb morskich;
- 3) przedsiębiorstwom zatrudniającym osoby niepełnosprawne – w formie dofinansowania lub refundacji wynagrodzeń osób niepełnosprawnych lub składek na ubezpieczenie społeczne naliczanych od tych wynagrodzeń.

Do wymienionych powyżej przypadków pomocy zastosowanie mają przepisy ustawy o *pomocy publicznej* dotyczące nadzorowania pomocy (art. 39-43, art. 44 ust. 2-6, art. 45, art. 47 i 48).

Warunki dopuszczalności udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom

Ogólne warunki dopuszczalności pomocy publicznej zostały określone w przepisach art. 8-10 ustawy o *pomocy publicznej*. Przepisy ustawy rozróżniają warunki ogólne, które muszą być spełnione w każdym przypadku przysporzenia korzyści finansowych na rzecz przedsiębiorcy oraz szczegółowe, które zostały uzależnione od przeznaczenia planowanej pomocy publicznej. Z treści przepisu art. 8 ust. 1 ustawy o *pomocy publicznej* wynika, że udzielanie pomocy jest z zasady niedopuszczalne, chyba że pomoc ta jest udzielana zgodnie z warunkami określonymi w ustawie o pomocy publicznej lub w ratyfikowanych umowach międzynarodowych regulujących udzielanie tej pomocy. Niedopuszczalna jest także pomoc publiczna, która może wyeliminować lub istotnie ograniczyć lub naruszyć konkurencję, bądź uniemożliwić lub istotnie utrudnić powstanie konkurencji. Natomiast przepis art. 9 ustawy o *pomocy publicznej* określa, iż dopuszczalna jest pomoc (z mocy samego prawa) w celu naprawie szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia. Ponadto dopuszczalna może być pomoc (należy to do oceny organu nadzorującego) w celach, które wymienione są w art. 9 ust. 2 i 3 ustawy o *pomocy publicznej*. Nadto pomoc publiczna może być udzielana, jeżeli równocześnie spełnione są następujące przesłanki:

- 1) stanowi, w przypadkach inwestowania lub tworzenia nowych miejsc pracy, uzupełnienie środków innych niż środki publiczne, angażowane przez przedsiębiorców;
- 2) jej wielkość, czas trwania oraz zakres są proporcjonalne do rangi rozwiązywanego problemu;
- 3) przynosi korzyści społeczne większe niż korzyści możliwe do osiągnięcia bez jej udzielenia, przy uwzględnieniu związanych z tym kosztów;
- 4) charakteryzuje się przejrzystością umożliwiającą jej nadzorowanie.

¹⁵ Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.

Rodzaje pomocy publicznej: regionalna, horyzontalna i sektorowa

Pomoc regionalna może być udzielana przedsiębiorstwom działającym na określonym obszarze, charakteryzującym się stosunkowo niskim poziomem produktu krajowego brutto. Sposób ustalania wskaźnika tej stopy określony jest w przepisie art. 12 ustawy o *pomocy publicznej*. Przedsiębiorcy mogą ją uzyskać bez względu na cel, gdyż głównym kryterium kwalifikującym do jej otrzymania jest działalność w regionie słabo rozwiniętym gospodarczo. Warunki dopuszczalności pomocy regionalnej ujęte zostały w przepisie art. 12 ust. 2 ustawy o *pomocy publicznej*. Pomoc regionalna może być zatem udzielana np. na nowe inwestycje (art. 7 pkt 11 ustawy o *pomocy publicznej*), tworzenie nowych miejsc pracy związanych z daną inwestycją (art. 7 pkt 12 ustawy o *pomocy publicznej*). Przykładem pomocy regionalnej mogą być ulgi w podatku dochodowym dla przedsiębiorców działających w specjalnych strefach ekonomicznych¹⁶ oraz pomoc udzielana na podstawie ustawy z dnia 20 marca 2002 r. o *finansowym wspieraniu inwestycji*¹⁷. Inną formą pomocy mogą być zwolnienia w podatku od nieruchomości związane z nowymi inwestycjami lub tworzeniem nowych miejsc pracy.

Ustawa o *pomocy publicznej* daje zatem możliwości udzielania pomocy regionalnej, jednakże brak jest niezbędnych aktów prawnych, które stanowiłyby podstawę jej udzielania. Obecnie istnieją tylko dwa takie akty prawne – wspomniana ustawa o specjalnych strefach ekonomicznych i o finansowym wspieraniu inwestycji. Ważne zatem mogą być instrumenty o charakterze lokalnych, takie jak zwolnienia podatkowe czy indywidualne decyzje o umorzeniu. Natomiast obszary, na których jest dopuszczalne udzielanie pomocy regionalnej, maksymalne wielkości pomocy dla tych obszarów oraz szczegółowe warunki udzielania pomocy i rodzaje kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą określa rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 października 2002 r.¹⁸

Pomoc horyzontalna zgodnie z przepisem art. 14 ustawy o *pomocy publicznej* jest pomocą, której warunki udzielania nie są związane z prowadzeniem przez przedsiębiorcę działalności na określonym terenie ani też w określonym sektorze i jest zawsze przeznaczona na określone zamierzenia.

Pomoc horyzontalna jest pomocą udzielaną na:

- restrukturyzację przedsiębiorstw oraz pomoc doraźną;
- prace badawczo-rozwojowe;
- utrzymanie poziomu zatrudnienia lub utworzenia nowych miejsc pracy w przedsiębiorstwach;
- rozwój małych i średnich przedsiębiorców;
- ochronę środowiska;
- szkolenia na potrzeby określonych przedsiębiorców, bezpośrednio związane z rozwojem ich przedsiębiorstw.

¹⁶ Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o *specjalnych strefach ekonomicznych* (Dz. U. Nr 23, poz. 600 z późn. zm.).

¹⁷ Dz. U. z 2002 r. Nr 23, poz. 600 z późn. zm.).

¹⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2002 r. w *sprawie dopuszczalności pomocy regionalnej dla przedsiębiorców* (Dz. U. Nr 186, poz. 1544).

Czy zatem wszelka pomoc w wymienionych dziedzinach jest dopuszczalna? Odpowiedzi należy szukać w postanowieniach przepisów art. 15-20 ustawy *o pomocy publicznej*. I tak np. z brzmienia przepisu art. 15 wynika, że na restrukturyzację przedsiębiorstwa oraz pomoc doraźną pomoc horyzontalna może być udzielona wyłącznie przedsiębiorcy znajdującemu się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Może więc być ukierunkowana na przywrócenie długookresowej zdolności konkurencyjności na rynku. Kryteria oraz sposób, w tym formy i warunki udzielania pomocy doraźnej oraz pomocy na restrukturyzację dla przedsiębiorców znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej, określa rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 października 2002 r.¹⁹. Kolejne przepisy rozdziału czwartego ustawy *o pomocy publicznej* wskazują warunki dla poszczególnych rodzajów pomocy horyzontalnej.

Pomoc sektorowa nie jest typowym rodzajem pomocy i dotyczy, jak to określają przepisy art. 21 ust. 1 ustawy *o pomocy publicznej*, sektorów uznanych za wrażliwe np. górnictwo węgla, hutnictwo żelaza i stali. W warunkach jednak funkcjonowania jednostek samorządu gminnego najczęściej zastosowanie będą miały wskazane powyżej rodzaje pomocy, tj. pomoc regionalna i horyzontalna²⁰. Zakres i maksymalne wielkości dopuszczalnej pomocy w określonych sektorach uznanych za wrażliwe oraz szczegółowe warunki dopuszczalności tej pomocy, uwzględniając w szczególności konieczność dostosowań strukturalnych, Rada Ministrów określiła w wydanych rozporządzeniach²¹.

Zasady prowadzenia nadzoru nad pomocą publiczną

Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. *o ochronie konkurencji i konsumentów*²² w przepisie art. 26 stanowi, iż do zakresu działania Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów należy m.in. nadzorowanie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom na podstawie odrębnych przepisów oraz dokonywanie oceny skuteczności oraz efektywności pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom, a także skutków udzielonej pomocy w sferze konkurencji. W myśl natomiast przepisu art. 23 ust. 1 ustawy *o pomocy publicznej* organem nadzorującym pomoc publiczną dla przedsiębiorców jest Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Przepisy ustawy o pomocy publicznej wprowadzają podział pomocy publicznej, na pomoc udzielaną na podstawie programów pomocowych oraz pomoc indywidualną. Zgodnie z przepisem art. 7 pkt 6 ustawy *o pomocy publicznej* programem pomocowym jest program (w tym akt normatywny), określający zasady, warunki i formy udzielania pomocy publicznej oraz określający albo zawierający podstawy prawne jej udzielania. Program pomocowy to dokument zawierający kompleksowe warunki udzielania pomocy, tj. warunki wynikające z przepisów ustawy o pomocy publicznej, jak również szczególne warunki określone w przepisach będących podstawą udzielania

¹⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 października 2002 r. w sprawie dopuszczalności pomocy doraźnej oraz pomocy na restrukturyzację przedsiębiorstw (Dz. U. Nr 186, poz. 1545).

²⁰ J. Burzyński *Analizy, komentarze, opinie*, „Wspólnota” z 6 września 2003 r., Nr 18, s. 45-46.

²¹ Zob.: przypis 15.

²² Dz. U. z 2003 r. Nr 86, poz. 804.

pomocy, bądź też wprowadzone przez organ udzielający pomocy. Pomocą indywidualną jest natomiast pomoc, której udzielenie:

- nie jest objęte programem pomocowym,
- jest objęte programem pomocowym oraz zgodnie z warunkami określonymi w opinii podlega obowiązkowi określonemu w przepisie art. 25 ustawy o pomocy publicznej lub ma na celu wsparcie dużego projektu inwestycyjnego.

W świetle przepisu art. 11 ustawy o pomocy publicznej programy pomocowe opracowują organy administracji publicznej oraz inne podmioty działając w ramach swoich ustawowych kompetencji. Projekty programów pomocowych podlegają opiniowaniu przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów. Uzyskanie pozytywnej opinii o programie pomocowym zwalnia z obowiązku przedkładania do opiniowania projektów decyzji albo umów będących podstawą udzielenia pomocy przewidzianej w programie pomocowym. Przypadki pomocy indywidualnej natomiast będą podlegać opiniowaniu w trybie przepisu art. 25 ustawy o pomocy publicznej, jeżeli wartość planowanej pomocy dla jednego przedsiębiorcy, łącznie z pomocą uzyskaną przez niego w ciągu trzech ostatnich lat, przekracza kwotę 100 tys. euro. Jednocześnie należy podkreślić, iż zgodnie z przepisem art. 4 ust. 1 ustawy o pomocy publicznej wartości udzielanej pomocy podlegają sumowaniu niezależnie od przeznaczenia (tytułów) pomocy, jej formy, czy organu, który tej pomocy udzielił.

Nie ma zatem konieczności przedkładania do zaopiniowania programu pomocowego w przypadku, gdy kwota planowanej pomocy dla jednego przedsiębiorcy, łącznie z pomocą uzyskaną przez niego w ciągu ostatnich trzech lat w różnych formach, z różnych źródeł i bez względu na przeznaczenie tej pomocy, nie przekroczy kwoty będącej równoważnością 100 tys. euro. Gdy jednak kwota tej pomocy łącznie z pomocą, jakiej zamierza udzielić dany organ, przekracza 100 tys. euro, wówczas z uwagi na brak programu pomocowego, pomoc taka jest traktowana jako pomoc indywidualna i podlega opiniowaniu w trybie przepisu art. 25 ustawy o pomocy publicznej.

Organ nadzorujący pomoc publiczną wydaje opinię w terminie nie dłuższym niż 60 lub 30 dni od dnia otrzymania wniosku o wydanie opinii. Do wniosku o wydanie opinii dołącza się odpowiednio projekt programu pomocowego, decyzji albo umowy oraz informacje niezbędne do wydania opinii, dotyczące w szczególności adresatów zamierzonej pomocy, jej przeznaczenia, formy, wielkości i czasu trwania. Organ nadzorujący przed wydaniem opinii może zażądać przedstawienia w wyznaczonym terminie dodatkowych informacji i wyjaśnień przez organ udzielający pomocy lub przedstawić temu organowi warunki, po spełnieniu których projekt programu pomocowego, decyzji albo umowy będzie zgodny z przepisami ustawy o pomocy publicznej, wyznaczając mu równocześnie termin na ustosunkowanie się do wyznaczonych warunków.

Szczegółowy zakres informacji przedkładanych organowi nadzorującemu przez organy udzielające pomocy wraz z projektem programu pomocowego, decyzji albo umowy będących podstawą udzielenia pomocy indywidualnej,

w celu wydania opinii o planowanej pomocy określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2002 r.²³

Pomoc natomiast w świetle przepisu art. 30 ustawy o pomocy publicznej nie może być udzielona do czasu wydania opinii o zgodności lub upływu terminu do jej wydania. Istotne regulacje zawiera przepis art. 35 ustawy o pomocy publicznej. Zgodnie z jego brzmieniem, w przypadku stwierdzenia, że pomoc udzielona została wykorzystana bądź jest wykorzystywana niezgodnie z przeznaczeniem, organ udzielający pomocy z urzędu lub na wniosek organu nadzorującego, stwierdza wygaśnięcie w całości lub w części decyzji, na podstawie której udzielono pomoc. W takim przypadku powstaje obowiązek zwrotu kwoty stanowiącej równowartość pomocy wraz z odsetkami – w wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych – liczonymi od dnia udzielenia pomocy.

W procesie udzielania pomocy publicznej należy zwrócić uwagę także na przepisy art. 39-45 ustawy o pomocy publicznej. Przepis art. 39 nakłada na organ udzielający pomocy obowiązek badania skuteczności i efektywności udzielonej pomocy oraz stałe jej monitorowanie²⁴.

Kolejnymi obowiązkami są:

- 1) przedstawianie organowi nadzoru sprawozdań dotyczących udzielonej pomocy publicznej (art. 40 ustawy),
- 2) przekazywanie ministrowi właściwemu do spraw finansowych sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach środków publicznych (art. 41 ustawy),
- 3) prowadzenie przez Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów rejestru udzielanej pomocy i sprawozdań zbiorczych (art. 43 ustawy),
- 4) przekazywanie przez przedsiębiorcę szczegółowych danych i informacji związanych z pomocą otrzymaną od organu (art. 44 ust. 4 ustawy),
- 5) składanie przez przedsiębiorcę sprawozdań Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz organowi udzielającemu pomocy (art. 44 ustawy),
- 6) coroczne badanie skuteczności i efektywności udzielonej pomocy (art. 39 ustawy).

Wykonywanie przez przedsiębiorców obowiązków informacyjno-sprawozdawczych zabezpieczone jest natomiast określonymi przez art. 47-48 ustawy o pomocy publicznej administracyjnymi karami pieniężnymi.

²³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2002 r. w sprawie szczegółowego zakresu informacji przedkładanych organowi nadzorującemu w celu wydania opinii o planowanej pomocy (Dz. U. z 2003 r. Nr 1, poz. 1).

²⁴ Zob.: przypis 6.

Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych w trybie art. 66 *Ordynacji podatkowej*

Wprowadzenie

Podstawową treścią stosunku prawnego, który wynika z ustawy podatkowej, jest świadczenie zobowiązanego z tytułu podatku na rzecz wierzyciela podatkowego. Oprócz tego materialnego obowiązku na treść tego stosunku składają się inne obowiązki instrumentalne, między innymi takie których realizacja pozwala na prawidłowe ustalenie przez organ podatkowy wysokości zobowiązania i takie które pozwalają na weryfikację wykazanej w deklaracji podstawy opodatkowania.¹ Zasadniczym sposobem wykonania stosunku prawnopodatkowego jest zaspokojenie wierzyciela podatkowego, które powoduje jego wygaśnięcie. Z chwilą wygaśnięcia zobowiązania strony przestaje łączyć więź prawna zobowiązująca podatnika do zapłaty podatku. Ustaje stosunek prawny, który powstał w wyniku doręczenia decyzji organu podatkowego, bądź wskutek zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Oznacza to, że organ uprawniony z tytułu podatku nie może tego zobowiązania egzekwować. W takiej sytuacji zapłata zobowiązania będzie świadczeniem nienależnym (nadpłatą) w rozumieniu przepisu art. 72 par. 1 *Ordynacji*.² Wygaśnięcie obowiązku materialnego nie oznacza wygaśnięcia w całości stosunku prawnopodatkowego. Całkowite wygaśnięcie tego stosunku nastąpi w momencie zrealizowania wszystkich obowiązków ciążących na zobowiązanym do świadczenia podatku.³

Spełnienie świadczenia nie jest na gruncie *Ordynacji* jedyną przesłanką wygaśnięcia zobowiązania. Kryterium zaspokojenia wierzyciela leży u podstaw podziału sposobów wygasania zobowiązań podatkowych na efektywne i nieefektywne sposoby wygasania zobowiązań podatkowych.⁴ Do efektywnych sposo-

¹ Do obowiązków tych można zaliczyć np. obowiązek przechowywania ksiąg podatkowych, obowiązek przechowywania rachunków.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm) dalej będzie powoływana jako *Ordynacja*.

³ Por. szerzej: O. Łunarski *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002, s. 41-42.

⁴ Por. np. P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz *Prawo podatkowe* pod redakcją Wandy Wójtowicz, Bydgoszcz-Lublin 2002, s. 51; M. Arnold, E. Liwanowska, J. Tarwid *Nowe zasady zapłaty, zabezpieczenia i egzekucji zobowiązań podatkowych podmiotów gospodarczych w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 1999, s. 26-27; R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa, komentarz*, Wrocław 1999, s. 61. Do efektywnych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych autorzy ci zaliczają: zapłatę, potrącenie, zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym. Natomiast do nieefektywnych sposobów: zaniechanie poboru, przedawnienie, umorzenie zaległości.

bów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego zaliczamy między innymi przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych w trybie przepisu art. 66 *Ordynacji podatkowej*, Przepis ten dopuszcza przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w zamian za zaległości podatkowe i jest to szczególny przypadek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Szczególny charakter tego sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego polega na tym, iż pieniężna wierzytelność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego zostaje zaspokojona w formie niepieniężnej. W rezultacie Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego przejmuje własność rzeczy lub praw majątkowych podatnika albo innego podmiotu zobowiązanego w zamian za zaległości w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Instytucje tego typu przewidywały obowiązujące przed *Ordynacją podatkową* przepisy dekretu z 26 października 1950 r. o *zobowiązaniach podatkowych*⁵ oraz ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o *zobowiązaniach podatkowych*⁶. Przepisy te miały bardzo lakoniczny charakter, ograniczały się w zasadzie do wskazania możliwości przejęcia majątku, nie określając jednocześnie trybu dokonania tego przejęcia.

Przepis art. 66 *Ordynacji* w ciągu sześciu lat obowiązywania był pięciokrotnie nowelizowany.⁷ Nowelizacje te nie zmieniły przedmiotowego zakresu instytucji przeniesienia, niemniej jednak w istotny sposób został zmieniony zakres podmiotowy i tryb stosowania tej instytucji.

Charakter prawny instytucji przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych

Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe następuje w drodze umowy, której jedną ze stron jest zobowiązany z tytułu podatku a drugą wierzyciel podatkowy tj. Skarb Państwa albo jednostka samorządu terytorialnego. W *Ordynacji* nie jest określony charakter prawny tej umowy i wydaje się, że na pełną akceptację zasługuje pogląd wyrażony w literaturze, że instytucja ta ze względu na swą złożoność powinna być analizowana w aspekcie publicznoprawnym, gdy rozpatrywane są skutki jakie wywołuje w stosunkach publicznoprawnych i w aspekcie cywilnoprawnym, gdy rozważane są skutki jakie wywiera w sferze cywilnoprawnej.⁸

⁵ Dz. U. Nr 49, poz. 452 z późn. zm. – art. 33 dekretu.

⁶ J.t.: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm. – art. 26 ust. 2.

⁷ Odpowiednio: ustawą z dnia 24 lipca 1998 r. o *zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa* (Dz. U. Nr 162, poz. 1126 z późn. zm. art. 142); ustawą z dnia 11 kwietnia 2001 r. o *zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw* (Dz. U. Nr 39, poz. 459 art. 1); ustawą z dnia 20 czerwca 2002 r. o *bezpośrednim wyborze wójta burmistrza i prezydenta miasta* (Dz. U. Nr 113, poz. 984 z późn. zm. art. 79); ustawą z dnia 12 września 2002 r. o *zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 art. 1); ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o *utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych* (Dz. U. Nr 137, poz. 1302 art. 20).

⁸ Por. szerzej: W. Morawski *Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek umownego przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych*, [w:] *Studia z zakresu Ordynacji podatkowej. Księga Pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Dragasa*, Toruń 1998, s.134; P. Borszowski *Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa*, „Glosa” 2003, Nr 3, s. 16.

Przedmiot umowy o przeniesienie własności, rzeczy i praw majątkowych

Przedmiotem umowy określonej w przepisie art. 66 par. 1 jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe. Z brzmienia przepisu wynika, że ustawodawca posłużył się cywilnoprawnymi pojęciami rzeczy i praw majątkowych. Ustawodawca nie wprowadził żadnych ograniczeń w rozumieniu pojęcia rzeczy, należy więc przyjąć, że przeniesienie może dotyczyć zarówno rzeczy ruchomych jak i nieruchomości⁹. Z kolei prawa majątkowe¹⁰ muszą mieć charakter zbywalny, czyli przede wszystkim przedmiotem umowy będą prawa rzeczowe i obligacyjne.

Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych następuje w zamian za zaległości podatkowe. Zgodnie z przepisem art. 51 par. 1 i 2 *Ordynacji* zaległością podatkową jest niezapłacony w terminie płatności podatek oraz nie zapłacona w terminie zaliczka, rata podatku oraz zaliczka określona w drodze szacowania. Przepis art. 52 par. 1 *Ordynacji* rozszerzył pojęcie zaległości na należności, które podatnik lub płatnik (inkasent) niesłusznie wykazał w deklaracji i otrzymał ich zwrot od organu podatkowego, bądź sam nieprawidłowo naliczył należność mu przysługującą oraz potrącił z pobieranych podatków. Dotyczy to:

- nadpłaty, jeżeli w zeznaniu rocznym dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w zeznaniu wstępnym dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych, w deklaracji podatku akcyzowego dla podatników podatku akcyzowego, została wykazana nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, a organ podatkowy dokonał jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowych bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych,
- zwrotu podatku, jeżeli podatnik otrzymał zwrot nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej lub został on zaliczony na poczet zaległości podatkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykaże, że nie nastąpiło to z jego winy,
- wynagrodzenia płatników lub inkasentów pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej¹¹,
- oprocentowania nienależnej nadpłaty bądź zwrotu podatku, zwrócone lub zaliczone na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

Konsekwencją powstania zaległości podatkowej jest obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę bez wezwania organu podatkowego, co wynika to z przepisu art. 53 par. 1 *Ordynacji*. Należy postawić pytanie, czy przedmiotem przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych mogą być również odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych. Odsetki za zwłokę nie mają charakteru samoistnego, lecz są należnością uboczną w stosunku do zaległości podatkowej, co oznacza,

⁹ Por. szerzej na temat pojęcia rzeczy: Z. Radwański *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2003, s. 113 i n. oraz M. Bednarek *Mienie. Komentarz do art. 44-55(3) Kodeksu cywilnego*, Kraków 1997, wyd. Lex komentarze.

¹⁰ Por. szerzej: Z. Radwański *Prawo cywilne...*, dz. cyt., s. 97.

¹¹ Nie jest możliwe przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości wynikające z należności przypadających od płatnika i inkasenta, gdyż przepis art. 59 par. 2 nie wymienia tej instytucji jako sposobu wygaśnięcia zobowiązania podatkowego podobnie jak instytucji potrącenia i zaniechania poboru.

że warunkiem ich powstania jest uprzednie powstanie zaległości. Natomiast gdy już powstanie roszczenie o odsetki, to uzyskuje ono w znacznym stopniu byt samoistny w stosunku do zaległości podatkowej¹² i może nawet istnieć po wygaśnięciu zaległości podatkowej.¹³ Jak wskazano powyżej przepis art. 66 par. 1 *Ordynacji* odnosi się wyłącznie do zaległości podatkowej (czyli kwoty przeterminowanego podatku bez odsetek), dlatego też opierając się wyłącznie na brzmieniu tego przepisu należałoby przyjąć, że przenieść własność rzeczy lub praw majątkowych można wyłącznie w zamian za zaległości podatkowe, tym bardziej że ustawodawca w innych przepisach *Ordynacji*, gdy dopuszcza zastosowanie w stosunku do odsetek za zwłokę określonej instytucji, to jednoznacznie wskazuje możliwość jej stosowania.¹⁴ Jednak przepis art. 66 par. 5 zdanie drugie odsyła do odpowiedniego stosowania przepisu art. 55 par. 2 *Ordynacji*, który reguluje sytuację w przypadku dokonania wpłaty na poczet zaległości podatkowej, a dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości i kwoty odsetek za zwłokę. W sytuacji takiej przepis ten nakazuje dokonać proporcjonalnego zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowej i kwoty odsetek za zwłokę w takim stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Odesłanie do tego przepisu wskazuje, że ustawodawca dopuszcza sytuację, gdy wartość rzeczy lub praw majątkowych, które są przedmiotem umowy przeniesienia własności może być mniejsza niż kwota zaległości łącznie z odsetkami. Należy wobec powyższego przyjąć, że sytuacja odwrotna, gdy wartość rzeczy lub praw majątkowych pokrywa kwotę zaległości wraz z odsetkami za zwłokę, jest na podstawie art. 66 par. 5 dopuszczalna a co za tym idzie istnieje możliwość objęcia umową kwoty odsetek za zwłokę.

Tryb stosowania instytucji przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych

Przewidziana w art. 66 § 1 *Ordynacji podatkowej* instytucja wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na podstawie czynności cywilnoprawnej ma charakter szczególny i złożony. Złożoność tej instytucji przejawia się już na etapie złożenia wniosku przez podmiot uprawniony. Wniosek ten jest warunkiem koniecznym do uruchomienia procedury. Na podstawie przepisu art. 66 par. 2 *Ordynacji* podmiotem uprawnionym może być podatnik, natomiast na podstawie przepisu art.

¹² Np. inny termin wymagalności w przypadku odroczenia terminu płatności odsetek na podstawie przepisu art. 48 par. 1 pkt 2.

¹³ Np. w sytuacji opisanej w przepisie art. 53a *Ordynacji*, na podstawie którego organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość odsetek za zwłokę po zakończeniu okresu rozliczeniowego, gdy podatnik pomimo obowiązku nie zapłacił zaliczek na podatek lub wysokość zaliczek jest inna niż wykazana w deklaracji.

¹⁴ Np. przepis art. 48 par. 1 pkt 2 *Ordynacji* dotyczący odroczenia lub rozłożenia na raty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub przepis art. 67 par. 1 *Ordynacji* dotyczący umorzenia zaległości lub odsetek za zwłokę albo opłaty prolongacyjnej.

109 par. 1 może to być osoba trzecia¹⁵ odpowiadająca na podstawie decyzji organu podatkowego solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe, ale również za odsetki za zwłokę od zaległości, niezwrócone w terminie zaliczki podatku od towarów i usług oraz za oprocentowanie tych zaliczek i koszty postępowania egzekucyjnego.¹⁶ Przepis art. 66 par. 2 nie określa charakteru wniosku ani formy, ani żadnych wymagań co do treści, dlatego też powstaje wątpliwość, czy wniosek ten należy potraktować jako ofertę w rozumieniu przepisu art. 66 *Kodeksu cywilnego*¹⁷ lub zaproszenie do negocjacji (rokowań) w rozumieniu przepisu art. 72 *Kodeksu cywilnego*, czy też jako żądanie wszczęcia postępowania w sprawie przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w trybie przepisu art. 165 par. 1 *Ordynacji*. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 kwietnia 2000 r. sygn. akt I SA/Wr 31/99¹⁸ stwierdził, że ustawodawca określając, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w tym przypadku następuje na podstawie umowy, wskazał jednocześnie, że źródłem tego wygaśnięcia jest czynność cywilnoprawna kształtująca stosunek prawny charakteryzujący się równorzędnością stron (reguluje go umowa) i ekwiwalentnością świadczeń. Osoba występująca z wnioskiem jest jedynie potencjalną stroną stosunku cywilnoprawnego, która występuje z ofertą lub zaproszeniem do negocjacji.

Wyrażony w wyroku pogląd nie zasługuje na akceptację, gdyż instytucja wygaśnięcia zobowiązania w wyniku przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych dotyczy zobowiązań publicznoprawnych, a dla tego rodzaju należności może być stosowany wyłącznie tryb administracyjnoprawny. Już samo użycie przez ustawodawcę sformułowania *wnioszek* wskazuje na charakterystyczny dla postępowania administracyjnego sposób wszczęcia postępowania. Argumentem przeciw stanowisku zajętemu przez Sąd jest również fakt, że przepisy *Kodeksu cywilnego* nie przewidują jako sposobu zawierania umów, „zawarcia umowy na wniosek”, dlatego też należy przyjąć, że złożenie wniosku do organu administra-

¹⁵ Osoby trzecie to kategoria podmiotów, których odpowiedzialność za nieuregulowane przez podatnika, płatnika, inkasenta zobowiązania podatkowe ustanawiają przepisy *Ordynacji*. Krąg tych osób jest w sposób wyczerpujący określony w przepisach art. 110-117 *Ordynacji* i obejmuje:

- rozwiedzionego małżonka podatnika,
- członka rodziny podatnika,
- nabywcę przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo składników majątku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- osobę zezwalającą na posługiwanie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą w celu obejścia prawa podatkowego,
- właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika wieczystego rzeczy lub prawa majątkowego związanego z działalnością gospodarczą pozostającego w związku z użytkownikiem rzeczy lub prawa majątkowego,
- dzierżawcę nieruchomości,
- użytkownika nieruchomości,
- wspólnika spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusza spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej niebędącego akcjonariuszem,
- członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej,
- członka organu zarządzającego innej osoby prawnej niż spółki kapitałowe, osobę prawną powstałą w wyniku podziału.

¹⁶ Por. szerzej: A. Olesińska *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000, s. 42 i n.; M. Paluch *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe*, Warszawa 1999, s. 58 i n.; A. Mariański *Odpowiedzialność osób trzecich według regulacji Ordynacji podatkowej*, „Głosa” 1998, Nr 4, s. 3 i n.

¹⁷ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny* (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.).

¹⁸ Pub. „Monitor Podatkowy” 2000, Nr 12, s. 40.

cji wywołuje skutek wszczęcia postępowania w sprawie przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych.

Organami właściwymi w sprawie przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych będą:

- w przypadku zaległości podatkowych z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa - starosta wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej;
- w przypadku zaległości podatkowych z tytułu podatków stanowiących: dochód budżetu gminy- wójt, burmistrz, (prezydent miasta); dochód budżetu powiatu – zarząd powiatu; dochód budżetu województwa – zarząd województwa.¹⁹

Czynności postępowania w sprawie przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych powinny być w pierwszej kolejności ukierunkowane na ustalenie czy podmiot składający wniosek nie ma możliwości zaspokojenia roszczeń Skarbu Państwa czy jednostki samorządu terytorialnego w sposób pieniężny. Dokonanie ustaleń powinno się opierać przede wszystkim na dotychczasowym działaniu organu egzekucyjnego zmierzającym do wyegzekwowania zaległości podatkowych. Należy jednak zaznaczyć, że bezskuteczność postępowania egzekucyjnego nie jest warunkiem zastosowania omawianej instytucji, jednak „szczegółność”, na jaką wskazuje ustawodawca, nakazuje wyczerpać możliwości pieniężnego uregulowania zobowiązania podatkowego.

Gdy organ prowadzący postępowanie dojdzie do przekonania, że dopuszczalne jest zastosowanie tej instytucji, powinien podjąć działania zmierzające do ustalenia wartości rzeczy lub praw majątkowych, które uprawniony podmiot wskazał jako przedmiot ewentualnej umowy. Składający wniosek powinien określić wartość rzeczy lub praw majątkowych, a jeżeli tego nie uczynił, organ prowadzący postępowanie powinien wezwać go do określenia wartości. Ustalenie wartości rzeczy lub praw majątkowych jest kluczowym zagadnieniem postępowania, gdyż zobowiązany będzie dążyć do ustalenia tej wartości na jak najwyższym poziomie, natomiast zadaniem organu prowadzącego postępowanie jest ustalenie rzeczywistej wartości rzeczy lub praw majątkowych. Do określenia tej wartości organ powinien wykorzystać wszystkie dopuszczalne środki dowodowe, a w szczególności powołać biegłych do oszacowania wartości rzeczy i praw majątkowych.

Gdy organ ustali, że zachodzą przesłanki do zastosowania tego szczególnego sposobu wygaśnięcia zobowiązania, jak również uzgodniona zostanie wartość rzeczy lub praw majątkowych, powinien przystąpić do zawarcia umowy. W przeciwnym wypadku powinien zakończyć postępowanie poprzez wydanie decyzji w sprawie odmowy stwierdzenia wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na podstawie przepisu art. 66 *Ordynacji*.

Zawarcie umowy przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych powinno nastąpić w formie pisemnej.²⁰ Umowa zawierana jest pomiędzy organem prowadzącym postępowanie a podatnikiem lub osobą trzecią odpowiadającą za zaległości podatkowe podatnika. Zawarcie umowy w przypadku gdy wła-

¹⁹ Na dzień dzisiejszy ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 203, poz. 1966) nie przewiduje jako dochodów powiatu i województwa samorządowego podatków bezpośrednio pobieranych przez te jednostki samorządu terytorialnego.

²⁰ Szerzej na temat pisemnej formy umowy: W. Morawski *Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego...*, dz. cyt., s. 144 i n.

sność rzeczy lub praw majątkowych, ma być przeniesiona na rzecz Skarbu Państwa musi być poprzedzone wypowiedzeniem się w sprawie właściwego naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego. Organy te mogą wyrazić zgodę lub odmówić wyrażenia zgody w formie postanowienia, na które nie służy zażalenie. Nieuprawnionym jest pogląd, że wyrażenie zgody lub jej odmowa może nastąpić po zawarciu umowy i dopiero ten akt administracyjny jest warunkiem skuteczności umowy.²¹ Przepis art. 66 par. 2 stanowi, że przeniesienie następuje na „...podstawie umowy zawartej, za zgodą ...”, czyli uzależnia zawarcie umowy od zajęcia stanowiska przez właściwy organ podatkowy. Postanowienie organu podatkowego upoważnia jedynie do dokonania czynności prawnej. Upoważnienie to nie oznacza dla starosty obowiązku zawarcia umowy. Natomiast czynność dokonana bez wymaganej zgody będzie bezwzględnie nieważna w świetle przepisu art. 58 *Kodeksu cywilnego*. Wyrażenie stanowiska *ex post* prowadziłoby do sytuacji, że o skuteczności zawartej umowy cywilnoprawnej decydowałby organ podatkowy, a co za tym idzie zagrożone by było bezpieczeństwo obrotu prawnego. Ponadto naruszałoby to zasadę szybkości i ekonomiki postępowania podatkowego i prowadziłoby do ponoszenia dodatkowych kosztów²² przez podatnika.

Przepisy *Ordynacji podatkowej* nie wskazują, w jakim trybie powinien organ podatkowy wypowiedzieć się w sprawie wyrażenia lub odmowy wyrażenia zgody. Wydaje się, że przez analogię może znaleźć zastosowanie przepis art. 209 *Ordynacji*, który reguluje sytuację, gdy wydanie decyzji uzależnione jest od zajęcia stanowiska przez inny organ, w tym wyrażenie opinii lub zgody. W takiej sytuacji organ, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, obowiązany jest przedstawić je niezwłocznie, nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska. Na podstawie przepisu art. 209 par. 4 *Ordynacji* organ obowiązany do zajęcia stanowiska może w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające. Jest to bardzo istotne w przypadku procedury przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, gdyż trakcie takiego postępowania wyjaśniającego można zweryfikować celowość zastosowania tej szczególnej instytucji.

Zawarcie umowy wywołuje skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Za termin wygaśnięcia zgodnie z przepisem art. 66 par. 4 *Ordynacji* uważa się dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, czyli dzień zawarcia umowy. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w drodze przeniesienia własności rzeczy i praw majątkowych potwierdzone jest decyzją organu podatkowego pierwszej instancji. Decyzja ta powinna określać, w jakiej kwocie zobowiązanie wygasło oraz zakres jego wygaśnięcia.

Wnioski de lege ferenda

Przedstawiona instytucja wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w drodze przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, pomimo licznych nowelizacji nadal budzi szereg wątpliwości interpretacyjnych. Wątpliwości te nie zawsze dają się rozstrzygnąć w drodze wykładni. Przepisy te wymagają kolejnej

²¹ Por.: P. Borszowski *Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych...*, dz. cyt., s. 16 i n.

²² Np. kosztów zawarcia aktu notarialnego.

nowelizacji, która powinna przede wszystkim przesądzić charakter tej instytucji, a co za tym idzie wskazać, który z trybów cywilnoprawny czy administracyjnoprawny powinien być stosowany w praktyce. Ponadto nowelizacja powinna określić tryb udzielania zgody przez organy podatkowe, a także zasady wzajemnych relacji organów biorących udział w postępowaniu. Postulat ten jest tym bardziej aktualny, że od 1 września 2003 r. w systemie państwowych organów podatkowych funkcjonują nowe organy podatkowe²³ i nastąpił rozdział kompetencji do poboru poszczególnych podatków, które są dochodem budżetu państwa. W związku z powyższym może zdarzyć się sytuacja, gdy podatnik posiada np. zaległości w podatku od towarów i usług pobieranym przez naczelnika urzędu skarbowego i w podatku akcyzowym pobieranym przez naczelnika urzędu celnego a składa do starosty wnioski o przeniesienie własności rzeczy (prawa majątkowego), którego wartość pokrywa kwotę zaległości w obydwu podatkach. W takiej sytuacji będzie wymagana zgoda dwóch organów podatkowych i może zdarzyć się sytuacja, że jeden z organów taką zgodę wyrazi a drugi odmówi wyrażenia zgody. Sytuacja taka nie jest uregulowana w przepisie art. 66 *Ordynacji*.

Poglądy wyrażone w niniejszym opracowaniu mogą budzić zastrzeżenia i wątpliwości, gdyż czasami noszą cechy tworzenia prawa, dlatego też niech stanowią zaproszenie do szerszej dyskusji na temat omawianej instytucji.

WIESŁAW KUŚNIERZ – wicedyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, wykładowca prawa podatkowego w Wyższej Szkole Administracji i Zarządzania w Przemyślu.

²³ Naczelnicy urzędów celnych i dyrektorzy izb celnych, którzy są uprawnieni do pobierania podatku akcyzowego – zgodnie z art. 34a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.).

ANNA TRĄŁKA

Rola przewodniczącego w kierowaniu pracą rady gminy

Rada gminy – organ stanowiący i kontrolny gminy

Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o *samorządzie gminnym* (zwana dalej ustawą) w art. 11a¹, zalicza do organów gminy radę gminy obok wójta, burmistrza, prezydenta miasta.

Stosownie do postanowień art. 15 ustawy rada gminy jest organem stanowiącym i kontrolnym w gminie. Zatem proces uchwałodawczy został na zasadzie wyłączności przypisany radzie gminy, z wyjątkiem gdy to sami mieszkańcy gminy rozstrzygają istotne dla nich sprawy w drodze referendum (art. 12 ustawy). Funkcję uchwałodawczą rady gminy należy łączyć z zasadą wyrażoną w art. 18 ust. 1 ustawy wskazującą, iż to do właściwości rady gminy należą wszystkie sprawy pozostające w zakresie działania gminy, o ile ustawy nie stanowią inaczej.

Ustawodawca w art. 11 „b” ustawy zawarł podstawową zasadę działania organów gminy, w tym rady gminy – zasadę jawności. Ograniczenia zasady jawności organów gminy mogą wynikać wyłącznie z przepisów rangi ustawowej.

Jawność działania organów gminy, w tym rady gminy, obejmuje w szczególności prawo obywateli do:

- 1) uzyskiwania informacji;
- 2) wstępu na sesje rady gminy i posiedzenia jej komisji;
- 3) dostępu do dokumentów wynikających z wykonywania zadań publicznych, w tym protokołów posiedzeń organów gminy i komisji rady gminy.

Zasady dostępu do dokumentów i korzystania z nich rada zobowiązana jest określić w statucie gminy.

Kadencja rady gminy trwa 4 lata licząc od dnia wyboru (art. 16 ustawy). Liczba radnych wchodzących w skład rady gminy uzależniona jest od liczby mieszkańców gminy. I tak w skład rady gminy wchodzi radni w liczbie:

- 1) piętnastu w gminach do 20 000 mieszkańców,
- 2) dwudziestu jeden w gminach do 50 000 mieszkańców,
- 3) dwudziestu trzech w gminach do 100 000 mieszkańców,

¹ Jt.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

- 4) dwudziestu pięciu w gminach do 200 000 mieszkańców oraz po trzech na każde dalsze rozpoczęcie 100 000 mieszkańców, z tym że maksymalna liczba radnych nie może przekroczyć czterdziestu pięciu.

Wybór przewodniczącego rady gminy

Rada gminy jest zobowiązana wybrać ze swego grona przewodniczącego rady gminy. Czyni to bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady w głosowaniu tajnym (art. 19 ust. 1 ustawy).

W tym samym trybie zobowiązana jest do wyboru wiceprzewodniczącego lub wiceprzewodniczących rady gminy. Liczba wiceprzewodniczących została określona ustawowo od 1 do 3, zatem ilu faktycznie, w granicach zakreślonych ustawowo, rada gminy wybierze wiceprzewodniczących, zależy od jej suwerennej woli. Oczywiście liczba wiceprzewodniczących powinna być powiązana z wielkością gminy, trudno bowiem sobie wyobrazić, by w gminie liczącej do 20 000 mieszkańców wybrano maksymalną ustawowo liczbę wiceprzewodniczących rady.

Zatem by zostać przewodniczącym rady gminy, należy:

- 1) spełnić wymogi biernego prawa wyborczego do rady gminy określone w art. 7 w związku z art. 5 ustawy z dnia 16 lipca 1998 roku *Ordynacja wyborcza do rad gmin, rad powiatów i sejmików województw*², tj. być obywatelem polskim, który najpóźniej w dniu wyborów ukończył 18 lat i stale zamieszkiwać na obszarze działania danej rady gminy;
- 2) następnie być wybranym na radnego danej rady gminy w wyborach do rad gmin;
- 3) złożyć ślubowanie na sesji rady gminy o treści określonej art. 23 „a” ustawy;
- 4) być wybranym przez radę gminy spośród radnych danej rady w trybie przewidzianym dla wyboru przewodniczącego rady gminy określonym w art. 19 ust. 1 ustawy.

Zadania przewodniczącego rady gminy

Przepis art. 19 ustawy w sposób jednoznaczny przesądza, że zadaniem przewodniczącego rady gminy jest wyłącznie organizowanie pracy rady oraz prowadzenie obrad rady.

Przewodniczący jest uprawniony do wyznaczania do wykonywania swoich zadań wiceprzewodniczącego. W przypadku nieobecności przewodniczącego i niewyznaczenia przez niego wiceprzewodniczącego, zadania przewodniczącego wykonuje wiceprzewodniczący najstarszy wiekiem.

² Dz. U. Nr 95, poz. 602 z późn. zm.

Organizowanie pracy rady

Zwoływanie zwyczajnych sesji rady gminy z własnej inicjatywy

W ramach organizowania pracy rady gminy przewodniczący (lub w jego imieniu wiceprzewodniczący) jest wyłącznie uprawniony do zwoływania sesji rady gminy. Sesje winny być zwoływane w miarę potrzeby, nie rzadziej jednak niż raz na kwartał. Rada gminy jako organ kolegialny obraduje na sesjach, a swoją wolę może wyrażać jedynie w formie uchwały rady (art. 20 ust. 1 i 14 ustawy).

Przewodniczący rady gminy zwołuje sesje rady zawiadamiając radnych o terminie sesji w formie pisemnej. O konieczności zachowania formy pisemnej przesądza ustawowy obowiązek dołączenia do zawiadomienia porządku obrad sesji wraz z projektami uchwał. Kształtowanie porządku obrad każdej sesji rady gminy należy do wyłącznej kompetencji przewodniczącego rady.

Porządku obrad radni nie przyjmują przez głosowanie na początku sesji rady. Z art. 20 ust 1 ustawy wynika bowiem jednoznacznie, iż porządek obrad przewodniczący rady gminy dołącza do pisemnego zawiadomienia o zwołaniu sesji. „Porządek obrad nie jest propozycją, czy też projektem programu sesji, jest swego rodzaju wiążącym dokumentem, którego zmiana może zostać dokonana przez radę bezwzględną większością głosów ustawowego jej składu.”³

Możliwość wprowadzenia zmian w porządku obrad ustalonym przez przewodniczącego rady w szczególnym trybie głosowania, ma zapobiegać wprowadzeniu zmian do porządku obrad w ostatniej chwili i stawiania przed radnymi konieczności podejmowania rozstrzygnięć w sprawach, o których wcześniej radni nie byli poinformowani, i do których nie mogli się przygotować. Należy zauważyć, że ustawodawca nie wprowadza ograniczeń czasowych do składania wniosków przez radnych o zmianie porządku obrad ustalonego przez przewodniczącego rady gminy. Stąd należy wnioskować, że mogą być one składane nie tylko na początku sesji, ale i w toku jej prowadzenia. Oczywiście zmiana porządku obrad zostanie dokonana skutecznie tylko w wyniku podjęcia uchwały przez radę, bezwzględną większością głosów ustawowego składu rady.

Zwoływanie sesji nadzwyczajnych rady gminy

Stosownie do postanowień ust. 3 art. 20 ustawy przewodniczący rady gminy na wniosek dwóch podmiotów określonych w tym przepisie przez ustawodawcę, tj. wójta (burmistrza, prezydenta) lub co najmniej 1/4 ustawowego składu rady gminy jest zobowiązany zwołać sesję w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

Wniosek uprawnionych podmiotów dla swej ważności powinien być podpisany bądź przez wójta (burmistrza, prezydenta), bądź osobiście przez radnych stanowiących co najmniej 1/4 ustawowego składu danej rady gminy. Ponadto winien on spełniać wymogi pisemnego zawiadomienia o zwołaniu sesji zwyczaj-

³ I. Ślęczkowska *Porządek w porządku obrad*, „Wspólnota” 2003, Nr 6/674.

nej, tj. wnioskodawca zobowiązany jest dołączyć do wniosku o zwołaniu sesji, porządek obrad wraz z projektami uchwał rady.

Zmiana porządku obrad sesji nadzwyczajnej możliwa jest tylko poprzez podjęcie stosownej uchwały przez radę gminy bezwzględną większością głosów ustawowego składu rady, z tym że dodatkowo wymagana jest zgoda wnioskodawcy. Zgoda wnioskodawcy na zmianę przez radę gminy porządku obrad sesji nadzwyczajnej jest w pełni uzasadniona. Brak wymogu spełnienia zgody wnioskodawcy mógłby w wielu przypadkach prowadzić do wykreślenia propozycji porządku obrad sesji rady gminy zgłoszonych przez wójta (burmistrza, prezydenta), czy też uprawnioną ustawowo grupę radnych i czyniłoby ich uprawnienia wyłącznie iluzorycznymi. Nie jest natomiast dopuszczalne rozszerzanie porządku obrad sesji nadzwyczajnej o sprawy, które nie były objęte wnioskiem uprawnionego wnioskodawcy o jej zwołanie. „Na takim stanowisku stanął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 31 października 2000 roku (sygn. akt II SA 1741/00 LEX Nr 53380). W uzasadnieniu sąd zauważył, że podjęcie uchwał przez radę gminy wymaga zachowania odpowiednich procedur i stosownego czasu umożliwiającym radnym należyte przygotowanie się do sesji, dokonanie przemyśleń i rozważenie argumentów przemawiających za konkretnymi rozstrzygnięciami lub przeciwko przedstawionemu projektowi uchwały”.⁴

Prowadzenie obrad rady gminy

Drugim zadaniem przewodniczącego rady gminy, wynikającym z art. 19 ustawy, jest prowadzenie obrad rady gminy. Oczywiście może to zadanie realizować również wyznaczony przez niego wiceprzewodniczący lub w przypadku jego nieobecności i niewyznaczenia wiceprzewodniczącego, wiceprzewodniczący najstarszy wiekiem.

Prowadząc obrady przewodniczący rady gminy:

- na wniosek wójta obowiązany jest do wprowadzenia do porządku obrad najbliższej sesji rady gminy projektu uchwały, jeżeli wpłynął on do rady gminy co najmniej 7 dni przed dniem rozpoczęcia sesji rady;
- otwiera i zamyka sesję rady;
- udziela głosu radnym;
- zarządza przerwę w sesji;
- przeprowadza głosowanie nad projektami uchwał objętych porządkiem obrad sesji rady gminy.

Czynność otwierania i zamknięcia sesji rady gminy nie wymaga stosownego komentarza.

Udzielanie głosów radnym w czasie obrad planowanych na sesji rady winno wiązać się z przestrzeganiem regulacji wynikających w tym zakresie ze statutu danej rady gminy.

Generalnie „ograniczenie czasu i liczby wystąpień radnego nie powinno jednak doprowadzić do uniemożliwienia mu wyrażenia opinii w danej sprawie.”⁵

⁴ D. Bąbiak-Kowalska *Porządek sesji nadzwyczajnej*, „Wspólnota” 2003, Nr 10/687.

⁵ P. Chmielnicki *Ograniczenia wypowiedzi na sesji*, „Wspólnota” 2003, Nr 20/688.

Przepisy ustawy, wskazując w art. 20, iż rada gminy obraduje wyłącznie na sesjach zwoływanych przez przewodniczącego, nie regulują kwestii czasu trwania sesji rady gminy.

Najwłaściwszym wydaje się dążenie, by właściwie przygotowana sesja rady gminy została rozpoczęta i zakończona w dniu, na który została zwołana. Jeżeli jednak jest to konieczne, np. ze względu na obszerną i skomplikowaną materię obejmującą zakres danej uchwały, która ma być podjęta przez radę gminy, możliwe jest zarządzanie przez przewodniczącego rady przerwy w sesji rady gminy, która może trwać kilka godzin, dni, a nawet tygodni. Ustawodawca w przepisach ustawy w tym względzie nie przewidział żadnych ograniczeń.

Istotną czynnością przewodniczącego związaną z prowadzeniem obrad sesji rady gminy jest przeprowadzanie głosowania nad projektami uchwał rady. Z art. 14 ustawy wynika generalna zasada, iż uchwały rady gminy zapadają zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady, w głosowaniu jawnym. Inny sposób głosowania może wynikać wyłącznie z regulacji ustawy. Statuty gmin nie mogą wprowadzać głosowań odmiennych, niż wynika to z regulacji ustawowej. Należy pamiętać, iż uprawnienia przewodniczącego rady gminy w głosowaniu nad projektami uchwał są tożsame z uprawnieniami pozostałych radnych rady gminy. Art. 14 ust. 2 ustawy zawierający regulację, „że w przypadku równej liczby głosów rozstrzyga głos przewodniczącego” został wykreślony z ustawy, ustawą z dnia 11 kwietnia 2001 roku *zmieniającą ustawę o samorządzie gminnym*⁶. Taki stan prawny obowiązuje od 30 maja 2001 roku.

Przewodniczący rady gminy może wprowadzić głosowanie jawne imienne jako sposób głosowania w takich sytuacjach, w których dopuszczalne jest głosowanie jawne zwykłe. Głosowanie jawne imienne jest tylko kwalifikowaną formą głosowania jawnego. Pozwala ono identyfikować stanowisko poszczególnych radnych w danej sprawie.

„Uchwała jest jawnie podjęta zwykłą większością głosów, gdy wypowiedziała się za jej przyjęciem jedna osoba więcej niż przeciwko niej. Osób wstrzymujących się od głosu nie bierze się przy tym pod uwagę. Większość kwalifikowana wymaga co najmniej jednego głosu za przyjęciem uchwały więcej niż suma głosów przeciwnych i wstrzymujących się. Większość ta może być albo zwykła, albo surowsza określona ułamkiem wyższym niż połowa składu organu.”⁷

Kierując głosowaniem nad projektami uchwał przewodniczący rady gminy musi mieć na względzie, iż wnioski o powtórne głosowanie nad uchwałą – tzw. reasupcja głosowania, jest generalnie niedopuszczalna. Nie jest dopuszczalne powtórne głosowanie uchwały „jeżeli głosy „za” i „przeciw” rozkładają się równo. W takim przypadku projekt uchwały nie uzyskał wymaganej większości głosów, nie stał się uchwałą.

Tylko wyjątkowo wprowadzenie w błąd radnych, co do zasady głosowania może uzasadnić jego powtórzenie.”⁸

Przewodniczący rady gminy winien nie dopuścić, by w głosowaniu w radzie wzięły udział radny podlegający wyłączeniu z głosowania. Z art. 25a ustawy wyni-

⁶ Dz. U. z 2001 r. Nr 45, poz. 497.

⁷ A. Agopszowicz, Z. Gilowska *Ustawa o gminnym samorządzie terytorialnym. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 110.

⁸ Z. Majewski *Do poprawki czy przebudowy*, „Wspólnota” 2003, Nr 6/674.

ka, że radny nie może brać udziału w głosowaniu w radzie ani w komisji, jeżeli dotyczy ono jego interesu prawnego.

Przepis ten budzi poważne wątpliwości interpretacyjne w praktycznym stosowaniu. Z opinii prawnej prof. Michała Kuleszy wynika, że „przepis ten dotyczy wyłącznie głosowań w kwestiach, których przedmiotem jest stosunek prawny między gminą, a radnym – a więc stosunek „zewnętrzny”, w którym stroną jest dla radnego gmina jako podmiot prawa reprezentowany przez swoje organy”.⁹

Wyłączenie radnego z głosowania w takich przypadkach jest bardzo istotne, gdyż z orzecznictwa organów nadzoru komunalnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika, iż udział w głosowaniu radnego podlegającego wyłączeniu jest istotnym naruszeniem prawa.

Uchwałę podjętą w wyniku głosowania przez radę gminy podpisuje przewodniczący rady gminy (bądź prowadzący obrady wiceprzewodniczący). Składając podpis pod uchwałą rady gminy przewodniczący potwierdza, że uchwała o tej treści została podjęta przez organ stanowiący.

Prawo do diety z tytułu pełnionej funkcji

Uzyskanie mandatu radnego, a następnie powierzenie radnemu przez radę gminy funkcji przewodniczącego rady gminy w określonym ustawowo trybie nie skutkuje nawiązaniem stosunku pracy z przewodniczącym rady w Urzędzie Gminy. Funkcja przewodniczącego rady gminy jest sprawowana społecznie.

Stosownie do postanowień art. 25 ust. 4 ustawy radnemu, w tym przewodniczącemu rady gminy, na zasadach ustalonych przez radę gminy przysługuje dieta oraz zwrot kosztów podróży służbowych.

Dieta, zgodnie z definicją zawartą w *Słowniku wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych* Władysława Kopalińskiego, to wynagrodzenie z tytułu pełnionej funkcji.

Ustawodawca w ust. 8 art. 25 ustawy nakłada na radę gminy obowiązek różnicowania wysokości diet, biorąc pod uwagę funkcje pełnione przez radnego, np. przewodniczący rady, przewodniczący komisji rady. Dopuszczalne jest w świetle obowiązującej regulacji prawnej uchwalenie zryczałtowanych diet i zwrotu kosztów podróży.

Jakkolwiek ustawodawca przyznał radzie gminy prawo do ustalania zasad przyznawania diet i zwrotu kosztów podróży, ograniczył jej swobodę działania w tym zakresie (art. 25 ust. 5 ustawy) wskazując, iż wysokość diet przysługujących radnemu nie może przekroczyć w ciągu miesiąca łącznie półtorakrotności kwoty bazowej określonej w ustawie budżetowej dla osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 grudnia 1999 roku o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw¹⁰.

Natomiast rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 lipca 2000 roku w sprawie maksymalnej wysokości diet przysługujących radnemu gminy¹¹, podjęte na mocy delegacji ustawowej z art. 25 ust. 7 ustawy, określa maksymalną wyso-

⁹ M. Kulesza *Interes prawny*, „Wspólnota” 2002, Nr 7/623.

¹⁰ Dz. U. Nr 110, poz. 1255 z późn. zm.

¹¹ Dz. U. Nr 61, poz. 710.

kość diet przysługujących radnemu w ciągu miesiąca zróżnicowanych ze względu na liczbę mieszkańców gminy.

I tak stosownie do zapisu § 3 rozporządzenia radnemu przysługują w ciągu miesiąca diety w wysokości do:

- 1) 100% maksymalnej wysokości diety w gminach powyżej 100 000 mieszkańców;
- 2) 75% maksymalnej wysokości diety w gminach od 15 000 do 100 000 mieszkańców;
- 3) 50% maksymalnej wysokości diety w gminach poniżej 15 000 mieszkańców.

Inne obowiązki przewodniczącego rady gminy

Oprócz zadań przewodniczącego rady gminy wynikających z art. 19 ustawy związanych z organizowaniem pracy rady i prowadzeniem jej obrad ustawa określa inne obowiązki przewodniczącego rady gminy.

Obowiązek związany z kierowaniem radnych danej gminy w podróż służbową

Zadania i uprawnienia przewodniczącego rady gminy w zakresie realizacji tego obowiązku określa rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 31 lipca 2000 roku *w sprawie sposobu ustalania należności z tytułu zwrotu kosztów podróży radnych gminy*.¹² Rozporządzenie definiuje pojęcie podróży służbowej w § 1 rozporządzenia. „Podróżą służbową jest wykonywanie przez radnego zadania mającego bezpośredni związek z wykonywaniem mandatu określonego przez przewodniczącego rady gminy poza miejscowością, w której znajduje się siedziba rady.” Zatem to do wyłącznej kompetencji przewodniczącego rady gminy należy decyzja, czy wykonywanie zadań przez radnego związane bezpośrednio z realizacją mandatu poza siedzibą rady gminy zostanie uznane za podróż służbową. Termin i miejsce wykonania zadania oraz miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży służbowej, jak i środek transportu właściwy dla odbycia podróży służbowej przewodniczący rady gminy określa w poleceniu wyjazdu służbowego.

W stosunku do przewodniczącego rady gminy czynności związane z określeniem terminu i miejsca wykonywania zadania oraz miejscowość rozpoczęcia i zakończenia podróży służbowej dokonuje wiceprzewodniczący wskazany przez radę gminy. Rada gminy winna wskazać imiennie wiceprzewodniczącego uprawnionego do wykonywania tych czynności podejmując stosowną uchwałę.

Obowiązek przewodniczącego rady związany ze składaniem oświadczeń o stanie majątkowym przez radnych danej gminy (art. 24 „h” ustawy)

Radni gminy są zobowiązani do złożenia oświadczenia o swoim stanie majątkowym, którego zakres został określony w ust. 1 art. 24 „h”. Oświadczenie majątkowe zawiera informację o:

¹² Dz. U. Nr 66, poz. 800 z późn. zm.

- 1) zarobkach pieniężnych, nieruchomościach, udziałach, akcjach w spółkach handlowych oraz o nabyciu od Skarbu Państwa, innej osoby prawnej, jednostek samorządu terytorialnego, ich związków lub od komunalnej osoby prawnej mienia, którego podlegało zbyciu w drodze przetargu, a także dane o prowadzeniu działalności gospodarczej oraz dotyczące zajmowania stanowisk w spółkach handlowych;
- 2) dochodach osiągniętych z tytułu zatrudnienia lub innej działalności zarobkowej lub zajęć z podaniem kwot uzyskanych z każdego tytułu;
- 3) mieniem ruchomym o wartości powyższej 10 000 zł,
- 4) zobowiązaniach pieniężnych o wartości powyżej 10 000 zł, w tym zaciągniętych kredytach i pożyczkach oraz o warunkach, na jakich zostały udzielone.

Składając oświadczenie majątkowe radny określa w nim przynależność poszczególnych składników majątkowych, dochodów i zobowiązań do majątku odrębnego i majątku objętego małżeńską wspólnotą majątkową.

Oświadczenie majątkowe wraz z kopią zeznania o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym (PIT) za rok poprzedni i jego korektą radni składają przewodniczącemu rady gminy. Pierwsze oświadczenie majątkowe radni zobowiązani są złożyć w terminie 30 dni od dnia złożenia ślubowania. Do pierwszego oświadczenia majątkowego radny zobowiązany jest dołączyć informację o sposobie i terminie zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem mienia gminy, w której uzyskał mandat.

Kolejne oświadczenia majątkowe są składane przez radnego każdego roku do dnia 30 kwietnia, według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedniego oraz na 2 miesiąca przed upływem kadencji.

Przewodniczący rady gminy jest zobowiązany:

- 1) dokonać analizy danych zawartych w oświadczeniach majątkowych radnych,
- 2) przekazać jeden egzemplarz oświadczenia majątkowego urzędowi skarbowemu właściwemu ze względu na miejsce zamieszkania radnego,
- 3) zabezpieczyć przechowanie złożonych oświadczeń przez radnych przez okres 6 lat,
- 4) przedstawić radzie gminy w terminie do dnia 30 października każdego roku informację o:
 - radnych, którzy nie złożyli oświadczeń majątkowych lub złożyli je po terminie,
 - nieprawidłowościach stwierdzonych w analizowanych oświadczeniach majątkowych wraz z ich opisem i wskazaniem radnych, którzy złożyli nieprawidłowe oświadczenia,
 - działaniach podjętych w związku z nieprawidłowościami stwierdzonymi w analizowanych oświadczeniach majątkowych przez radnych gminy.

Przewodniczący jest uprawniony do porównania treści analizowanego oświadczenia majątkowego oraz załączonej kopii zeznania o wysokości osiągniętego dochodu przez radnego w roku podatkowym (PIT) z treścią uprzednio złożonych oświadczeń majątkowych oraz z dołączonymi do nich kopiami zeznań o wysokości osiągniętego dochodu w roku podatkowym (PIT).

W przypadku podejrzenia, że radny składając oświadczenie majątkowe podał w nim nieprawdę lub zataił prawdę, przewodniczący rady gminy zobowiązany jest do wystąpienia do dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego ze względu na miejsce zamieszkania radnego, z wnioskiem o kontrolę oświadczenia majątkowego złożonego przez niego. Obowiązek składania oświadczeń ma-

jątkowych, zakres oświadczeń i terminy ich składania dotyczą również przewodniczącego rady gminy, z tym że przewodniczący obowiązany jest składać oświadczenie majątkowe właściwemu wojewodzie.

Odwołanie przewodniczącego rady gminy z pełnionej funkcji

Rada gminy dokonuje wyboru przewodniczącego rady gminy w trybie określonym w art. 19 ust. 1 ustawy w założeniu na okres czteroletniej kadencji rady. Może jednak przed upływem kadencji w każdym czasie, na wniosek co najmniej 1/4 ustawowego składu rady, w tym samym trybie, w jakim dokonuje wyboru przewodniczącego, tj. bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady, w głosowaniu tajnym, odwołać go z powierzonej mu funkcji. Również sam przewodniczący rady gminy jest uprawniony do złożenia w czasie trwania czteroletniej kadencji rady rezygnacji z pełnionej funkcji. Ustawodawca nie wskazuje przyczyn, które mogą być podstawą do złożenia rezygnacji. W przypadku złożenia rezygnacji przez przewodniczącego rady, rada podejmuje uchwałę w sprawie przyjęcia tej rezygnacji, nie później niż w ciągu 1 miesiąca od dnia złożenia rezygnacji.

Jeżeli rada gminy nie podejmie uchwały o przyjęciu rezygnacji we wskazanym terminie, to jest to równoznaczne z przyjęciem rezygnacji przez radę gminy z upływem ostatniego miesiąca, w którym powinna być podjęta uchwała.

TADEUSZ SUBIK

Istotne zagadnienia związane z podejmowaniem uchwał

Materiał ten ma na celu przypomnienie podstawowych zasad dotyczących procesu uchwalania budżetu gminy, oceny jego przebiegu, bądź wykonania (poprzez informacje i sprawozdania), udzielenia absolutorium, jak również procesu związanego z zaciąganiem zobowiązań. Są to ważne wiadomości, potrzebne niemal na każdej sesji. Analiza zmian ustawowych oraz dotychczasowe doświadczenia w zakresie uchwalania budżetu, jego zmian, oceny wykonania budżetu (absolutorium), zaciągania zobowiązań przyczynią się do bardziej precyzyjnego określenia i zrozumienia wymagań ustawowych w tym zakresie. W opracowanym materiale przez termin „wójt” należy rozumieć: wójta, burmistrza, prezydenta miasta.

Funkcja przewodniczącego rady gminy usytuowana jest w ustawie o *samorządzie gminnym* w rozdziale dotyczącym „władz gminy”. Sprowadza się ona do tego, by zapewnić on swym działaniem najefektywniejszą realizację ustrojowej koncepcji rady gminy jako organu stanowiącego i kontrolnego w gminie. Przewodniczący rady gminy zajmuje się organizowaniem pracy rady gminy oraz prowadzeniem jej obrad.

Zgodnie z art. 18. ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o *samorządzie gminnym*, do właściwości rady gminy należą wszystkie sprawy pozostające w zakresie działania gminy, o ile ustawy nie stanowią inaczej.

Do wyłącznej właściwości rady gminy należy między innymi (art. 18 ust. 2):

- uchwalanie budżetu gminy, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium z tego tytułu (pkt 4);
- podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących między innymi (pkt 9):
 - zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów (pkt 9 lit. c);
 - ustalania maksymalnej wysokości pożyczek i kredytów krótkoterminowych zaciąganych przez wójta w roku budżetowym (pkt 9 lit. d);
 - zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez radę gminy (pkt 9 lit. e);
 - ustalania maksymalnej wysokości pożyczek i poręczeń udzielanych przez wójta w roku budżetowym (pkt 9 lit. i).

Wymieniony katalog uchwał rady gminy jest objęty nadzorem ze strony regionalnej izby obrachunkowej.

Uchwała budżetowa w świetle ustawy o samorządzie gminnym

W zakresie uchwał dotyczących budżetu gminy omawiane problemy będą odnosić się do:

- trybu prac nad budżetem;
- projektu budżetu i jego zmiany;
- terminu sesji budżetowej;
- przebiegu sesji budżetowej.

Gospodarce finansowej gminy poświęcony jest rozdział 6 „gminna gospodarka finansowa” ustawy o *samorządzie gminnym*. Z zapisów ustawy wynikają zasady warte szerszego omówienia.

Zgodnie z art. 51 ustawy gmina samodzielnie prowadzi gospodarkę finansową na podstawie budżetu gminy, zwanego dalej budżetem. Budżet jest uchwalany na rok kalendarzowy.

Projekt budżetu przygotowuje wójt (art. 52 ust. 1). Bez zgody wójta, rada gminy nie może wprowadzić w projekcie budżetu zmian powodujących zwiększenie wydatków nieznajdujących pokrycia w planowanych dochodach lub zwiększenie planowanych dochodów bez jednoczesnego ustanowienia źródeł tych dochodów (art. 52 ust. 1a).

Zgodnie z brzmieniem art. 53 ust. 1 procedurę uchwalania budżetu oraz rodzaje i szczegółowość materiałów informacyjnych towarzyszących projektowi określa rada gminy. W obecnym brzmieniu ustawy o samorządzie gminnym, rada gminy nie może wiązać wójta gminy „wskazówkami”. Podejmowane w tym przypadku tzw. uchwały „intencyjne” nie mają umocowania prawnego.

Projekt budżetu, wraz z informacją o stanie mienia komunalnego i objaśnieniami, wójt przedkłada radzie gminy najpóźniej do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy i przesyła projekt regionalnej izbie obrachunkowej, celem zaopiniowania, jak wynika z art. 52 ust. 2 ustawy.

Budżet jest uchwalany do końca roku poprzedzającego rok budżetowy (art. 52 ust. 3).

Do czasu uchwalenia budżetu przez radę gminy, jednak nie później niż do 31 marca roku budżetowego, podstawą gospodarki budżetowej jest projekt budżetu przedłożony radzie gminy (art. 53 ust. 2).

W przypadku nieuchwalenia budżetu w terminie, nie później niż do 31 marca roku budżetowego, regionalna izba obrachunkowa ustala budżet gminy w zakresie obowiązkowych zadań własnych oraz zadań zleconych w terminie do końca kwietnia roku budżetowego. Do dnia ustalenia budżetu przez regionalną izbę obrachunkową podstawą gospodarki budżetowej jest projekt budżetu przedłożony radzie gminy, najpóźniej do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy.

Z zapisu ustawowego wynika, że za prawidłową gospodarkę finansową gminy odpowiedzialny jest wójt (art. 60 ust. 1). Wójtowi gminy przysługuje wyłączne prawo:

- zaciągania zobowiązań mających pokrycie w ustalonych w uchwale budżetowej kwotach wydatków, w ramach upoważnień udzielonych przez radę gminy;
- emitowania papierów wartościowych, w ramach upoważnień udzielonych przez radę gminy;

- dokonywania wydatków budżetowych;
- zgłaszania propozycji zmian w budżecie gminy;
- dysponowania rezerwami budżetu gminy;
- blokowania środków budżetowych, w przypadkach określonych ustawą.

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy gospodarka finansowa gminy jest jawna. Ustawa nakłada na wójta obowiązek niezwłocznego ogłoszenia uchwały budżetowej i sprawozdania z jej wykonania w trybie przewidzianym dla aktów prawa miejscowego (art. 61 ust. 2).

Zgodnie z art. 13 pkt 10 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych w wojewódzkim dzienniku urzędowym ogłasza się inne akty prawne, informacje, komunikaty, obwieszczenia i ogłoszenia, jeżeli tak stanowią przepisy szczególne. Zgodnie z postanowieniami ustawy o samorządzie gminnym wójt niezwłocznie ogłasza uchwałę budżetową i sprawozdanie z jej wykonania w trybie przewidzianym dla aktów prawa miejscowego. W związku z tym uchwała budżetowa gminy i sprawozdanie z jej wykonania podlega opublikowaniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym. W obu przypadkach winien znaleźć się odpowiedni zapis dotyczący publikacji.

Zgodnie z dyspozycją art. 61 ust. 3 wójt informuje mieszkańców gminy o założeniach projektu budżetu, kierunkach polityki społecznej i gospodarczej oraz wykorzystywaniu środków budżetowych.

Z przytoczonych wyżej zapisów ustawy o samorządzie gminnym wynikają następujące zagadnienia dotyczące uchwały budżetowej, które należą do wyłącznej kompetencji rady gminy:

- uchwalanie budżetu gminy, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium z tego tytułu;
- określenie procedury uchwalania budżetu oraz rodzaju i szczegółowości materiałów informacyjnych towarzyszących projektowi budżetu gminy.

Uchwała budżetowa w świetle ustawy o finansach publicznych

Aby przybliżyć całość spraw dotyczących budżetu gminy, należy zapoznać się z ustawą z dnia 26 listopada 1998 r. o *finansach publicznych*, która w sposób szczegółowy reguluje zagadnienia związane z budżetem jednostki samorządu terytorialnego w dziale IV „budżet jednostki samorządu terytorialnego”.

Ustawa w tym zakresie określa:

- podstawowe definicje i zasady;
- opracowywanie i uchwalanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- wykonywanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest uchwalany w formie uchwały budżetowej na rok budżetowy (art. 109 ustawy), która stanowi podstawę gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem:

- 1) dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki;
- 2) przychodów i wydatków:
 - zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych i środków specjalnych,
 - funduszy celowych jednostki samorządu terytorialnego.

Uchwała budżetowa może określać, oprócz limitów wydatków na okres roku budżetowego, limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne oraz zadania wynikające z kontraktów wojewódzkich zawartych pomiędzy Radą Ministrów a samorządem województwa, ujmowane w wykazie stanowiącym załącznik do uchwały budżetowej (art. 110 ust. 1).

W załączniku tym organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego dla każdego programu określa:

- nazwę programu, jego cel i zadania, które będą finansowane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- jednostkę organizacyjną realizującą program lub koordynującą wykonywanie programu;
- okres realizacji programu i łączne nakłady finansowe;
- wysokość wydatków w roku budżetowym oraz w dwóch kolejnych latach.

Kolejne uchwały budżetowe będą określały nakłady na uruchomiony program w wysokości umożliwiającej jego terminowe zakończenie.

Zmiana kwot wydatków na realizację programu następuje w drodze uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, zmieniającej zakres wykonywania programu lub wstrzymującej jego wykonywanie.

Szczególnego znaczenia od czasu pojawienia się funduszy przedakcesyjnych nabierają limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne, w ramach których realizowane są inwestycje przy współudziale środków pomocowych pochodzących z Unii Europejskiej. Należy jednak podkreślić, że jeżeli inwestycja realizowana jest w ramach limitów wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne, to winny być ściśle przestrzegane reguły wynikające z art. 110 ustawy. Dotyczy to między innymi powiązania kwot wydatków majątkowych z wydatkami określonymi w limicie w roku budżetowym i w dwóch kolejnych latach, zmianą kwot wydatków na realizację programu w drodze uchwały rady gminy zmieniającej zakres wykonywania programu lub wstrzymującej jego wykonanie. Realizacja wydatków majątkowych w ramach „limitu” ma pomóc gminom w absorpcji środków unijnych, nie mniej jednak rygory wynikające z art. 110 ustawy powodują, że uchwały rad gmin często wykazują w tym zakresie nieprawidłowości.

Wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego są przeznaczone na realizację zadań określonych w ustawach, w szczególności na (art. 111 ustawy):

- zadania własne jednostek samorządu terytorialnego;
- zadania z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego ustawami;
- zadania przejęte przez jednostki samorządu terytorialnego do realizacji w drodze umowy lub porozumienia;
- zadania realizowane wspólnie z innymi jednostkami samorządu terytorialnego;
- pomoc rzeczową lub finansową dla innych jednostek samorządu terytorialnego, określoną przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Cytowany artykuł ustawy określa, na co mogą być przeznaczone wydatki gminy. Należy podkreślić, że gminy dysponują środkami publicznymi, stąd ich wydatkowanie nie może być dowolne. Wydatki budżetów gmin przeznaczone są na realizację zadań określonych w ustawach. W szczególności wydatki budżetów gmin mogą być przeznaczone na cele i zadania wymienione w art. 111 ust. 2. Przy ustalaniu wydatków z budżetu gminy należy mieć na uwadze zadania gminy określone w art. 7 ustawy *o samorządzie gminnym*.

Różnica między dochodami a wydatkami budżetu jednostki samorządu terytorialnego stanowi odpowiednio nadwyżkę budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub deficyt budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 112 ust. 1).

W związku z tym, że nie można uchwalić budżetu niezrównoważonego, ustawa określiła również, czym deficyt budżetu może być pokryty.

Jak stanowi art. 112 ust. 2 ustawy, deficyt budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być pokryty przychodami pochodzącymi z:

- sprzedaży papierów wartościowych wyemitowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego;
- kredytów zaciąganych w bankach krajowych;
- pożyczek;
- prywatyzacji majątku jednostki samorządu terytorialnego;
- nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego z lat ubiegłych;
- wolnych środków jako nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikającej z rozliczeń kredytów i pożyczek z lat ubiegłych.

Zarówno przy uchwalaniu budżetu, przy jego zmianach i jego wykonywaniu należy mieć na uwadze postanowienia wynikające z art. 113 i art. 114 ustawy. Z art. 113 ust. 1 ustawy wynika, że łączna kwota przypadających do spłaty w danym roku budżetowym rat kredytów i pożyczek oraz potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego poręczeń wraz z należnymi w danym roku odsetkami od tych kredytów i pożyczek, oraz należnych odsetek i dyskonta, a także przypadających w danym roku budżetowym wykupów papierów wartościowych emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego, nie może przekroczyć 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego nie może przekraczać 60% dochodów tej jednostki w tym roku budżetowym (art. 114 ustawy).

Kwestię długu oraz wysokość spłat w roku budżetowym rat kredytów i pożyczek oraz potencjalnych kwot wynikających z udzielonych poręczeń regulują wymienione wyżej przepisy ustawy. Wobec stałego zadłużania się gmin relacje te nabierają znaczenia, a ich przekroczenie może skutkować negatywną oceną realizacji budżetu.

Zgodnie z art. 115 regionalne izby obrachunkowe przedstawiają opinie w sprawach:

- możliwości sfinansowania deficytu przedstawionego przez jednostki samorządu terytorialnego;
- prawidłowości załączonej do budżetu prognozy kwoty długu jednostki samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem zapewnienia przestrzegania przepisów ustawy dotyczących uchwalania i wykonywania budżetów lat następnych.

W przypadku negatywnej opinii regionalnej izby obrachunkowej wymagana jest odpowiednia uchwała jednostki samorządu terytorialnego (art. 115 ust. 3).

Kwestia rezerw budżetowych została uregulowana w art. 116 ustawy. W budżecie jednostki samorządu terytorialnego mogą być tworzone rezerwy celowe i rezerwa ogólna. Rezerwy celowe są tworzone na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie może być dokonany

w okresie opracowywania budżetu. Suma rezerw celowych nie może przekroczyć 5% wydatków budżetu. Natomiast rezerwa ogólna nie może być wyższa niż 1% wydatków budżetu. Rezerwami celowymi oraz rezerwą ogólną dysponuje zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Nieodłącznym elementem polityki budżetowej są rezerwy budżetowe. Możliwość ich tworzenia w momencie uchwalania budżetu na wydatki, których nie można przewidzieć w chwili uchwalania budżetu, służy jego wykonaniu. Ustawa ogranicza jednak wysokość tworzonych rezerw. Należy jednak zaznaczyć, że rezerwami dysponuje wójt gminy. W przypadku rezerw celowych ich rozdysponowanie może odbywać się tylko i wyłącznie na cele, dla realizacji których została utworzona. Wójt gminy może dokonać zmiany przeznaczenia rezerwy celowej, jedynie po uzyskaniu pozytywnej opinii komisji właściwej do spraw budżetu.

Zgodnie z postanowieniami art. 117 z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje przedmiotowe dla zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych, kalkulowane według stawek jednostkowych. Kwoty i zakres dotacji przedmiotowych określa uchwała budżetowa. Natomiast stawki dotacji przedmiotowych ustala organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Z budżetu jednostek samorządu terytorialnego może być udzielana pomoc rzeczowa lub finansowa innym jednostkom samorządu terytorialnego (art. 117a).

Z dotychczasowego brzmienia art. 118 wynika, że podmioty niezaliczone do sektora finansów publicznych i niedziałające w celu osiągnięcia zysku mogą otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje na cele publiczne związane z realizacją zadań tej jednostki. Przy czym zlecenie zadania i udzielenie dotacji następuje na podstawie umowy jednostki samorządu terytorialnego z podmiotem. Natomiast tryb postępowania o udzielenie dotacji, sposób jej rozliczania oraz sposób kontroli wykonywania zleconego zadania określa w drodze uchwały organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, zapewniając jawność postępowania o udzielenie dotacji i jej rozliczenia.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że dotacja jest szczególnym rodzajem wydatku. W przypadku niepodjęcia przez radę gminy uchwały w sprawie trybu postępowania o udzielenie dotacji, sposobu jej rozliczania oraz sposobu kontroli wykonywania zleconego zadania, udzielenie dotacji w tym trybie jest niemożliwe. Dotacje z art. 118 mogą być udzielane na cele publiczne związane z realizacją zadań jednostki. Przy czym udzielona dotacja musi spełnić jednocześnie oba warunki.

Z przedstawionych podstawowych definicji i zasad zawartych w ustawie o *finansach publicznych* wynika, co to jest budżet jednostki samorządu terytorialnego jako roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów, jak również przychodów i wydatków tzw. „pozabudżetówki”. Budżet gminy uchwalany jest na rok budżetowy. Uchwała budżetowa stanowi podstawę gospodarki finansowej gminy.

Opracowywanie i uchwalanie budżetu gminy

Z zapisów ustawy o *finansach publicznych* (art. 119) i ustawy o *samorządzie gminnym* (art. 52 art. 60) wynika wyłączna kompetencja do przygotowania projektu uchwały budżetowej i zmian do budżetu i projektu budżetu. Jest to wyłączna kompetencja organu wykonawczego – wójta. Natomiast art. 18 ustawy

o samorządzie gminnym stanowi, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy uchwalanie budżetu gminy.

W tak podstawowej materii może jednak powstać problem dopuszczalności zmian i uchwalania odmiennych propozycji niż przygotował organ wykonawczy. Można tu wyodrębnić cztery stanowiska.

1. Organ stanowiący nie może dokonywać żadnych zmian w stosunku do projektu przygotowanego przez organ wykonawczy – rola organu stanowiącego polegałaby zatem na przyjęciu lub odrzuceniu tego, co przygotował organ wykonawczy.
2. Dopuszczona jest możliwość, aby organ stanowiący dokonał zmian w stosunku do tego, co wójt przygotował. Zmiany te winny być z organem wykonawczym uzgodnione, czyli wymagana jest zgoda organu wykonawczego na dokonanie zmiany.
3. Organ stanowiący może dokonywać zmian, ale jest związany art. 123 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, art. 52 ust.1 a ustawy o samorządzie gminnym.
4. Rada w pełni może dokonywać zmian a art. 123 ustawy o finansach publicznych i art. 52 ustawy o samorządzie gminnym dotyczy projektu budżetu, a w przypadku zmian budżetu tego ograniczenia nie stosuje się.

Z zapisów ustawy wynika, że prawo zezwala na dokonywanie zmian przez radę gminy. Może to jednak stwarzać problemy praktyczne, organizacyjne, a nawet naruszać zasadę ponoszenia odpowiedzialności.

Opracowanie budżetu jest dość złożonym procesem. W toku tych prac wójt korzysta z pracy poszczególnych komórek swojego urzędu. Komisje rady gminy zgłaszają swoje uwagi, wnioski i propozycje zmian. Winna obowiązywać zasada, że propozycjom komisji towarzyszą uzasadnienia. Podobnie wójt odmowę wprowadzania zmian powinien umotywować. W toku szczegółowych działań muszą być zachowane odpowiednie procedury: ktoś musi odpowiadać za zgromadzenie całości materiałów, ich opracowanie, itp. Tylko takie podejście do prac nad opracowaniem budżetu pozwoli na dobre przygotowanie sesji i w konsekwencji na jej twórczy, merytoryczny przebieg, bez swoistego rozpoczynania dyskusji „od nowa”.

Tryb prac nad budżetem musi uwzględnić też sytuacje szczególne, wywołane okolicznościami zewnętrznymi, np. zmianą kwoty dotacji.

Doświadczenie uczy, że tylko wzajemna współpraca wójta, rady gminy i komisji rady sprzyja pracy nad projektem budżetu.

Zgodnie z art. 120 ustawy o finansach publicznych zarząd jednostki samorządu terytorialnego opracowuje informację o stanie mienia komunalnego zawierającą:

- dane dotyczące przysługujących jednostce samorządu terytorialnego praw własności;
- dane dotyczące innych niż własność praw majątkowych, w tym w szczególności o ograniczonych prawach rzeczowych, użytkowaniu wieczystym, wierzytelnościach, udziałach w spółkach, akcjach oraz o posiadaniu;
- dane o zmianach w stanie mienia komunalnego, w zakresie określonym w pkt 1 i 2, od dnia złożenia poprzedniej informacji;
- dane o dochodach uzyskanych z tytułu wykonywania prawa własności i innych praw majątkowych oraz z wykonywania posiadania;

- inne dane i informacje o zdarzeniach mających wpływ na stan mienia komunalnego.

Zarówno ustawa o *samorządzie gminnym* jak i ustawa o *finansach publicznych* przewidują sporządzenie wraz z projektem uchwały budżetowej informacji o stanie mienia komunalnego. Zakres „informacji” określa art. 120 ustawy o *finansach publicznych*. Należy zastanowić się, komu i czemu służy sporządzenie takiej „informacji”: regionalnej izbie obrachunkowej, czy radnym i społeczeństwu. Regionalne izby obrachunkowe, opiniując projekt uchwały budżetowej wraz z „informacją”, zwracają uwagę, czy „informacja” odpowiada wymogom ustawy, czy wszystkie elementy zostały uwzględnione. Natomiast właściwymi odbiorcami „informacji” winni być radni. To oni powinni się dowiedzieć, jakie były zmiany w zakresie mienia komunalnego od dnia złożenia poprzedniej informacji, jakie gmina osiąga dochody z tego tytułu, ile kosztuje gminę utrzymanie tego mienia, jakie dochody i wydatki zaplanowano w projekcie budżetu z tego tytułu. Przy takim spojrzeniu na przedmiotową „informację” nie będziemy traktować jej jako „zła koniecznego”, ale jako istotny element gospodarki gminy.

Na podstawie art. 121 ustawy o *finansach publicznych* projekt uchwały budżetowej wraz z objaśnieniami oraz informacją o stanie mienia komunalnego, zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia najpóźniej do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy:

- regionalnej izbie obrachunkowej, celem zaopiniowania;
- organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego.

Opinię regionalnej izby obrachunkowej o projekcie uchwały budżetowej zarząd jednostki samorządu terytorialnego jest obowiązany przedstawić przed uchwaleniem budżetu organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego.

Na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o *regionalnych izbach obrachunkowych* wydanie przez izbę negatywnej opinii o projekcie budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie wstrzymuje procedury uchwalania budżetu, jednakże zarząd jednostki samorządu terytorialnego obowiązany jest przed uchwaleniem budżetu przedstawić tę opinię organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego wraz z odpowiedzią na zawarte w niej zarzuty.

Uchwałę budżetową organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwała przed rozpoczęciem roku budżetowego, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach nie później niż do dnia 31 marca roku budżetowego (art. 122 ustawy o *finansach publicznych*). Natomiast ustawa o *samorządzie gminnym* stanowi, że budżet jest uchwalany do końca roku poprzedzającego rok budżetowy (art. 52 ust. 3). Wynika z powyższego, że ustawowy termin podjęcia uchwały budżetowej to koniec roku poprzedzającego rok budżetowy. W praktyce panuje przekonanie, że ustawowy termin uchwalania budżetu to 31 marca roku budżetowego. Ustawodawca zezwolił na uchwalenie uchwały budżetowej w terminie do 31 marca roku budżetowego, ale w szczególnie uzasadnionych przypadkach.

Zgodnie z art. 123 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych*, do czasu uchwalenia uchwały budżetowej, jednak nie później niż do dnia 31 marca roku budżetowego, podstawą gospodarki finansowej jest projekt uchwały budżetowej, przedstawiony organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego. W tym przypadku należy podkreślić znaczenie projektu uchwały budżetowej przedłożonego radzie gminy w terminie do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy, jak i termin uchwalania uchwały budżetowej. Jeżeli rada

nie uchwali budżetu na rok następny do dnia 31 grudnia, to z dniem 1 stycznia roku budżetowego wykonywany jest projekt przedłożony radzie gminy z pełnymi konsekwencjami. W tym miejscu należy zaznaczyć, że wójt może dokonywać „autopoprawek” w projekcie uchwały budżetowej (po przedłożeniu projektu radzie gminy) ale nie mogą one być wykonywane.

W świetle postanowień art. 123 ust. 2 ustawy o *finansach publicznych* oraz art. 52 ust. 1a ustawy o *samorządzie gminnym*, bez zgody zarządu jednostki samorządu terytorialnego organ stanowiący nie może wprowadzić w projekcie uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego zmian powodujących zmniejszenie dochodów lub zwiększenie wydatków i jednocześnie zwiększenie deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W przypadku nieuchwalenia uchwały budżetowej w ostatecznym terminie do 31 marca roku budżetowego, regionalna izba obrachunkowa do dnia 30 kwietnia roku budżetowego ustala budżet jednostki samorządu terytorialnego w zakresie obowiązkowych zadań własnych oraz zadań zleconych. Do dnia ustalenia budżetu przez regionalną izbę obrachunkową podstawą gospodarki finansowej jest projekt uchwały przedłożony radzie gminy do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy.

Wymagania co do zawartości uchwały budżetowej określa art. 124 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych*.

1. Uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego określa:

- 1) prognozowane dochody jednostki samorządu terytorialnego według ważniejszych źródeł i działów klasyfikacji;
- 2) wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków, z wyodrębnieniem:
 - a) wydatków bieżących, w tym w szczególności:
 - wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń,
 - dotacji,
 - wydatków na obsługę długu jednostki samorządu terytorialnego,
 - wydatków z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego,
 - b) wydatków majątkowych;
- 3) źródła pokrycia deficytu lub przeznaczenie nadwyżki budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- 4) wydatki związane z wieloletnimi programami inwestycyjnymi, z wyodrębnieniem wydatków na finansowanie poszczególnych programów;
- 5) plany przychodów i wydatków zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych i środków specjalnych;
- 6) plany przychodów i wydatków funduszy celowych;
- 7) upoważnienia dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania długu oraz do spłat zobowiązań jednostki samorządu terytorialnego;
- 8) zakres i kwoty dotacji przedmiotowych;
- 9) dochody i wydatki związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego ustawami;
- 10) dotacje;
- 11) dochody i wydatki związane z realizacją zadań wspólnych realizowanych w drodze umów lub porozumień między jednostkami samorządu teryto-

rialnego, w budżecie jednostki samorządu terytorialnego, której powierzono realizację tych zadań.

2. Uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego może zawierać:
 - 1) upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania kredytów i pożyczek oraz emisji papierów wartościowych na pokrycie występującego w ciągu roku budżetowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
 - 2) upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do dokonywania zmian w budżecie, w zakresie określonym w art. 128 ust. 2;
 - 3) inne postanowienia dotyczące wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.
3. W uchwale budżetowej gminy określa się także dochody z tytułu wydawania zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych i wydatki na realizację zadań określonych w programie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych.
4. Uchwała budżetowa gminy może również określać:
 - 1) wydatki jednostek pomocniczych gminy;
 - 2) uprawnienia jednostki pomocniczej do prowadzenia gospodarki finansowej w ramach budżetu gminy.

Wykonywanie budżetu gminy

Za wykonywanie budżetu gminy odpowiedzialność ponosi wójt gminy, zgodnie z art.60 ustawy *o samorządzie gminnym*. Rola rady gminy czy przewodniczącego rady gminy nie jest bezpośrednio związana z procesem wykonywania budżetu. Rolą rady gminy jest uchwalenie uchwały budżetowej, a rolą wójta gminy, jako organu wykonawczego, jest realizacja tego, co w budżecie zostało zapisane. To wójt gminy sprawuje ogólny nadzór nad realizacją, określonych uchwałą budżetową, dochodów i wydatków budżetu gminy.

Nie mniej jednak od woli rady gminy zależy, jakie upoważnienia związane z wykonywaniem budżetu gminy, od rady otrzyma wójt gminy,. Upoważnienia te wynikają z art. 124 ust. 1 pkt 7, art. 124 ust. 2 i art. 128 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*.

Upoważnienie dla wójta gminy do zaciągania długu oraz do spłat zobowiązań gminy jest w przypadku wystąpienia takich okoliczności obowiązkowe. Należy jednak zaznaczyć, że zaciąganie długoterminowych pożyczek i kredytów należy do wyłącznej kompetencji rady gminy.

Na podstawie art. 124 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*, rada gminy może upoważnić wójta do zaciągania kredytów i pożyczek (art. 18 ust. 2 lit. d ustawy *o samorządzie gminnym*) oraz emisji papierów wartościowych na pokrycie występującego w ciągu roku budżetowego deficytu budżetu gminy oraz w związku z art. 128 ust. 2 do:

- dokonywania innych zmian w planie wydatków, z wyłączeniem przeniesień wydatków między działami;

- przekazania niektórych uprawnień do dokonywania przeniesień planowanych wydatków innym jednostkom organizacyjnym gminy.

Rada gminy na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 10 ustawy o samorządzie gminnym może określić wysokość sumy, do której wójt może samodzielnie zaciągać zobowiązania.

W zakresie spraw majątkowych gminy, przekraczających zakres zwykłego zarządu, rada gminy może podjąć uchwałę w sprawie określenia zasad wnoszenia, cofania i zbywania udziałów i akcji przez wójta.

Wynika z powyższego, że choć rada gminy nie ma bezpośredniego wpływu na wykonywanie budżetu, to poprzez udzielenie możliwych upoważnień dla wójta gminy może wpływać na ten proces. Uzyskanie pełnego katalogu upoważnień przyczynie się do sprawniejszego zarządzania finansami gminy oraz świadczy o zaufaniu rady gminy dla wójta gminy.

Informacja o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze roku budżetowego

Wójt gminy przedstawia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego informację o przebiegu wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego za I półrocze roku budżetowego (art. 135 ustawy o finansach publicznych).

Jest to dopełnienie ustawowych obowiązków wynikających z ustaw ustrojowych jak i z ustawy o finansach publicznych. Jedną z podstawowych zasad, jaka wynika z ustaw ustrojowych jednostek samorządu terytorialnego jak i ustawy o finansach publicznych, jest jawność gospodarki finansowej gminy. Wynika to z faktu, że gmina gospodaruje środkami publicznymi, w związku z czym gospodarka tymi środkami jest jawna - art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Informację o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze roku budżetowego wójt gminy przedstawia radzie gminy i regionalnej izbie obrachunkowej w terminie do dnia 31 sierpnia roku budżetowego. Zakres i formę informacji o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze, określa rada gminy.

Określając zakres i formę informacji o przebiegu wykonania budżetu, rada gminy powinna wziąć pod uwagę między innymi: szczegółowość uchwalonego budżetu, prawidłowość wykonywania budżetu przez wójta oraz ewentualne zagrożenia przy jego wykonywaniu. W związku z tym wydaje się, że zakres sporządzania informacji powinien być przyjęty w szczególności nie mniejszej niż uchwalona uchwała budżetowa.

Wójt gminy, uwzględniając uchwałę rady gminy w sprawie zakresu i formy informacji o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze roku budżetowego, opracowuje informację w formie i zakresie określonym przez radę gminy. Wydaje się jednak zasadne, aby zawierała ona również informację dotyczącą realizacji poszczególnych źródeł dochodów, omówienie rozbieżności w wykonywaniu tych dochodów wraz z podaniem ich przyczyny. Należałoby również poinformować, jakie są podejmowane działania celem ściągnięcia należności oraz wielkości nieściągniętych należności, umorzeń, zwolnień z dochodów gminy. Przedstawiana informacja winna zobrazować, czy zaplanowane dochody zostaną wykonane, czy istnieje niebezpieczeństwo niezrealizowania zaplanowanych dochodów.

W przypadku omawiania realizacji wydatków budżetowych należałoby przedstawić poszczególne wydatki budżetowe. Jeżeli występują istotne rozbieżności w realizacji wydatków, należy określić przyczyny zaistniałych rozbieżności. Gminy dokonują wydatków bezpośrednio z budżetu lub w formie dotacji. Dotacje są szczególnym rodzajem wydatku, gdy z budżetu gminy były wydatkowane środki w formie dotacji to również należy dokonać ich omówienia. Przedstawiona informacja powinna również zawierać informację, czy planowane wydatki zabezpieczają wykonanie obowiązkowych zadań gminy.

W informacji powinny być umieszczone dane dotyczące kredytów, pożyczek krótkoterminowych zaciąganych przez wójta gminy w okresie I półrocza, jak również informacje o dokonanych spłatach kredytów i pożyczek.

Informacja o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze roku budżetowego winna zawierać informację o wykorzystaniu przez wójta gminy upoważnień udzielonych przez radę gminy.

Informacja z przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze roku budżetowego powinna określać także dochody planowane i wykonane z tytułu wydawania zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych i wydatki na realizację zadań określonych w programie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych.

Powinna również zostać uwzględniona w informacji o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze roku budżetowego ocena sytuacji finansowej gminy.

Informacja o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze roku budżetowego w terminie do dnia 31 sierpnia wójt przedstawia radzie gminy i regionalnej izbie obrachunkowej celem zaopiniowania. W przypadku rady gminy podejmowanie uchwał o przyjęciu takiej informacji nie ma umocowania prawnego.

Sprawozdanie z wykonania budżetu gminy

Wójt gminy przedstawia radzie gminy sprawozdanie roczne z wykonania budżetu gminy (art. 136 ustawy o *finansach publicznych*), zawierające zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetu gminy, w terminie do dnia 31 marca następnego roku. Sprawozdanie to sporządzane jest w szczególności nie mniejszej niż w uchwale budżetowej i przesyłane w terminie do dnia 31 marca następnego roku do regionalnej izby obrachunkowej.

Zgodnie z art. 61 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym* wójt niezwłocznie ogłasza uchwałę budżetową i sprawozdanie z jej wykonania w trybie przewidzianym dla aktów prawa miejscowego. W związku z tym uchwała budżetowa gminy i sprawozdanie z jej wykonania podlega opublikowaniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Przy sporządzaniu sprawozdania z wykonania budżetu gminy należy uwzględnić szczegółowość uchwały budżetowej. Forma sprawozdania z wykonania budżetu gminy może być różna, lecz musi uwzględniać wszystkie elementy wynikające z uchwały budżetowej.

Zarówno informacja o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze jak i sprawozdanie z wykonania budżetu gminy powinny uwzględniać między innymi informacje podane przy omawianiu informacji o przebiegu wykonania budżetu gminy za I półrocze roku budżetowego.

Jak wynika z art. 21 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych o negatywnej opinii wydanej w sprawie złożonego przez wójta sprawozdania z wykonania budżetu prezes izby informuje właściwego wojewodę i ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Należy również zaznaczyć, że jak stanowi art. 21 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, negatywną opinię wójt gminy przedstawia radzie gminy wraz z odpowiedzią na zawarte w niej zarzuty nie później niż przed rozpatrzeniem absolutorium dla wójta gminy.

Rada gminy rozpatruje sprawozdanie z wykonania budżetu w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego po roku sprawozdawczym i podejmuje uchwałę w sprawie udzielenia absolutorium dla wójta gminy.

Absolutorium

Absolutorium udzielane jest wójtowi wyłącznie z tytułu wykonania przez niego budżetu gminy, ponieważ to do zadań wójta należy wykonanie budżetu gminy (art. 30 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie gminnym). Przy udzielaniu wójtowi absolutorium nie mogą być brane pod uwagę inne przyczyny, niezwiązane z wykonywaniem budżetu gminy. Absolutorium udziela rada gminy w drodze uchwały, bowiem art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy stanowi, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy rozpatrywanie sprawozdania wójta z wykonania budżetu gminy oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia mu absolutorium z tego tytułu.

Następstwem negatywnej oceny działalności budżetowej wójta, jako organu wykonawczego gminy, może być nieudzielenie absolutorium. Może być ono wyłącznie dokonane po merytorycznej dyskusji radnych dotyczącej wykonania budżetu gminy.

Wójt przedstawia w terminie do 31 marca roku następnego po roku sprawozdawczym radzie gminy sprawozdanie roczne z wykonania budżetu gminy za dany rok budżetowy, zawierające zestawienie dochodów i wydatków, wynikające z zamknięcia budżetu gminy, w szczególności nie mniejszej niż w uchwale budżetowej gminy. Sprawozdanie to wójt przesyła także do regionalnej izby obrachunkowej (art. 136 ust. 1 ustawy o finansach publicznych) celem zaopiniowania go przez skład orzekający regionalnej izby obrachunkowej.

Zgodnie z art. 18a ust. 3 ustawy w przypadku absolutorium znaczącą rolę odgrywa komisja rewizyjna rady gminy.

Komisja rewizyjna rady gminy w formie swej uchwały:

- opiniuje wykonanie budżetu gminy za rok sprawozdawczy;
- występuje z wnioskiem do rady gminy w sprawie udzielenia lub w sprawie nieudzielenia absolutorium wójtowi; wniosek komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium dla wójta podlega zaopiniowaniu przez skład orzekający regionalnej izby obrachunkowej.

Należy przy tym zaznaczyć, że komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu, a nie sprawozdanie wójta z wykonania budżetu gminy. Sprawozdanie wójta z wykonania budżetu może być pomocne w pracach komisji rewizyjnej, ale komisja winna wziąć pod uwagę także własne materiały, może też bazować na materiałach innych komisji rady gminy, materiałach instytucji przeprowadzających kontrole w gminie itp.

Aby mogła odbyć się sesja absolutoryjna potrzebne są następujące materiały:

- sprawozdanie wójta z wykonania budżetu gminy za dany rok budżetowy;
- opinia składu orzekającego regionalnej izby obrachunkowej o tym sprawozdaniu;
- opinia komisji rewizyjnej rady gminy, jako organu kontrolnego, o wykonaniu budżetu gminy;
- wniosek komisji rewizyjnej rady gminy w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium wójtowi w kontekście jej opinii o wykonaniu budżetu gminy;
- opinia składu orzekającego regionalnej izby obrachunkowej do wniosku komisji rewizyjnej rady gminy w sprawie udzielenia bądź nieudzielenia absolutorium wójtowi.

Rada gminy, po rozpatrzeniu sprawozdania rocznego wójta z wykonania budżetu gminy, w terminie do 30 kwietnia roku następnego po roku sprawozdawczym podejmuje uchwałę w sprawie udzielenia wójtowi absolutorium (art. 136 ust. 2 ustawy o *finansach publicznych*).

Uchwałę w sprawie absolutorium dla wójta rada gminy podejmuje bezwzględną większością głosów ustawowego składu rady gminy (art. 28a ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*). Głosowanie bezwzględną większością głosów ustawowego składu gminy oznacza, że przechodzi uchwała, która uzyskała liczbę ważnych głosów oddanych za uchwałą przewyższającą połowę ustawowego składu rady gminy. Głosowanie w sprawie absolutorium dla wójta jest zawsze jawne.

Przed podjęciem uchwały w sprawie udzielenia wójtowi absolutorium, rada gminy ma ustawowy obowiązek zapoznania się z rocznym sprawozdaniem wójta z wykonania budżetu gminy, z opinią składu orzekającego regionalnej izby obrachunkowej w tym zakresie, z opinią własnej komisji rewizyjnej co do wykonania budżetu gminy, z wnioskiem tej komisji w sprawie udzielenia lub w sprawie nieudzielenia absolutorium wójtowi oraz z opinią składu orzekającego regionalnej izby obrachunkowej w sprawie zaopiniowania wniosku komisji rewizyjnej w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium wójtowi.

Uchwałę rady gminy w sprawie absolutorium dla wójta, tak w sprawie udzielenia, jak i nieudzielenia mu absolutorium, wójt ma obowiązek przesałać w ciągu 7 dni od dnia jej podjęcia przez radę gminy do regionalnej izby obrachunkowej celem zbadania jej zgodności z prawem (art. 90 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*).

Gdy Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej uznaje uchwałę rady gminy w sprawie udzielenia wójtowi absolutorium za zgodną z prawem, rada gminy nie otrzymuje pisemnej informacji. Natomiast dokonana przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej ocena uchwały rady gminy w sprawie nieudzielenia wójtowi absolutorium będzie miała formę uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej i powinna być przekazana radzie gminy (art. 28a ust. 4 ustawy o *samorządzie gminnym*). Uchwała rady gminy w sprawie nieudzielenia absolutorium wójtowi jest równoznaczna z podjęciem przez nią inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta (art. 28a ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*).

Należy pamiętać, że spełnienie tej inicjatywy wymaga podjęcia przez radę gminy odrębnej uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta. Taka uchwała może być podjęta przez radę gminy dopiero na jej kolejnej sesji, zwołanej nie wcześniej niż po upływie 14 dni od dnia podjęcia uchwały

w sprawie nieudzielenia wójtowi absolutorium (art. 28a ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym). Przed podjęciem uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta, na sesji na której uchwała taka będzie podejmowana, rada gminy ma obowiązek zapoznać się z opinią składu orzekającego Regionalnej Izby Obrachunkowej w sprawie uchwały rady gminy o nieudzieleniu wójtowi absolutorium oraz wysłuchać wyjaśnień wójta (art. 28a ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym).

Uchwałę o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta rada gminy podejmuje bezwzględną większością głosów ustawowego swego składu w głosowaniu imiennym, które powinno być uregulowane w statucie gminy.

Uchwała rady gminy o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta powinna być przedstawiona przez wójta w ciągu 7 dni od jej podjęcia wojewodzie, celem dokonania oceny jej zgodności z prawem.

Uchwały i zarządzenia w sprawie zaciągania zobowiązań

Nieodzownym elementem gospodarki finansowej gminy są szeroko pojęte zobowiązania. Zakres i regulacje dotyczące zobowiązań zawiera zarówno ustawa o samorządzie gminnym jak i ustawa o finansach publicznych.

Na podstawie art. 58 ustawy o samorządzie gminnym, uchwały i zarządzenia organów gminy dotyczące zobowiązań finansowych wskazują źródła dochodów, z których zobowiązania te zostaną pokryte. Wynika z tego ustawa konieczność zamieszczania w uchwałach rady gminy, jak i zarządzeniach wójta dotyczących zobowiązań, źródeł dochodów, z których zobowiązania te zostaną pokryte. Należy zaznaczyć, że winny to być realne źródła dochodów, umożliwiające spłatę zobowiązań.

W przypadku uchwał rady gminy dotyczących zobowiązań, zgodnie z postanowieniami art. 58 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, zapadają bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady. Mimo że zapis ten funkcjonuje od początku istnienia samorządu terytorialnego, nie zawsze na ten istotny szczegół ustawy zwracana jest uwaga.

Ustawa o finansach publicznych określa ogólne zasady zaciągania zobowiązań przez gminy.

Zgodnie z art. 48 ustawy gminy mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na:

- pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu gminy,
- finansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach gminy.

Ustawa określiła, że zaciągnięte kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe, z przeznaczeniem na pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu gminy, podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane.

Z kolei suma zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz zobowiązań z wyemitowanych papierów wartościowych, na pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu gminy, nie może przekroczyć kwoty określonej w budżecie gminy.

W pierwszym przypadku mamy do czynienia z kredytami i pożyczkami krótkoterminowymi. Wysokość sumy tych pożyczek i kredytów zazwyczaj okre-

ślona jest w uchwale budżetowej – przy upoważnieniu dla wójta gminy (art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. d ustawy o *samorządzie gminnym*). Zaznaczyć należy, że tego rodzaju zobowiązania podlegają spłacie w danym roku budżetowym. Ich spłata nie może być przeniesiona na następny rok budżetowy, ponieważ z kredytu czy pożyczki krótkoterminowej stają się kredytem bądź pożyczką długoterminową. Zaciąganie takich zobowiązań należy do wyłącznej kompetencji rady i mamy wtedy do czynienia z drugim przypadkiem, czyli finansowaniem wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach gminy (art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. c ustawy o *samorządzie gminnym*).

W przypadku ubiegania się przez gminę o udzielenie kredytu lub pożyczki, a także w przypadku zamiaru emisji przez gminę papierów wartościowych, regionalna izba obrachunkowa, na wniosek wójta, wydaje opinię o możliwości spłaty kredytu lub pożyczki lub wykupu papierów wartościowych.

Opinia, ta jest przekazywana przez gminę podmiotowi udzielającemu pożyczki lub kredytu oraz podawana jest do wiadomości podmiotom, do których kierowana jest oferta nabycia papierów wartościowych.

Zaznaczyć należy, że zgodnie z art. 50 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych*, jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać jedynie takie zobowiązania finansowe, z przeznaczeniem na finansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach gminy, których koszty obsługi są ponoszone co najmniej raz do roku, przy czym:

- dyskonto od emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego papierów wartościowych nie może przekraczać 5% wartości nominalnej;
- kapitalizacja odsetek jest niedopuszczalna.

Jak stanowi art. 51 ustawy, gminy nie mogą zaciągać zobowiązań finansowych, których maksymalna wartość nominalna, wyrażona w złotych, nie została ustalona w dniu zawierania transakcji.

Jak wynika z art. 52 ustawy o *finansach publicznych*, gminy mogą udzielać poręczeń i gwarancji, z uwzględnieniem przepisów niniejszej ustawy. Łączna kwota poręczeń i gwarancji określana jest w uchwale budżetowej.

Udzielone poręczenia i gwarancje, są terminowe i udzielane do określonej kwoty.

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 115 ustawy o *finansach publicznych*, regionalne izby obrachunkowe przedstawiają opinie w sprawach:

- możliwości sfinansowania deficytu przedstawionego przez jednostki samorządu terytorialnego;
- prawidłowości załączonej do budżetu prognozy kwoty długu jednostki samorządu terytorialnego, ze szczególnym uwzględnieniem zapewnienia przestrzegania przepisów ustawy dotyczących uchwalania i wykonywania budżetów lat następnych.

Opinie, dotyczące możliwości sfinansowania deficytu oraz prawidłowości załączonej do budżetu prognozy kwoty długu gminy, powinny być opublikowane w terminie miesiąca od dnia przekazania uchwały budżetowej gminy do regionalnej izby obrachunkowej, w trybie przewidzianym dla opublikowania uchwały budżetowej. W przypadku negatywnej opinii regionalnej izby obrachunkowej wymagana jest odpowiednia uchwała organu stanowiącego gminy.

Gminne akty prawne o charakterze przepisów powszechnie obowiązujących

Rola prawa miejscowego w systemie aktów prawnych

Organy jednostek samorządu terytorialnego w ramach swoich kompetencji wydają akty prawne (uchwały, zarządzenia), nie wszystkie jednak mają charakter przepisów powszechnie obowiązujących na terenie gminy, czyli skierowanych do szerokiego, nieokreślonego kręgu podmiotów i nie wszystkie można zaliczyć do źródeł prawa. Niniejsze opracowanie poświęcone jest aktom prawa miejscowego, zaliczonym do źródeł prawa i objętym nadzorem regionalnej izby obrachunkowej.

Zapewnienie porządku w państwie odbywa się poprzez ustalenie obowiązujących zasad postępowania, tj. nakazów, zakazów, uprawnień itp. w formie przepisów prawnych oraz poprzez zapewnienie stosowania i przestrzegania tych przepisów. Przepisy prawa zamieszczane są w różnych aktach normatywnych (ustawach, rozporządzeniach, zarządzeniach, czy też uchwałach organów samorządowych). Akty te są tzw. źródłami prawa. Nazywa się je też prawem stanowionym, w odróżnieniu od prawa zwyczajowego, nie będącego źródłem prawa, a powstającego przez stosowanie w praktyce organów przez długi czas pewnych zasad i reguł utrwalających powszechne przekonanie, że owe zasady i reguły obowiązują, są obowiązującym prawem.

System źródeł prawa w Polsce ma nie tylko charakter prawa stanowionego, lecz jest także katalogiem zamkniętym. W ramach tego prawa aktem najważniejszym jest *Konstytucja*, zwana też ustawą zasadniczą. W *Konstytucji* zawarte są najważniejsze, podstawowe reguły i zasady postępowania wiążące całe społeczeństwo polskie. Obowiązująca w Polsce ustawa zasadnicza została ustanowiona w dniu 2 kwietnia 1997 roku i ogłoszona w dzienniku ustaw nr 78 pod poz. 483. W *Konstytucji* (art. 87 i nast.) określono wprost, że źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: *Konstytucja*, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia (akty te obowiązują na terenie całego państwa) a źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Reguły te określają zatem hierarchię źródeł prawa, wśród których ujęte jest również prawo miejscowe.

Co to jest prawo miejscowe? Czym się różni od innych źródeł prawa stanowionego? Próżno szukać wprost odpowiedzi na te pytania w obowiązujących przepisach. Żadna z ustaw nie definiuje pojęcia „prawa miejscowego”. W myśl art. 94 *Konstytucji* organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego, obowiązujące na obszarze działania tych organów. *Konstytucja* zatem wskazuje, że organy samorządu terytorialnego uczestniczą w tworzeniu systemu prawa. Ustawa ustrojowa dotycząca gmin jako jednostek samorządu terytorialnego z dnia 8 marca 1990 roku o *samorządzie gminnym* (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.), za ustawą zasadniczą precyzuje w art. 40, że na podstawie upoważnień ustawowych gminie przysługuje prawo stanowienia aktów prawa miejscowego obowiązującego na obszarze gminy. Z powyższych przepisów wynika zatem, że gminy mogą uczestniczyć w tworzeniu systemu obowiązującego prawa lecz uczestnictwo to jest obwarowane koniecznością występowania wyraźnego upoważnienia do tworzenia danego rodzaju przepisów prawa miejscowego, wynikającego z innego źródła prawa i to ściśle określonego, czyli z ustawy. Upoważnienie do wydawania aktów prawa miejscowego w określonych sprawach zawiera też sama ustawa o *samorządzie gminnym* w art. 40 ust. 2 i 3, zgodnie z którymi gminy mogą wydawać akty prawa miejscowego w zakresie:

- 1) wewnętrznego ustroju gminy oraz jednostek pomocniczych,
- 2) organizacji urzędów i instytucji gminnych,
- 3) zasad zarządu mieniem gminy,
- 4) zasad i trybu korzystania z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej.

W zakresie nieuregulowanym w odrębnych ustawach lub innych przepisach powszechnie obowiązujących, rada gminy, a w przypadkach niecierpiących zwłoki wójt (burmistrz, prezydent), mogą wydawać przepisy porządkowe, jeśli jest to niezbędne dla ochrony życia lub zdrowia obywateli oraz dla zapewnienia porządku, spokoju i bezpieczeństwa publicznego.

Z powyższego wynika, że akty prawa miejscowego to akty, które posiadają generalnie dwie cechy:

- obowiązują na terytorium działania organu, który je wydał,
- upoważnienie do ich wydania może wynikać tylko z ustawy.

Akty prawa miejscowego stanowionego przez samorząd terytorialny ze względu na materię regulacji i podstawę prawną można podzielić na przepisy o charakterze wykonawczym, strukturalno-organizacyjnym oraz porządkowym. Taki podział aktów prawa miejscowego (wydaje się, że uzasadniony w przepisach ustawy o samorządzie gminnym), uwzględniający ich niejednolity charakter, został zaaprobowany zarówno przez doktrynę¹ jak i orzecznictwo².

„Przepisy porządkowe” są aktami o charakterze bardziej samoistnym niż pozostałe rodzaje aktów prawa miejscowego. Wynika to chociażby z faktu, że przepisy porządkowe wydawane są na podstawie generalnego upoważnienia

¹ Por.: E. Nowacka *Samorząd terytorialny w administracji publicznej*, Warszawa 1997, s. 70 i n.; T. Woś *Postępowanie sędow-administracyjne*, Warszawa 1996, s. 68; M. Kotulski *Uchwały podatkowe jako akty prawa miejscowego stanowione przez samorząd terytorialny*, „Finanse Komunalne” 2001, Nr 2.

² Uchwała SN z 17 czerwca 1993 I PZP 2/93, OSP 1994, Nr 4, poz. 156.

zawartego w ustawie o *samorządzie gminnym*, nie są więc wydawane w celu wykonania jakiegoś ustawowego przepisu materialnego, lecz regulują samodzielnie określone stany faktyczne, którymi nie zajął się ustawodawca³. Art. 40 ust. 3 wymaga, aby materia unormowana w przepisach porządkowych nie była regulowana w odrębnych ustawach lub innych przepisach powszechnie obowiązujących.

Natomiast akty gminne o charakterze powszechnie obowiązującym, niebędące „przepisami porządkowymi”, ustawa o *samorządzie gminnym* wyróżnia dwa rodzaje takich aktów:

- akty o charakterze wykonawczym, wydawane gdy z ustawowego przepisu szczególnego wynika wyraźne upoważnienie i szczegółowy zakres regulacji takiego aktu (art. 40 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*);
- akty o charakterze strukturalno-organizacyjnym, wydawane na podstawie upoważnienia mającego charakter klauzuli generalnej, wynikającego z art. 40 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*.

Dlaczego ustawodawca przyznał gminie prawo wydawania aktów prawa miejscowego? Jaka jest rola aktów prawa miejscowego stanowionego przez gminę? Akty normatywne o charakterze podustawowym, a takimi są akty prawa miejscowego, nie mają za zadanie zastępować ustaw, lecz „uwalniać je od zbytnej szczegółowości, czy detali szybko się dezaktualizujących, fachowo technicznych itd. Są one niezbędnym składnikiem porządku prawnego współczesnych państw⁴. Mimo że ogromna sfera stosunków społecznych regulowana jest przepisami stanowionymi przez organy ustawodawcze, istnieje wiele przyczyn uzasadniających wyposażenie także organów samorządowych (lokalnych) w kompetencje prawotwórcze. W ustawach bowiem nie można przewidzieć wszystkich możliwych sytuacji wymagających regulacji prawnych. Przyjęcie zasady szczegółowej regulacji prawnej w ustawie lub rozporządzeniu, groziłoby poza tym zatarciem właściwości lokalnych, a więc skutkami niepożądanymi dla interesów mieszkańców danej gminy. Inną przyczyną jest konieczność tworzenia przez organy samorządowe przepisów w przypadkach losowych (pożary, powódzie), kiedy to oczekiwanie na wydanie odpowiednich aktów prawnych przez ustawodawcę mogłoby spowodować niepowetowane szkody. Ważną przyczyną jest również wzgląd na sprzyjanie zasadzie samorządności i samodzielności wspólnoty samorządowej⁵.

Redagowanie aktów prawa miejscowego

Kompetencje prawotwórcze w gminach, ustawa ustrojowa przyznaje dwóm podmiotom: radzie gminy oraz w przypadkach nie cierpiących zwłoki wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi). Zasadą jest, że to rada gminy ustanawia akty prawa miejscowego w formie uchwały (art. 41 ust. 1 ustawy o *samorządzie gmin-*

³ Interpretacja taka znajduje potwierdzenie w orzecznictwie NSA (wyrok NSA z 22 maja 1991 r., „Wspólnota” 1991, Nr 4, s. 17).

⁴ M. Kotulski *Uchwały podatkowe jako akty prawa miejscowego stanowione przez samorząd terytorialny*, „Finanse Komunalne” 2001, Nr 2.

⁵ H. Rot, K. Siarkiewicz *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 1994.

nym). Wyjątek stanowi wynikające z art. 41 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym* upoważnienie dla wójta (burmistrza, prezydenta) do wydawania w przypadkach nie cierpiących zwłoki przepisów porządkowych w formie zarządzenia. W sytuacjach mniej alarmowych, jeżeli jest to niezbędne dla ochrony życia lub zdrowia, przepisy porządkowe powinny być uchwalane na sesjach rad gmin. Obowiązki zarządzeń wydawanych przez wójta (burmistrza, prezydenta) zostało obwarowane przez ustawodawcę wymogiem zatwierdzenia zarządzenia na najbliższej sesji rady. W razie odmowy zatwierdzenia bądź nieprzedstawienia do zatwierdzenia na najbliższej sesji rady, zarządzenie traci moc w myśl przepisu art. 41 ust. 3 ustawy o *samorządzie gminnym*. W takim przypadku jednak, rada gminy obowiązana jest określić termin utraty jego mocy obowiązującej. Wydane w gminie przepisy porządkowe (zarówno przez organ stanowiący jak i wykonawczy), wójt następnego dnia po ich ustanowieniu, obowiązany jest przesłać do wiadomości wójtom sąsiednich gmin i staroście powiatu, w którym leży gmina.

Istotną kwestią jest redagowanie aktów prawa miejscowego. Akty te powinny czynić zadość wymaganiom języka, stylu, przejrzystości, kolejności przepisów prawnych. Spełnienie tych zasad czyni akt prawotwórczy zrozumiałym, ułatwia jego wykładnię i stosowanie, a więc w rezultacie sprzyja skutecznemu działaniu prawa i praworządności⁶.

Zasady techniki wydawania aktów prawnych określone zostały szczegółowo w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „*Zasad techniki prawodawczej*” (Dz. U. Nr 100, poz. 908). Zasady te dotyczą kolejno różnych źródeł prawa stanowionego: ustaw, aktów wykonawczych (rozporządzeń), aktów o charakterze wewnętrznym (uchwał i zarządzeń) oraz aktów prawa miejscowego. W dziale VII w przepisie § 143 przedmiotowego rozporządzenia określono zakres zasad dot. redagowania przepisów ustaw, rozporządzeń, uchwał i zarządzeń, które mają odpowiednie stosowanie do aktów prawa miejscowego. Nie sposób szczegółowo przedstawić tutaj wszystkie zasady techniki prawodawczej, obowiązujące przy stawianiu aktów prawa miejscowego, przywoływanie kolejno reguł wynikających z powołanego rozporządzenia wydaje się niecelowe. Zostaną więc tylko skrótowo przedstawione podstawowe i najważniejsze reguły stanowienia tych aktów, a w sytuacjach wymagających konieczności bardziej wnikliwego stosowania reguł, należy korzystać z ww. rozporządzenia. Przy redagowaniu aktów prawa miejscowego, reguły dot. tworzenia ustaw, aktów wykonawczych i wewnętrznych, stosuje się „odpowiednio” a nie „wprost” do tworzenia aktu prawa miejscowego. Reguły dotyczące poszczególnych aktów są nieco zróżnicowane. Stąd odesłanie w § 143 omawianego rozporządzenia do odpowiedniego stosowania przy stanowieniu aktów prawa miejscowego reguł odnoszących się do aktów wyższego rzędu wydaje się niefortunne (pojawia się problem, jakie reguły przyjąć chociażby przy podziale redakcyjnym poszczególnych przepisów aktu). Przyjmując, że akty prawa miejscowego w znacznej mierze mają charakter wykonawczy, gdyż są wydawane na podstawie upoważnień wynikających z ustaw i regulują zakres spraw określonych w tych upoważnieniach, do większości aktów prawa miejscowego wydawanych przez gminy, powinny mieć zastosowanie reguły dotyczące aktów wykonaw-

⁶ Tamże.

⁷ Tamże.

czych czyli rozporządzeń. W praktyce do uchwał rad gmin przyjmowana jest właśnie systematyka odpowiadająca systematyce aktów wykonawczych do ustaw (rozporządzeń). Bardzo ważne jest również przestrzeganie przy redagowaniu przepisów wykonawczych reguł dotyczących tworzenia tych przepisów, wynikających z § 115-118 rozporządzenia, według których w wydawanym akcie wykonawczym zamieszcza się tylko przepisy regulujące sprawy przekazane do unormowania w przepisie upoważniającym (upoważnieniu ustawowym), nie zamieszcza się przepisów niezgodnych z ustawą upoważniającą lub z innymi ustawami oraz nie powtarza się przepisów ustawy upoważniającej oraz przepisów innych aktów normatywnych. Naruszenie tych reguł stanowi istotne naruszenie prawa o czym orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 28 lutego 2003 roku w Lublinie sygn. ISA/Lu 882/02, „Wspólnota” 2003/12/52 oraz z dnia 16 marca 2001 roku w Warszawie sygn. IV S.A. 385/99 LEX nr 53377.

W doktrynie zasady redagowania aktów prawnych dzieli się na 3 grupy zasad techniczno-legislacyjnych:

- zasady techniki zewnętrznej,
- zasady systematyki wewnętrznej,
- zasady konstrukcji przepisów prawnych.

Zewnętrzna systematyka oznacza uporządkowanie aktu, oddzielenie przepisów właściwych merytorycznych i przepisów innego rodzaju. Zasadnicze znaczenie ma tu tytuł aktu. W tytule w oddzielnych wierszach zamieszcza się rodzaj aktu (uchwała, zarządzenie), nazwę organu wydającego akt, datę wydania, i ogólne określenie sprawy, której dotyczy akt. Rozporządzenie nie zawiera wymogu nadania numeru wydawanemu aktowi, jakkolwiek dla celów ewidencyjnych taka praktyka wydaje się pożyteczna. Najczęściej stosuje się wielocłonowe numeracje, przyjęte według regulaminowego lub zwyczajowego kodu. Określenie sprawy powinno być zwięzłe i komunikatywne. Po części nagłówkowej (tytułowej) powinna następować klauzula powołująca podstawę prawną, z której płynie uprawnienie do wydania tego właśnie aktu prawnego i w określonym zakresie. Podstawę prawną wyraża się zwrotem: „Na podstawie art. ustawy...” z oznaczeniem dziennika urzędowego, w którym ustawa została ogłoszona. W podstawie prawnej nie należy powoływać przepisów instrukcyjnych, wewnętrznych zwłaszcza nigdzie nie publikowanych.

W następnej kolejności umieszcza się w określonym porządku przepisy merytoryczne wydawanego aktu. Porządek ten wynika z zasad systematyki wewnętrznej, według których w pierwszej kolejności ujmują się przepisy ogólne, wspólne dla wszystkich pozostałych postanowień, definicje i skróty, następnie przepisy szczegółowe, zawierające konkretne postanowienia (nakazy, zakazy itp.), na końcu natomiast ujmują się przepisy przejściowe i końcowe, a więc klauzule derogacyjne, przepisy wskazujące organy odpowiedzialne za wykonanie aktu, postanowienia o wejściu w życie i sposobie ogłoszenia aktu. Przepisy aktów o charakterze wykonawczym, a w praktyce wszystkie gminne akty prawne, grupuje się według paragrafów, które z kolei można dzielić na ustępy, ustępy na punkty, punkty na litery a litery na tiret. Właściwe znakowanie poszczególnych jednostek redakcyjnych i sposób ich zapisu określone są szczegółowo w rozdziale 7 działu I rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

Ostatnia, trzecia grupa zasad techniki legislacyjnej odnosząca się do konstrukcji aktu, dotyczy budowy przepisów prawnych jako zdań języka prawnego. Są to zasady, które w powołanym wyżej rozporządzeniu nie zostały przypisane do odpowiedniego stosowania przy redagowaniu aktów prawa miejscowego, jakkolwiek nie sposób ich pominąć, gdyż ich stosowanie zapewnia zrozumienie wydawanych aktów przez przeciętnego adresata. Ważne, żeby zdania były zwarte, logiczne oraz zawierały konsekwentnie te same wyrazy na oznaczenie określonej treści. Nie powinno się używać wyrazów wzniosłych, bliskoznacznych czy obcojęzycznych.

Skutki niestosowania powyższych trzech grup reguł prawotwórczych sprowadzają się do tego, że:

- powstają trudności interpretacyjne przepisów dotkniętych wadami,
- powstają wątpliwości interpretacyjne na tle niejasnych zwrotów, brak niektórych elementów może prowadzić do nieprzestrzegania (omijania) prawa,
- niektóre wady aktów normatywnych oddziałują ujemnie na poczucie aurytety władzy i prawa, przyczyniają się do obniżenia dyscypliny społecznej.

Omawiając sposoby redagowania aktów normatywnych nie sposób pominąć kwestie związane z możliwością wprowadzania zmian w ustanowionych wcześniej aktach. Przyczyny wprowadzania zmian w ustanowionych aktach mogą być różne: są konsekwencją znalezienia nowych rozwiązań w danej materii, pojawienia się nowych potrzeb, czy wynikają ze zmiany przepisów na podstawie których zostały wydane. Reguły redagowania aktów wykonawczych, regulują kwestię wprowadzania zmian w sposób ogólny, przewidując jedynie taką możliwość w § 129 omawianego rozporządzenia, co do sposobu wprowadzania zmian w akcie wykonawczym, reguły dotyczące redagowania aktów wykonawczych odsyłają w § 132 rozporządzenia do zasad dotyczących nowelizacji ustaw, określonych w dziale II rozporządzenia. Jakkolwiek przepis § 132 rozporządzenia nie ma zastosowania do redagowania aktów prawa miejscowego, do stosowania w tym przypadku reguł dotyczących nowelizacji ustawy, upoważnia odwołanie zawarte w § 143 rozporządzenia odsyłające do odpowiedniego stosowania przepisów działu II (dotyczącego nowelizacji ustaw) przy stanowieniu aktów prawa miejscowego.

Istotne zagadnienia związane z redagowaniem i stanowieniem uchwał prawa miejscowego, objętych nadzorem RIO

Zaliczenie danej uchwały do aktów prawa miejscowego nie jest łatwe. Pojmując uchwałę, organ, który ją wydaje, musi dokonać oceny, czy uchwała jest kierowana do nieograniczonego kręgu podmiotów i na jakim terenie będzie obowiązywała. Po podjęciu uchwały dodatkowo oceny takiej dokonuje organ nadzoru. Warto przedstawić rodzaje uchwał zaliczanych do aktów prawa miejscowego, objętych nadzorem regionalnej izby obrachunkowej oraz najczęściej popełniane błędy przy stanowieniu tych uchwał.

Najbardziej liczną i różnorodną grupę uchwał – aktów prawa miejscowego stanowionych przez gminy, tworzą uchwały w sprawach podatków i opłat lokalnych. Wśród nich najważniejsze wydają się uchwały w sprawach stawek podat-

ku od nieruchomości i środków transportowych. Uchwalając stawki, rady gmin częstokroć nieprawidłowo:

- modyfikują poszczególne przedmioty opodatkowania lub nieprawidłowo określają przedziały ładuności pojazdów, co może prowadzić do pominięcia ustalenia stawki od danego ustawowo opodatkowanego przedmiotu;
- ustalają stawki z przekroczeniem maksymalnych lub minimalnych granic tych stawek;
- ustalają stawki zerowe;
- ustalają stawki do 3 jednostek po przecinku podczas gdy stawki takiej nie można wyrazić w jednostkach pieniężnych;
- wprowadzają regulacje informacyjne np. o numerze konta urzędu gminy, podczas gdy brak ustawowego upoważnienia do wprowadzania takich regulacji;
- informacyjnie przytaczają w uchwałach przepisy zawarte w ustawach, np. w zakresie definicji budynku itp.

Najczęściej spotykane nieprawidłowości w uchwałach o zwolnieniach podatkowych to:

- wprowadzanie lub utrzymywanie w mocy (poprzez modyfikowanie) zwolnień o charakterze podmiotowo-przedmiotowym, podczas gdy przepisy upoważniają do wprowadzania przez rady gmin jedynie zwolnień o charakterze przedmiotowym;
- przewidywanie zwolnień o charakterze indywidualnym;
- wprowadzanie zwolnień przedmiotów niepodlegających opodatkowaniu z mocy ustawy (np. nieruchomości jednostek oświatowych);
- przy wprowadzaniu zwolnień dotyczących podmiotów gospodarczych nierepektowanie wymogów ustawy o nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (wymóg uzyskania opinii Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumenta o projekcie programu pomocy).

W uchwałach o opłatach lokalnych:

- przewidywanie opłat za czynności nie będące czynnościami urzędowymi (np. za nadanie numeru porządkowego domu);
- ustalanie opłat za czynności objęte opłatą skarbową;
- brak określenia zasad poboru i terminu płatności opłat;
- przy opłacie targowej ustalenie stawek opłaty „od handlu”, podczas gdy opłata ta może dotyczyć tylko „sprzedaży” dokonywanej na targowiskach;
- ograniczanie opłaty targowej do określonych targowisk na terenie gminy, podczas gdy opłatę tą pobiera się we wszystkich miejscach, w których dokonywana jest sprzedaż;
- ustalanie poboru opłaty w formie abonamentu miesięcznego (podczas gdy wg ustawy stawki mają byćienne);
- uzależnienie wysokości stawki opłaty od zajętej powierzchni bez jednoczesnego postanowienia, że opłata dzienna nie może w tym przypadku przekroczyć określonej ustawowo górnej granicy opłaty;
- wprowadzanie opłaty miejscowej bez zaliczenia przez wojewodę danej miejscowości do miejscowości spełniających określone w ustawie kryteria.

W uchwałach o wzorach deklaracji podatkowych i wykazach nieruchomości:

- jako organ podatkowy wpisuje się urząd gminy zamiast wójta;
- nieprawidłowo określa się poszczególne przedmioty opodatkowania;

- nie traktuje się tych uchwał jako aktów prawa miejscowego, stanowiąc o innym wejściu w życie;
- w formularzach przeznaczonych dla osób fizycznych ujmuje się błędne pociągnięcie co do skutków niezapłacenia podatku przyjmując tryb ściągania podatku właściwy dla osób prawnych.

W uchwałach zarządzających pobór w drodze inkasa, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso:

- nieprawidłowo wskazywani są inkasenci poprzez scedowanie kompetencji do ich wyznaczenia organowi wykonawczemu w drodze podpisania stosownej umowy (zarządzając pobór podatku w drodze inkasa należy w sposób wyraźny wskazać osobę inkasenta, tak aby podatnik nie miał wątpliwości u kogo należy dokonać wpłaty);
- wprowadzając zmiany w zakresie osoby inkasenta bądź wysokości wynagrodzenia, nietraktowanie uchwały zmieniającej jako aktu prawa miejscowego, podczas gdy regulacje zarządzenia poboru podatku, określenia inkasenta i wynagrodzenia są regulacjami wspólnymi, traktowanymi łącznie jako prawo miejscowe.

W uchwałach w sprawie obniżenia ceny skupu żyta często używany jest zwrot „ustala się” zamiast „obniża się do kwoty”. Przepisy przewidują upoważnienie do obniżenia ceny skupu będącej podstawą obliczenia podatku rolnego.

Obowiązanie i ogłaszanie aktów normatywnych i innych aktów prawnych

Prawo zawiera wzorce określonych zachowań się ludzi. Może nim być jednak pod warunkiem, że znane jest nie tylko tym, którzy uczestniczą w procesie prawotwórczym i ustanawiają normy prawne, ale także adresatom i mieszkańcom gmin. W prawie polskim, podobnie jak w wielu innych systemach prawnych, funkcjonuje – bardziej lub mniej wyraźnie określona w prawie lub utrwalona w orzecznictwie – zasada domniemania znajomości przepisów prawnych przez wszystkich ludzi. Zasada ta (*ignorantia iuris nocet*) stosowana jest dość rygorystycznie w prawie sądowym. Warunkiem obowiązywania aktów prawa miejscowego jest ich ogłoszenie. Od 1 stycznia 2001 roku zasady i tryb ogłaszania prawa miejscowego oraz wydawania wojewódzkiego dziennika urzędowego określa ustawa z dnia 20 lipca 2000 roku *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* (Dz. U. Nr 62, poz. 718 z późn. zm.). Ogłaszanie aktów prawa miejscowego w wojewódzkim dzienniku urzędowym jest obowiązkowe. W myśl art. 13 pkt 2 powołanej wyżej ustawy w wojewódzkim dzienniku urzędowym (wydawany w myśl art. 23 ustawy przez wojewodę), ogłasza się akty prawa miejscowego stanowione przez organ gminy, w tym statut gminy. Jakkolwiek w przepisie tym ustawodawca wyraźnie wymienił wśród aktów prawa miejscowego statut, ale w pojęciu prawa miejscowego mieszczą się również przepisy porządkowe i inne akty prawne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, adresowane do nieokreślonej liczby podmiotów. Najistotniejsze wśród nich są stanowione przez rady gmin przepisy z zakresu podatków i opłat lokalnych. Będą to w szczególności akty prawne określające (w granicach upoważnień ustawowych): wysokość stawek podatkowych; zwolnienia i ulgi podatkowe; zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat lokalnych; tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku rolnego użytków rol-

nych, na których zaprzestano produkcji rolnej; wzory wykazu nieruchomości i deklaracji podatkowych; obniżone ceny skupu żyta, przyjmowane jako podstawa obliczenia podatku rolnego. Aktami prawa miejscowego są też uchwały zarządzające pobór podatków (opłat) lokalnych w drodze inkasa, określające inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, z uwagi na to, że uchwały te nie są kierowane wyłącznie do inkasentów lecz przede wszystkim do podmiotów zobowiązanych do płacenia danin w drodze inkasa u wyznaczonych inkasentów. Ponadto przepis art. 23, ust. 1a ustawy *Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, wprowadzony przepisem art. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 2003 roku *o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych* oraz ustawy *Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* (Dz. U. Nr 228, poz. 2262), przewiduje również zaliczenie uchwały wydanej na podstawie art. 118 ust. 2 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*, tj. w sprawie udzielania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacji dla podmiotów spoza sektora finansów publicznych – do aktów prawa miejscowego.

Jak wynika z art. 3 ww. ustawy *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*, akty normatywne ogłasza się niezwłocznie. Procedurę ich ogłaszania reguluje przepis art. 15 ustawy. Podstawą ogłoszenia jest oryginał aktu, podpisany przez upoważniony do tego organ (określony w przepisach prawa wyłącznie z regulacjami statutowymi). Z tego względu podpis pod aktem powinien być złożony bez zbędnej zwłoki, uzasadnionej jedynie koniecznymi czynnościami technicznymi i kancelaryjnymi, najpóźniej przed skierowaniem aktu do ogłoszenia. Brak właściwego podpisu na akcie oznacza istotną wadliwość, powodującą, że akt nie może być ogłoszony i wykonywany (nie można mu nadać mocy obowiązującej). Na oryginale obok podpisu umieszcza się pieczęć urzędową. Wraz z wnioskiem o ogłoszenie aktu w dzienniku urzędowym należy przedstawić oryginał aktu lub odpis orzeczenia wraz z trzema kopiami. Przed skierowaniem aktu do publikacji organ wydający dziennik urzędowy zamieszcza na nim wizę.

Z publikacją aktów prawa miejscowego w dziennikach urzędowych wiąże się kilka problemów. Po pierwsze przepisy nie określają wprost rzeczowego katalogu aktów, które podlegają publikowaniu. Brak również jednoznacznych podstaw umożliwiających zakwalifikowanie danego aktu jako aktu prawa miejscowego. Nie ma też jednolitego stanowiska w tej kwestii pomiędzy wojewodami a regionalnymi izbami obrachunkowymi⁷.

Z kolei wynikająca z omawianej ustawy procedura ogłaszania aktów normatywnych nie uwzględnia czynności organów nadzoru nad działalnością jednostek wydających te akty. Wynikająca z ustawy procedura nie uzależnia np. publikacji aktu od tego, że nie została stwierdzona nieważność czy niezgodność z prawem przez właściwy organ nadzoru. Ustawa nie przewiduje ogłaszania rozstrzygnięć nadzorczych podjętych w stosunku do uchwał organów jednostek samorządu terytorialnego przez właściwe organy nadzoru. Trudno jednakże przyjąć, że poprzez publikację w dzienniku urzędowym, można wprowadzać do obrotu akty sprzeczne z prawem lub uchylone w trybie nadzoru. Nie pozostaje więc nic innego jak przyjąć, że mogą być publikowane wyłącznie te akty normatywne, któ-

⁷ Problem ten poruszony został przez D. Bąbiak-Kowalską w artykule *Ogłaszać czy nie? Infiltracja prawa miejscowego*, „Wspólnota” z 28 czerwca 2003 r., Nr 13, s. 38.

rych nieważności lub niezgodności z prawem nie stwierdził właściwy organ nadzoru w określonym przez prawo terminie⁸. Opublikowanie takiego aktu organu jednostki samorządu terytorialnego jest obowiązkiem organu wydającego dziennik urzędowy, który nie może odmówić publikacji. Organ wydający dziennik nie jest uprawniony do określania dodatkowych warunków publikacji, jak choćby zgodności uchwały z zasadami pisowni, nie może też żądać aby w uchwale zawarto określone postanowienie (np. co do wejścia w życie). Nie jest uprawniony do badania, czy uchwała jest prawidłowo zredagowana z uwzględnieniem zasad techniki prawodawczej. Wynika to właśnie z faktu oddzielenia funkcji publikowania od funkcji badania legalności aktów w trybie nadzoru. Kwestionując uchwały przedstawione do publikacji, organ wydający dziennik urzędowy, wkraczałby w rolę tego organu.

Kolejny problem wiąże się z odpowiedzią na pytanie, czy akty prawa miejscowego stanowione przez gminy, oprócz ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym, można ogłaszać również w sposób zwyczajowo przyjęty (np. na tablicy ogłoszeń czy w lokalnej prasie)? Biorąc pod uwagę, że sposób i tryb ogłaszania aktów prawa miejscowego został określony ustawowo, można argumentować, że inne niż ustawowe sposoby ogłoszenia tych aktów są niedopuszczalne. Jeśli jednak rozważyć cel ogłaszania aktów normatywnych, czyli rozpragowanie danego aktu, podanie go do wiadomości adresatom, wydaje się uzasadnione dopuszczenie możliwości ogłoszenia aktu również w inny niż ustawowo określony sposób, pod warunkiem że przyjęte formy ogłoszenia nie będą zastępowały właściwej publikacji.

Przepis art. 4 ust. 1 ustawy *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* określa zasadę, wg której akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie 14 dni od ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Jest to jednak zasada, od której omawiana ustawa przewiduje szereg wyjątków. Aby obliczyć zatem termin wejścia w życie danego aktu, należy sprecyzować jaki dzień uważany jest za dzień jego ogłoszenia. Dniem ogłoszenia jest dzień wydania dziennika urzędowego, czyli dzień oznaczony na każdym numerze dziennika. Zgodnie z art. 20 ust. 2 zd. 2 omawianej ustawy, dzień wydania dziennika nie może być wcześniejszy od dnia udostępnienia dziennika do sprzedaży. Zatem zgodnie z ww. zasadą, akty prawa miejscowego mogą wchodzić w życie nie wcześniej niż po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia. A teraz o wyjątkach od tej zasady. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminach krótszych, nie później jednak jak w dniu ogłoszenia (art. 4 ust. 2). Przepisy nie precyzują jednak, o jakie uzasadnione przypadki chodzi. Oceny takiego przypadku dokonać więc musi organ postanawiający o wejściu w życie i organ nadzoru badający uchwałę. Kolejny wyjątek przewiduje art. 4 ust. 2 przewidujący, że za dzień wejścia w życie można uznać dzień ogłoszenia aktu w dzienniku urzędowym, po spełnieniu jednakże łącznie 2 warunków: jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Wyjątek ten raczej nie może mieć zastosowania do aktów prawa miejscowego stanowionych przez gminy,

⁸ M. Paczocha *Ogłaszanie samorządowych aktów prawnych* (cz. 2), „Finanse Komunalne” 2001, Nr 6, s. 43.

gdyż trudno mówić o ważnym interesie państwa, który wymagałby podjęcia danej uchwały przez organ gminy⁹.

Przepisy omawianej ustawy nie wyłączają także w art. 5, możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej pod warunkiem, że zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Ustawa nie określa, o jakie zasady tu chodzi, jednakże zasady te wywiódł Trybunał Konstytucyjny wskazując, że są to zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa, bezpieczeństwa prawnego obywateli, niedziałania prawa wstecz, ochrony praw słusznie nabytych, nakazu zachowania odpowiedniego *vacatio legis*.

Przełom orzecznictwa wskazuje, że nie można nadać mocy wstecznej przepisom nakładającym na adresatów obowiązki lub zwiększać ich obciążenia oraz pozbawiającym ich pewnych, nabytych uprawnień. Stąd wniosek, że niedopuszczalne jest nadawanie mocy wstecznej uchwałom w sprawach podatków i opłat lokalnych (w tym w zakresie ustalenia poboru w drodze inkasa, wyznaczenia inkasentów i określenia wynagrodzenia za inkaso). Odnośnie wprowadzanych zwolnień od podatków, skoro uchwały takie nie nakładają nowych obowiązków, wydaje się że mogą przewidywać wejście w życie z mocą wsteczną.

W sytuacji znacznej liczby wprowadzonych w danym akcie zmian, wielokrotnego uprzedniego nowelizowania aktu, gdy posługiwanie się jego tekstem może być istotnie utrudnione, powinno nastąpić ogłoszenie jednolitego tekstu aktu. Ogłoszenia tekstów jednolitych aktów normatywnych, stanowionych przez organy jednostek samorządu terytorialnego, powinny dokonywać organy, które dany akt ustanowiły. Tekst jednolity ogłasza się w formie obwieszczenia w dzienniku urzędowym, w którym dany akt ogłoszono (w przypadku aktów wydawanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego dziennikiem tym jest wojewódzki dziennik urzędowy). Tryb publikowania tekstów jednolitych nie został ustawowo określony. Odpowiednie zastosowanie ma w tych przypadkach art. 15 ustawy o *publikowaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* (podstawą publikacji jest właściwie podpisany oryginał obwieszczenia). Podobnie, prostowanie błędów w akcie normatywnym również następuje w formie obwieszczenia organu, który wydał dany akt. Dotyczy to błędów popełnionych przy stanowieniu danego aktu, gdyż w przypadku błędu powstałego przy dokonywaniu publikacji, błędy te prostuje organ wydający dziennik urzędowy. Zagadnienie to przedstawiono szczegółowo w publikacji: M. Paczocha *Ogłaszanie aktów prawnych* (cz. 2), „Finanse Komunalne 2001, Nr 6, s. 44.

Kontrola aktów prawa miejscowego

Z uwagi na szeroki zakres tematu, jest możliwe przedstawienie tylko najistotniejszych spraw związanych z nadzorem nad stanowieniem aktów prawa miejscowego przez gminy. W *Konstytucji* przewidziano, że „działalność samorządu terytorialnego podlega nadzorowi z punktu widzenia legalności”. W myśl art. 85 ust. 1. ustawy o *samorządzie gminnym* „nadzór nad działalnością gminną sprawowany jest m.in. na podstawie kryterium zgodności z prawem”. Według tego kryterium akty prawa miejscowego podlegają ocenie przez regionalną izbę

⁹ Tamże, s. 40.

obrachunkową (w zakresie należącym do jej kompetencji). Przepisy o nadzorze (zarówno konstytucyjne jak i ustrojowe) nie odnoszą się do nadzoru nad aktami prawa miejscowego, lecz do nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego. Stanowienie aktów prawa miejscowego jest jednakże przejawem takiej działalności.

Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*, uchwała lub zarządzenie gminy sprzeczne z prawem jest nieważne. O nieważności aktu orzeka organ nadzoru w drodze rozstrzygnięcia nadzorczego.

Badanie legalności podjętych przez gminy uchwał odbywa się w określonym trybie.

1. Po podpisaniu aktu (uchwały przez przewodniczącego rady, a zarządzenia przez wójta), wójt na podstawie art. 90 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym* przedkłada uchwały rady gminy i zarządzenia wójta w ciągu 7 dni od ich podjęcia regionalnej izbie obrachunkowej.
2. Izba obrachunkowa zobowiązana jest zbadać uchwałę w terminie 30 dni od jej wpływu.
3. W przypadku uchwał innych niż budżetowe oraz zarządzeń, stwierdzając istotne naruszenie prawa, kolegium regionalnej izby obrachunkowej wszczyna postępowanie nadzorcze odnośnie danego aktu i powiadamia jednostkę samorządu terytorialnego o terminie posiedzenia kolegium, na którym podejmowane będzie rozstrzygnięcie nadzorcze. W posiedzeniu tym ma prawo uczestniczyć przedstawiciel danej jednostki samorządu terytorialnego.
4. Po wydaniu rozstrzygnięcia nadzorczego uznaje się, że wydany z naruszeniem prawa akt jest nieważny od początku (czyli od dnia wydania).
5. W przypadku stwierdzenia przez Kolegium nieistotnego naruszenia prawa, kolegium wskazuje (również rozstrzygnięciem nadzorczym), że przy wydaniu uchwały naruszono w sposób nieistotny podane w rozstrzygnięciu przepisy prawa. Wydanie takiego rozstrzygnięcia nie skutkuje nieważnością uchwały, zalecane jest jednak usunięcie nieprawidłowości dla utrzymania porządku prawnego.

Na rozstrzygnięcie nadzorcze organu nadzoru przysługuje gminie skarga do sądu administracyjnego. Skargę tę, na podstawie art. 54 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Dz. U. Nr 153, poz. 1270) wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał rozstrzygnięcie nadzorcze. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia nadzorczego.

Organy nadzoru, poza środkiem nadzoru jakim jest wydanie rozstrzygnięcia nadzorczego, uprawnione są również do złożenia skargi na dany akt normatywny jednostki samorządu terytorialnego. Ten środek nadzoru przysługuje jednakże po upływie terminu do wydania rozstrzygnięcia nadzorczego.

Generalnie nieważność aktu normatywnego może nastąpić w ściśle określonym terminie. Zgodnie z art. 94 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*, nie można stwierdzić nieważności uchwały lub zarządzenia organu gminy po upływie roku od dnia ich podjęcia, chyba że uchybiono obowiązkowi przedłożenia aktu do zbadania organowi nadzoru. Ustawa przewiduje jednakże wyjątek od tej zasady i wyjątek ten dotyczy właśnie aktów prawa miejscowego, co oznacza, że stwierdzenie nieważności aktów prawa miejscowego może nastąpić w każdym czasie.

Poza ww. środkami nadzoru, ustawa o samorządzie gminnym przewiduje ponadto 2 kolejne środki bardziej restrykcyjne od poprzednich, są nimi możliwość rozwiązania rady gminy (art. 96 ustawy) i zawieszenie organów gminy z równoczesnym ustanowieniem zarządu komisarycznego (art. 97 ustawy).

Szczególnym środkiem kontroli działalności uchwałodawczej gmin jest skarga powszechna. Przysługuje ona „każdemu, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem wydanym w sprawie z zakresu administracji publicznej”. W takim przypadku, po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia, można zaskarżyć dany akt do sądu administracyjnego.

LUCYNA KUŚNIERZ

Zadłużenie samorządu terytorialnego na przykładzie jednostek województwa podkarpackiego

Wprowadzenie

Niskie tempo rozwoju gospodarczego Polski, wywierające wpływ na stan finansów publicznych, coraz silniej rzutuje na sytuację finansową samorządów. Rosnący zakres zadań jednostek samorządu terytorialnego powoduje często konieczność zaciągania zobowiązań. Umiejętność zarządzania długiem jest bardzo ważnym elementem racjonalnego zarządzania i gospodarowania środkami publicznymi. Informacje o stanie zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego są istotnym instrumentem zarządzania, ułatwiającym prawidłowe dokonywanie oceny ich sytuacji finansowej oraz opracowywanie prognoz na najbliższe lata.

W związku z tym nasuwają się pytania o tendencje zmian w tym zakresie w ostatnich latach, a także o skalę odmienności między poszczególnymi jednostkami. Odpowiedzi na tak sformułowane pytania są istotne przede wszystkim ze względu na ważne znaczenie samorządu terytorialnego w kształtowaniu warunków ekonomicznych i społecznych w skali lokalnej i regionalnej. Ponadto przed władzami samorządowymi stają nowe zadania związane z ubieganiem się o fundusze unijne przeznaczane na wspieranie rozwoju lokalnego i regionalnego. Opracowanie zawiera opis stanu zobowiązań według tytułów dłużnych oraz kształtowanie się poziomu zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego w latach 2000-2002. Warto także zwrócić uwagę na skalę zobowiązań organów samorządu z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji.

Dane liczbowe przedstawione w opracowaniu dotyczą lat 2000-2002 i pochodzą ze sprawozdań budżetowych przekazywanych do Regionalnej Izby Obliczeniowej w Rzeszowie przez jednostki samorządu terytorialnego z terenu województwa podkarpackiego.

Podstawy prawne dotyczące zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego

Od 1999 roku ogólne zasady zaciągania zobowiązań finansowych przez jednostki samorządu terytorialnego uregulowane zostały przepisami ustawy

o *finansach publicznych*¹. Zgodnie z art. 48 tej ustawy jednostki te mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na:

- 1) pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) finansowanie wydatków nieznajdujących pokrycia w planowanych dochodach.

Zaciągnięte kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe z przeznaczeniem na pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu jednostki samorządu terytorialnego podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane. Natomiast zaciągnięte kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe, z przeznaczeniem na finansowanie wydatków nieznajdujących pokrycia w planowanych dochodach jednostki samorządu terytorialnego, podlegają spłacie lub wykupowi w następujących latach budżetowych.

Dług publiczny jednostki samorządu terytorialnego jest sumą zobowiązań tej jednostki z następujących tytułów:

- 1) wyemitowanych papierów wartościowych opiewających na wierzytelności pieniężne,
- 2) zaciągniętych kredytów i pożyczek,
- 3) przyjętych depozytów,
- 4) wymagalnych zobowiązań jednostek budżetowych oraz wynikających z ustaw i orzeczeń sądu, udzielonych poręczeń i gwarancji a także innych tytułów².

Według obecnie obowiązujących zasad istnieją dwa ograniczenia, wynikające z ustawy o *finansach publicznych*, dotyczące dopuszczalnej wysokości kwoty zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego. Łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego nie może przekraczać 60% dochodów tej jednostki w tym roku budżetowym³.

Natomiast w danym roku budżetowym łączna kwota:

- 1) przypadających do spłaty w danym roku budżetowym rat kredytów i pożyczek,
- 2) potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego poręczeń wraz z należnymi w danym roku odsetkami od tych kredytów i pożyczek,
- 3) należnych odsetek i dyskonta,
- 4) przypadających w danym roku budżetowym wykupów papierów wartościowych emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego,

nie może przekroczyć 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów jednostki samorządu terytorialnego⁴.

Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego

Analiza danych dotyczących zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim wskazuje na jego pogłębianie się. Kształtuje się ono jednak w sposób zróżnicowany na różnych szczeblach samorządu.

¹ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. (jt.: Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.).

² Art. 10 ustawy o *finansach publicznych*.

³ Art. 114 ustawy o *finansach publicznych*.

⁴ Art. 113 ustawy o *finansach publicznych*.

Wielkość zobowiązań ogółem w latach 2000-2002 systematycznie zwiększała się, mimo że tempo zadłużania z roku na rok słabło. Najwyższy wzrost kwot zobowiązań wystąpił w 2000 roku – o 41,8% w stosunku do roku poprzedniego. W latach następnych tempo wzrostu zobowiązań było znacznie niższe, w 2001 roku zobowiązania wzrosły o 20,0%, a w 2002 roku o 14,2%. Najwyższa dynamika zobowiązań w 2000 roku wynika z faktu, iż 1999 rok był pierwszym rokiem po wprowadzeniu trójstopniowego podziału terytorialnego państwa i nowo utworzone jednostki w niewielkim stopniu korzystały z zewnętrznych źródeł pozyskiwania środków finansowych. Inną przyczyną tego zjawiska to konieczność zaciągania w 2000 roku kredytów i pożyczek na sfinansowanie skutków nowelizacji Karty Nauczyciela. Część jednostek celem sfinansowania zwiększonych wydatków na oświatę rezygnowała z realizacji zaplanowanych zadań inwestycyjnych.

Wskaźnik zadłużenia, liczony jako udział zobowiązań ogółem do wykonanych dochodów budżetowych, w samorządach województwa podkarpackiego wzrósł w latach 2000-2002 z 11,8% do 14,4% i pozostaje na poziomie dużo niższym od ustawowego progu 60%.

Najwyższy wskaźnik zadłużenia w roku 2000 i 2001 osiągnęły gminy miejsko-wiejskie (odpowiednio 20,0% i 20,1%). Natomiast w 2002 roku najwyższy udział zobowiązań w zrealizowanych dochodach budżetowych w województwie podkarpackim wystąpił w miastach – 19,3%.

Szczegółową kategoryzację jednostek wraz ze wskaźnikami zadłużenia i dynamiki poziomu zadłużenia przedstawia **tabela 1**.

W odniesieniu do zobowiązań samorządu województwa należy wskazać wysoką progresję kwoty zobowiązań i wzrost wskaźnika zadłużenia, który w 2002 roku osiągnął poziom 5,5% wykonanych dochodów.

Natomiast powiaty z roku na rok coraz częściej i na większą skalę finansują swoje zadania ze środków o charakterze zwrotnym. Podkreślić należy fakt, że w latach 2000-2002 właśnie w powiatach wystąpił najwyższy wzrost wskaźnika zadłużenia spośród wszystkich typów jednostek (od 3,7% w 2000 roku do 10,9% w 2002 roku). Jedną z przyczyn tego zjawiska może być zaciąganie przez powiaty kredytów na pokrycie zobowiązań samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Zła sytuacja finansowa zakładów opieki zdrowotnej, dla których powiaty są organami założycielskimi, może w kolejnych latach powodować konieczność dalszego zadłużania się powiatów. W omawianym okresie żaden powiat województwa podkarpackiego nie przekroczył 30% poziomu zadłużenia. Zważywszy jednak na niewielką samodzielność finansową powiatów, ich poziom zadłużenia jest niepokojący, a ponadto stale wzrasta.

Z danych dotyczących miast na prawach powiatu wynika, że w omawianym okresie wzrósł poziom ich zadłużenia, ale w żadnym przypadku nie przekroczył nawet 25% wykonanych dochodów. Miasta na prawach powiatu dysponują większym potencjałem finansowym, posiadają wyższy niż inne jednostki samorządu terytorialnego udział dochodów własnych i mają tym samym większe możliwości zaciągania i spłat zobowiązań.

W gminach miejsko-wiejskich po okresie wzrostu obserwowany jest spadek zadłużenia. Zadłużenie miast wzrasta, ale dynamika tych zmian znacznie obniżyła się. Natomiast zadłużenie gmin wiejskich w latach 2000-2002 ustabilizowało się.

Analizując wskaźniki zadłużenia poszczególnych jednostek (**tabela 3, 4, 5**) zauważyć należy, że maksymalne wielkości osiągają niektóre jednostki spośród miast, gmin wiejskich i miejsko-wiejskich. Obok nich występują również gminy o znikomym poziomie zadłużenia.

Jak wynika z danych liczbowych w analizowanym okresie na ogólną liczbę 181 jednostek przekroczenie dopuszczalnego wskaźnika (60%) wystąpiło w jednej gminie w 2001 roku oraz w 2002 roku i wyniosło odpowiednio 69,4% oraz 70,1%. Zadłużenie powyżej 50% wykazały w 2000 roku dwie gminy, w 2001 roku jedna gmina, natomiast w 2002 roku nie było takiej jednostki. Natomiast poziom 40% dochodów przekroczyły zobowiązania w sześciu gminach w 2000 roku, w roku 2001 było ich cztery i w 2002 roku trzy. Oznacza to, że maleje liczba jednostek z tzw. podwyższonym poziomem zadłużenia. Spośród jednostek województwa podkarpackiego w 2000 roku trzy nie wykazały żadnych zobowiązań, w 2001 roku cztery, a w kolejnym 2002 roku dziewięć jednostek nie posiadało zobowiązań.

Z danych dotyczących struktury zobowiązań (**tabela 2**) wynika, że kredyty i pożyczki są nadal głównym źródłem zasilania zewnętrznego budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Zauważyć należy jednak, że udział kwot zaciąganych kredytów i pożyczek w zobowiązaniach ogółem na przestrzeni lat 2000-2002 nieznacznie zmniejszył się. Najczęściej z tej formy zaciągania zobowiązań korzystają gminy wiejskie i miejsko-wiejskie, niezmiennie ponad 85% wielkości ich zobowiązań pochodzi z zaciągniętych kredytów i pożyczek.

Coraz częściej jednostki samorządu terytorialnego korzystają także z możliwości pozyskiwania środków poprzez emisję papierów wartościowych. Wartość zobowiązań z tego tytułu w latach 2000-2002 w województwie podkarpackim wzrosła ponad pięciokrotnie. Spowodowało to wzrost udziału tego tytułu dłużnego w strukturze zobowiązań samorządów aż o piętnaście punktów procentowych (z 4,9% w 2000 roku do 19,9% w 2002 roku). Zwiększyła się też liczba jednostek emitujących obligacje komunalne. W 2000 roku były to trzy jednostki, w 2001 jedenaście, a w 2002 roku trzynaście samorządów wyemitowało obligacje komunalne. Najczęściej z tego sposobu zaciągania zobowiązań korzystały powiaty i miasta na prawach powiatu. W latach 2001-2002 w powiatach środki z emisji papierów wartościowych stanowiły prawie połowę wielkości zobowiązań. Samorządy pozostałych jednostek w mniejszym stopniu korzystały z tej formy pozyskiwania środków finansowych. W omawianym okresie żadna gmina wiejska nie zaciągnęła zobowiązań w formie emisji papierów wartościowych.

Dane dotyczące województwa samorządowego świadczą o tym, że jednostka ta zaciągała zobowiązania w zasadzie tylko w oparciu o kredyty i pożyczki.

Podkreślić należy pozytywne zjawisko malejącego udziału zobowiązań wymagalnych w strukturze zobowiązań. Zjawisko to charakteryzuje niemal wszystkie grupy jednostek. W omawianym okresie udział zobowiązań wymagalnych w zobowiązaniach ogółem zmniejszył się niemal o połowę. Wyjątkowo wysoki wskaźnik z tego tytułu wystąpił w 2000 roku w powiatach (52,7% ogółu zobowiązań)⁵.

⁵ „Znaczną część zobowiązań wymagalnych stanowiły zaległości wobec ZUS. W końcu roku 2000 powiaty nie otrzymały z budżetu państwa środków należnych urzędowi pracy na opłatę składek ubezpieczenia zdrowotnego dla bezrobotnych nieposiadających prawa do zasiłków, co spowodowało powstanie zaległości w przekazywaniu składek”. *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2000 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2001, s. 136.

Zadłużenie samorządów Podkarpacia na tle ogólnopolskim

Aby pokazać omawiane zagadnienia w szerszym ujęciu, przeprowadzono analizę zadłużenia samorządów Podkarpacia na tle ogólnopolskim.

**Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego
w latach 2000-2002 (w %)**

Lp.	Wyszczególnienie	2000 r.		2001 r.		2002 r.	
		województwo podkarpackie	Polska	województwo podkarpackie	Polska	województwo podkarpackie	Polska
1.	Województwo samorządowe	1,0	2,8	1,8	6,4	5,5	10,3
2.	Powiaty	3,7	3,0	6,1	3,8	10,9	7,3
3.	Gminy ogółem	14,9	14,8	15,6	16,8	16,0	17,5
a)	Miasta	16,4	20,3	18,0	21,4	19,3	21,2
b)	Gminy miejsko-wiejskie	20,0	17,1	20,1	18,5	17,9	19,6
c)	Gminy wiejskie	12,2	12,4	13,6	13,6	13,4	13,8
d)	Miasta na prawach powiatu	14,6	17,3	14,3	22,0	16,8	27,0
4.	Razem jst	11,8	12,9	12,7	15,4	14,4	19,2

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdanie z wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2000, w 2001 i 2002 roku*, Krajowa Rada RIO.

Zadłużenie samorządów w Polsce w latach 2000-2002 wzrosło o 6,3 punktu procentowego, a w województwie podkarpackim znacznie mniej, bo o 2,6 punktu procentowego. Poziom zadłużenia ogółem jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego utrzymuje się na znacznie niższym poziomie niż zadłużenie samorządów w kraju. Pod względem wielkości tego wskaźnika samorzady Podkarpacia plasowały się na dziewiątym miejscu w 2000 roku i jedenastym w 2001 i 2002 roku w Polsce. Należy jednak zauważyć, że różnice w wielkości zadłużenia kształtują się różnie, w zależności od szczebla samorządu.

Podkarpackie województwo samorządowe dość ostrożnie korzystało z zewnętrznych źródeł finansowania. W 2002 roku, mimo znacznego wzrostu swojego zadłużenia, miało niemal o połowę niższy poziom zadłużenia niż przeciętny samorząd województwa w Polsce.

Powiaty Podkarpacia w latach 2000-2002 osiągały wyższy poziom zadłużenia od przeciętnego w tej grupie jednostek w kraju. Biorąc pod uwagę niewielką samodzielność finansową powiatów, nie jest to korzystne zjawisko.

Wskaźniki zadłużenia podkarpackich gmin ogółem kształtowały się na poziomie zbliżonym do zadłużenia przeciętnej gminy w Polsce. Analizując odrębnie gminy miejskie należy zauważyć, że udział zobowiązań w dochodach wykonanych był niższy niż średni w tej grupie w kraju. Widoczne jest także duże zróżnicowanie w kraju poziomu zadłużenia poszczególnych miast na prawach powiatu. Zadłużenie miast na prawach powiatu województwa podkarpackiego było dużo mniejsze niż średni poziom w Polsce, a skala tego zróżnicowania rosła w analizowanym okresie.

Poręczenia i gwarancje

Z danych wykazanych przez samorządy województwa podkarpackiego w zakresie poręczeń i gwarancji wynika, że potencjalne niewymagalne zobowiązania z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji obciążały w 2000 roku 24 jednostki samorządu terytorialnego, w 2001 roku 23, a w 2002 roku 22 jednostki. Jednostki udzielają poręczeń w sposób dość ostrożny, a zobowiązania z tego tytułu w analizowanym okresie nie przekroczyły łącznie 1% uzyskanych dochodów. Największe obciążenie budżetów z tego tytułu miało miejsce w roku 2002 w miastach i wynosiło 4,1% zrealizowanych dochodów. W 2000 roku 3 jednostki spłaciły zobowiązania z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji, niespłacane przez dłużników, w 2001 roku też 3 jednostki, a w 2002 roku jedna jednostka. Wartość spłat w okresie trzech prezentowanych lat obniżała się systematycznie, od 702 702 zł w 2000 roku do 54 000 zł w 2002 roku. Kwoty te obejmowały spłaty pożyczek zaciągniętych przez spółki z udziałem jednostek samorządu terytorialnego i przez nadzorowane samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

Podsumowanie

Z analizy danych dotyczących zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim w latach 2000-2002 wynika, że mimo wyraźnego wzrostu kwot długu publicznego tempo zadłużania się całego sektora słabnie. Udział zadłużenia w dochodach samorządów systematycznie wzrasta, ale utrzymuje się na poziomie dużo niższym niż ustawowe granice. Ze względu na znaczne różnice w możliwościach wygenerowania dodatkowych dochodów na obsługę długu i spłatę zobowiązań między poszczególnymi jednostkami, każda jednostka samorządu terytorialnego powinna indywidualnie oceniać tzw. „bezpieczny poziom” swojego zadłużenia. Praktyka wskazuje, że w niektórych jednostkach zadłużenie już powyżej 30-40% uniemożliwia realizację ustawowych zadań.⁶

Niewątpliwie ciekawym zagadnieniem jest kształtowanie się zadłużenia sektora samorządowego w najbliższych latach i wpływ środków pomocowych z Unii Europejskiej na poziom tego zadłużenia. Z jednej strony może wystąpić ograniczanie zadłużania się samorządów ze względu na oczekiwanie „darmowych pieniędzy”. Jednocześnie chęć pełnego wykorzystania dotacji unijnych

⁶ Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2001 roku, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2002, s. 99.

będzie zmuszała nawet niechętne jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania choćby kredytów pomostowych⁷. Są również jednostki, które celowo ograniczają korzystanie z zewnętrznych źródeł finansowania ze względu na konieczność posiadania w najbliższych latach tzw. własnego wkładu, umożliwiającego optymalne wykorzystanie środków strukturalnych z Unii Europejskiej. Ponieważ większość samorządów nie będzie w stanie zapewnić z własnych środków koniecznego wkładu własnego, zaczną więc na większą skalę pozyskiwać pieniądze z zewnątrz. Nasuwa się tutaj pytanie, czy ustawowe limity dotyczące kryteriów zaciągania i obsługi długu nie ograniczą możliwości uzyskania tych kredytów. Można się także obawiać, że samorzady, które dotychczas niemal nie zadłużały się, nie będą potrafiły właściwie szacować swoich możliwości kredytowych. Może to powodować rezygnację ze środków zwrotnych, a zatem również z pomocy z Unii Europejskiej, albo prowadzić do nadmiernego zadłużania.

Należałoby rozważyć wprowadzenie procedur nie tylko pomiaru długu, ale zwłaszcza procedur zarządzania nim. Długiem należy zarządzać na bieżąco, w krótkich okresach czasu, ale jednocześnie wymusza to również podejście długookresowe. Dług powinien być precyzyjnie zaplanowany nie tylko z punktu widzenia analizy jego kosztów, dywersyfikacji, czy też zwrotności⁸. Należy uwzględniać zmieniającą się rzeczywistość, tak aby zachować płynność finansową, zrealizować postawione zadania i osiągnąć zamierzone cele.

Obecne przepisy ustawowe nie regulują tych zagadnień w sposób wyczerpujący, a jednocześnie pozwalający na rozpatrywanie zadłużenia w sposób kompleksowy i perspektywiczny.

Zasadną wydaje się być opinia, że posługiwanie się prostymi wskaźnikami, zawartymi w ustawie o finansach publicznych, jest zbyt dużym uproszczeniem problemu długu w jednostce samorządu terytorialnego. Problematyka zarządzania długiem w samorządach nabiera coraz większego znaczenia ze względu na poszerzający się zakres ich zadań, a także w kontekście gotowości pozyskiwania środków z Unii Europejskiej.

⁷ A. Kopańska *Zewnętrzne źródła finansowania inwestycji jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2003, s. 142.

⁸ Por.: M. Dylewski *Kierunki zarządzania długiem jednostek samorządu terytorialnego – analiza i podstawy metodologiczne*, „Finanse Komunalne” 2003, Nr 6, s. 53.

Tabela 1

Zobowiązania jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego w latach 2000–2002 (w zł)

Lp.	Wyszczególnienie	2000 r.			2001 r.			2002 r.		
		zobowiązania ogółem	wskaźnik zadłużenia*	wskaźnik dynamiki**	zobowiązania ogółem	wskaźnik zadłużenia*	wskaźnik dynamiki**	zobowiązania ogółem	wskaźnik zadłużenia*	wskaźnik dynamiki**
1.	województwo samorządowe	1968423	1.0	-	5000000	1.8	254.0	12848998	5.5	257.0
2.	powiaty	28371184	3.7	1115.2	54256001	6.1	191.2	86151894	10.9	158.8
3.	gminy ogółem (a+b+c+d)	402649942	14.9	132.9	460264459	15.6	114.3	494104343	16.0	107.4
a)	miasta	69434134	16.4	160.3	84640044	18.0	121.9	92171455	19.3	108.9
b)	gminy miejsko-wiejskie	96557818	20.0	124.0	104649605	20.1	108.4	102758081	17.9	98.2
c)	gminy wiejskie	132265801	12.2	134.8	158807630	13.6	120.1	172654877	13.4	108.7
d)	miasta na prawach powiatu	104392189	14.6	124.9	112167180	14.3	107.4	126519930	16.8	112.8
4.	razem jst (1+2+3)	432989549	11.8	141.8	519520460	12.7	120.0	593105235	14.4	114.2

*wskaźnik zadłużenia liczony jako udział zobowiązań ogółem w zrealizowanych dochodach (w %)

**wskaźnik dynamiki (w %) (wielkość zobowiązań z roku poprzedniego = 100%)

Tabela 2

Struktura zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego w latach 2000–2002 (w %)

Lp.	Wyszczególnienie	2000 r.				2001 r.				2002 r.			
		zobowiązania wymagalne	emisja papierów wartościowych	kredyty i pożyczki	przyjęte depozyty	zobowiązania wymagalne	emisja papierów wartościowych	kredyty i pożyczki	przyjęte depozyty	zobowiązania wymagalne	emisja papierów wartościowych	kredyty i pożyczki	przyjęte depozyty
1.	województwo samorządowe	-	-	100.0	-	-	-	100.0	-	0.8	-	99.2	-
2.	powiaty	52.7	-	44.5	2.8	3.7	52.2	42.7	1.4	3.2	46.8	48.7	1.4
3.	gminy ogółem (a+b+c+d)	10.6	5.2	82.9	1.4	9.6	11.5	78.2	0.7	8.0	15.8	75.9	0.2
a)	miasta	11.8	10.1	76.2	2.0	11.9	21.3	65.6	1.2	9.2	19.5	71.0	0.3
b)	gminy miejsko-wiejskie	6.2	4.1	88.4	1.3	6.1	6.7	86.2	1.0	6.5	6.8	86.5	0.1
c)	gminy wiejskie	12.7	-	85.4	1.9	12.9	-	86.6	0.6	9.8	-	89.8	0.3
d)	miasta na prawach powiatu	11.1	9.6	79.0	0.4	6.7	25.0	68.3	0.1	6.0	41.9	51.9	0.2
4.	razem jst (1+2+3)	13.3	4.9	80,4	1.4	8.9	15.7	74.7	0.7	7.2	19.9	72.5	0.4

Tabela 3

Zobowiązania według tytułów dłużnych jednostek województwa podkarpackiego - stan na koniec 2000 roku (w zł)

Lp.	Nazwa jednostki	zobow. ogółem	wskaźnik zadłużenia (w %)	struktura zobowiązań (w %)				udział zobow. wymagalnych w zrealizowanych dochodach (w %)	wartość udzielonych poręczeń i gwarancji
				papiery wartościowe	kredyty i pożyczki	przyjęte depozyty	zobow. wymagalne		
a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
WOJEWÓDZTWO SAMORZĄDOWE									
1.	PODKARPACKIE	1968423	0,99	-	100,00	-	-	-	0
POWIATY									
2.	BIESZCZADZKI	1789228	5,19	-	66,79	3,77	29,43	1,53	0
3.	BRZOZOWSKI	3718266	14,00	-	80,68	-	19,32	2,70	0
4.	DĘBICKI	1794933	3,13	-	33,76	-	66,24	2,07	0
5.	JAROSŁAWSKI	886268	1,37	-	-	-	100,00	1,37	0
6.	JASIELSKI	833228	1,35	-	-	-	100,00	1,35	0
7.	KOLBUSZOWSKI	893949	4,14	-	42,99	5,38	51,63	2,14	0
8.	KROŚNIENSKI	5778934	19,03	-	76,96	-	23,04	4,38	0
9.	LEŻAJSKI	1160105	3,34	-	58,11	-	41,89	1,40	0
10.	LUBACZOWSKI	1199624	2,61	-	1,10	52,18	46,72	1,22	0
11.	ŁANCUCKI	791714	2,51	-	51,92	-	48,08	1,21	0
12.	MIELECKI	1265298	1,79	-	-	2,05	97,95	1,75	0
13.	NIŻAŃSKI	467196	1,88	-	-	2,33	97,67	1,84	0
14.	PRZEMYSKI	20000	0,13	-	100,00	-	-	-	0
15.	PRZEWORSKI	1185808	3,97	-	52,55	1,21	46,24	1,84	0
16.	ROPCZYCKO-SĘDZISZOWSKI	642042	2,09	-	-	-	100,00	2,09	0
17.	RZESZOWSKI	2120238	5,00	-	-	-	100,00	5,00	0
18.	SANOCKI	951484	1,91	-	46,75	-	53,25	1,02	0
19.	STALOWOWOLSKI	729774	1,45	-	-	-	100,00	1,45	0
20.	STRZYŻOWSKI	1429405	5,10	-	55,97	-	44,03	2,25	0
21.	TARNOBRZESKI	713690	3,36	-	-	-	100,00	3,36	0
22.	Ogółem	28371184	3,68	-	44,48	2,79	52,73	1,94	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
GMINY MIEJSKIE									
23.	DĘBICA	17174870	30,93	40,76	51,21	-	8,03	2,48	985486
24.	DYNÓW	1703824	26,71	-	94,69	-	5,31	1,42	0
25.	JAROSŁAW	10168434	21,16	-	69,19	0,30	30,52	6,46	4200000
26.	JASŁO	16098790	30,88	-	98,68	1,12	0,20	0,06	0
27.	LEŻAJSK	1622231	10,06	-	85,60	-	14,40	1,45	0
28.	LUBACZÓW	2629592	17,41	-	95,02	2,67	2,31	0,40	110000
29.	ŁAŃCUT	2986516	13,82	-	97,90	-	2,10	0,29	0
30.	MIELEC	1164847	1,74	-	70,82	20,71	8,46	0,15	0
31.	PRZEWORSK	3551975	19,30	-	97,12	2,88	-	-	0
32.	RADYMNÓ	67263	1,06	-	-	100,00	-	-	0
33.	SANOK	4552748	10,38	-	66,22	2,02	31,76	3,30	0
34.	STAŁOWA WOLA	7713044	10,55	-	70,82	7,61	21,57	2,28	3274023
35.	Ogółem	69434134	16,40	10,08	76,18	1,97	11,77	1,93	8569509
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE									
36.	BARANÓW SANDOMIERSKI	1550884	11,48	-	77,70	1,97	20,34	2,33	0
37.	BŁĄŻOWA	1681597	14,31	-	78,79	0,87	20,34	2,91	0
38.	BRZOZÓW	13193048	48,57	-	91,08	-	8,92	4,33	750000
39.	CIESZANÓW	1090365	11,51	-	45,63	-	54,37	6,26	0
40.	DUKLA	7542340	42,59	-	95,37	-	4,63	1,97	0
41.	GŁOGÓW MAŁOPOLSKI	2962136	16,57	-	100,00	-	-	-	0
42.	IWONICZ-ZDRÓJ	1846153	15,24	-	100,00	-	-	-	0
43.	JEDLICZE	1019324	6,64	-	100,00	-	-	-	0
44.	KAŃCZUGA	415249	3,35	-	74,20	-	25,80	0,86	0
45.	KOLBUSZOWA	6431034	25,55	-	99,17	0,19	0,64	0,16	0
46.	LESKO	1110315	7,98	-	84,39	14,25	1,36	0,11	0
47.	NAROL	884438	8,38	-	94,20	5,22	0,58	0,05	0
48.	NISKO	4308000	18,44	-	100,00	-	-	-	350000
49.	NOWA DĘBA	2386689	11,66	-	94,48	-	5,52	0,64	160000
50.	NOWA SARZYNA	10300646	44,32	-	92,77	1,34	5,88	2,61	0
51.	OLESZYCE	2140945	27,83	-	89,91	-	10,09	2,81	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
52.	PILZNO	1109092	6,61	-	70,70	8,16	21,13	1,40	0
53.	RADOMYSŁ WIELKI	1336580	8,88	-	100,00	-	-	-	0
54.	ROPCZYCE	13214968	46,31	30,27	67,84	1,89	-	-	0
55.	RUDNIK NAD SANEM	29113	0,27	-	-	100,00	-	-	0
56.	RYMANÓW	1882542	10,84	-	89,72	-	10,28	1,11	0
57.	SĘDZISZÓW MAŁOPOLSKI	1820077	8,02	-	94,55	5,45	-	-	0
58.	SIENIAWA	886553	10,90	-	95,88	4,12	-	-	0
59.	SOKOŁÓW MAŁOPOLSKI	400000	2,11	-	100,00	-	-	-	106
60.	STRZYŻÓW	3440258	17,37	-	95,78	3,04	1,19	0,21	0
61.	TYCZYN	6326898	39,61	-	70,54	3,88	25,58	10,13	498635
62.	ULANÓW	520000	5,83	-	100,00	-	-	-	0
63.	USTRZYKI DOLNE	4600700	20,89	-	100,00	-	-	-	0
64.	ZAGÓRZ	2127874	14,41	-	100,00	-	-	-	0
65.	Ogółem	96557818	20,04	4,14	88,36	1,30	6,20	1,24	1758741
GMINY WIEJSKIE									
66.	ADAMÓWKA	233660	4,05	-	48,79	48,30	2,91	0,12	0
67.	BALIGRÓD	94000	2,02	-	100,00	-	-	-	0
68.	BESKO	924502	18,65	-	55,16	-	44,84	8,36	0
69.	BIAŁOBRZEGI	209600	2,61	-	100,00	-	-	-	0
70.	BIRCZA	339493	3,98	-	88,37	-	11,63	0,46	0
71.	BOGUCHWAŁA	7790740	35,73	-	100,00	-	-	-	0
72.	BOJANÓW	0	-	-	-	-	-	-	0
73.	BOROWA	1734549	27,94	-	77,14	3,56	19,31	5,40	0
74.	BRZOSTEK	319447	2,28	-	-	38,48	61,52	1,40	0
75.	BRZYSKA	201865	3,26	-	58,97	-	41,03	1,34	0
76.	BUKOWSKO	302333	4,86	-	44,36	-	55,64	2,70	0
77.	CHŁOPICE	20000	0,31	-	-	-	100,00	0,31	0
78.	CHMIELNIK	3801432	52,15	-	69,09	0,67	30,24	15,77	0
79.	CHORKÓWKA	623000	4,45	-	100,00	-	-	-	899000
80.	CISNA	133146	3,74	-	73,60	5,29	21,11	0,79	0
81.	CMOLAS	714228	8,53	-	98,01	-	1,99	0,17	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
82.	CZARNA (pow. bieszczadzki)	30	0,00	-	-	-	100,00	0,00	0
83.	CZARNA (pow. dębicki)	4371656	34,51	-	89,71	2,97	7,33	2,53	0
84.	CZARNA (pow. łańcucki)	1169580	9,79	-	64,01	1,42	34,57	3,39	0
85.	CZERMIN	996094	14,56	-	93,82	0,89	5,28	0,77	0
86.	CZUDEC	2245906	17,43	-	-	-	100,00	17,43	0
87.	DĘBICA	1390176	5,17	-	94,76	-	5,24	0,27	0
88.	DĘBOWIEC	35000	0,40	-	100,00	-	-	-	0
89.	DOMARADZ	301000	4,20	-	100,00	-	-	-	190000
90.	DUBIECKO	1795371	17,83	-	83,52	1,41	15,07	2,69	0
91.	DYDNIA	687840	6,27	-	63,09	0,94	35,98	2,26	0
92.	DYNÓW	352763	4,66	-	95,91	-	4,09	0,19	0
93.	DZIKOWIEC	980000	14,16	-	100,00	-	-	-	0
94.	FREDROPOL	1381348	18,83	-	95,27	-	4,73	0,89	0
95.	FRYSZTAK	1027510	9,54	-	69,95	-	30,05	2,87	0
96.	GAC	1155704	22,02	-	100,00	-	-	-	0
97.	GAWŁUSZOWICE	200000	6,24	-	100,00	-	-	-	0
98.	GORZYCE	22612	0,14	-	-	-	100,00	0,14	1250000
99.	GRĘBÓW	2163000	16,71	-	100,00	-	-	-	0
100.	GRODZISKO DOLNE	192500	2,29	-	100,00	-	-	-	0
101.	HACZÓW	4534722	47,68	-	83,91	-	16,09	7,67	100000
102.	HARASIUKI	1643000	22,58	-	100,00	-	-	-	0
103.	HORYNIEC-ZDRÓJ	161517	2,83	-	40,24	-	59,76	1,69	0
104.	HYŻNE	158249	2,17	-	94,79	1,62	3,59	0,08	0
105.	IWIERYCIE	335500	4,74	-	100,00	-	-	-	0
106.	JAROCIN	1626943	25,87	-	84,82	4,50	10,68	2,76	0
107.	JAROSŁAW	1257800	10,40	-	100,00	-	-	-	0
108.	JASIENICA ROSIELNA	2663842	26,88	-	43,72	-	56,28	15,13	0
109.	JASŁO	105778	0,76	-	-	-	100,00	0,76	0
110.	JAWORNIK POLSKI	174126	3,16	-	68,43	31,17	0,41	0,01	0
111.	JEŻOWE	1100000	9,89	-	100,00	-	-	-	0
112.	JODŁOWA	354759	6,16	-	91,61	8,39	-	-	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
113.	KAMIEN	24550	0,35	-	-	-	100,00	0,35	0
114.	KOŁACZYCE	294000	3,22	-	100,00	-	-	-	0
115.	KOMAŃCZA	1415268	16,30	-	87,69	0,07	12,24	2,00	0
116.	KORCZYNA	2222141	18,93	-	90,37	-	9,63	1,82	487000
117.	KRASICZYN	200000	3,69	-	100,00	-	-	-	0
118.	KRASNE	2014492	13,81	-	94,87	5,13	0,00	0,00	378000
119.	KREMPNA	504529	15,21	-	73,80	-	26,20	3,99	0
120.	KROŚCIENKO WYŻNE	1428023	25,00	-	93,66	6,34	-	-	0
121.	KRZESZÓW	926000	22,80	-	100,00	-	-	-	0
122.	KRZYWCZA	175000	2,56	-	100,00	-	-	-	0
123.	KURYLÓWKA	210279	3,34	-	-	-	100,00	3,34	0
124.	LASZKI	1922947	22,80	-	85,44	14,56	-	-	0
125.	LEŻAJSK	2186000	11,12	-	100,00	-	-	-	0
126.	LUBACZÓW	341163	3,31	-	25,98	-	74,02	2,45	0
127.	LUBENIA	764016	11,96	-	100,00	-	-	-	0
128.	LUTOWISKA	215000	5,17	-	100,00	-	-	-	0
129.	ŁANCUT	2603377	11,48	-	88,31	11,69	-	-	134000
130.	MAJDAN KRÓLEWSKI	1094192	10,43	-	90,29	9,71	-	-	0
131.	MARKOWA	1837719	26,69	-	85,26	-	14,74	3,93	54000
132.	MEDYKA	519734	6,73	-	100,00	-	-	-	0
133.	MIEJSCE PIASTOWE	59554	0,39	-	-	100,00	-	-	3000000
134.	MIELEC	2349327	18,50	-	100,00	-	-	-	0
135.	NIEBYLEC	0	-	-	-	-	-	-	0
136.	NIWISKA	200000	3,26	-	100,00	-	-	-	0
137.	NOWY ŻMIGRÓD	40051	0,39	-	100,00	-	-	-	0
138.	NOZDRZEC	769084	8,13	-	82,57	8,40	9,03	0,73	395000
139.	OLSZANICA	1154800	12,87	-	100,00	-	-	-	0
140.	ORŁY	883500	9,78	-	100,00	-	-	-	47000
141.	OSIEK JASIELSKI	133686	2,28	-	88,54	11,46	-	-	0
142.	OSTRÓW	1162000	6,68	-	100,00	-	-	-	0
143.	PADEW NARODOWA	973254	16,56	-	51,37	6,47	42,16	6,98	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
144.	PAWŁOSIÓW	868157	10,59	-	89,34	-	10,66	1,13	0
145.	PRUCHNIK	589784	5,48	-	78,84	21,16	-	-	0
146.	PRZECŁAW	476466	4,62	-	95,70	2,15	2,14	0,10	0
147.	PRZEMYŚL	665313	7,21	-	99,16	-	0,84	0,06	0
148.	PRZEWORSK	874887	6,60	-	93,27	4,71	2,02	0,13	0
149.	PYSZNICA	1497711	15,95	-	61,69	-	38,31	6,11	0
150.	RADOMYŚL NAD SANEM	1150428	13,34	-	95,62	4,38	-	-	0
151.	RADYMNO	930600	6,57	-	33,04	-	66,96	4,40	0
152.	RAKSZAWA	3786564	42,68	-	78,17	-	21,83	9,32	60000
153.	RANIŻÓW	2584148	31,07	-	89,00	-	11,00	3,42	0
154.	ROKIETNICA	477784	8,58	-	48,79	-	51,21	4,39	0
155.	ROŻWIENICA	499800	7,61	-	100,00	-	-	-	0
156.	SANOK	9626724	52,47	-	89,58	0,04	10,38	5,45	0
157.	SKOŁYSZYN	231483	1,70	-	100,00	-	-	-	0
158.	SOLINA	2166958	23,66	-	95,06	1,73	3,21	0,76	9000
159.	STARY DZIKÓW	890490	15,24	-	67,38	-	32,62	4,97	0
160.	STUBNO	615200	13,32	-	100,00	-	-	-	0
161.	SZERZYNY	598694	7,09	-	69,74	0,54	29,72	2,11	0
162.	ŚWILCZA	2663498	14,14	-	91,68	-	8,32	1,18	0
163.	TARNOWIEC	148500	1,54	-	100,00	-	-	-	0
164.	TRYNCZA	384000	4,66	-	100,00	-	-	-	0
165.	TRZEBOWNISKO	2925000	13,85	-	100,00	-	-	-	0
166.	TUSZÓW NARODOWY	2331742	28,41	-	100,00	-	-	-	0
167.	TYRAWA WOŁOSKA	120000	3,69	-	100,00	-	-	-	0
168.	WADOWICE GÓRNE	240000	3,40	-	100,00	-	-	-	0
169.	WIĄZOWNICA	1590617	13,59	-	100,00	-	-	-	0
170.	WIELKIE OCZY	664156	16,20	-	100,00	-	-	-	0
171.	WIELOPOLE SKRZYŃSKIE	3211774	35,66	-	87,18	6,85	5,97	2,13	0
172.	WIŚNIOWA	996884	11,40	-	80,25	0,04	19,71	2,25	0
173.	WOJASZÓWKA	970000	9,88	-	100,00	-	-	-	0
174.	ZAKLIKÓW	0	-	-	-	-	-	-	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
175.	ZALESZANY	907701	8,72	-	99,15	0,85	-	-	0
176.	ZARSZYN	528957	5,30	-	77,40	5,51	17,08	0,91	0
177.	ZARZECZE	1125559	14,78	-	74,37	4,62	21,00	3,10	0
178.	ŻOŁYNIA	1809457	21,52	-	60,62	-	39,38	8,47	0
179.	ŻURAWICA	1155754	8,30	-	99,16	0,84	-	-	0
180.	ŻYRAKÓW	1311004	10,26	-	83,14	7,83	9,03	0,93	112000
181.	Ogółem	132265801	12,22	-	85,42	1,86	12,73	1,55	7115000
MIASTA NA PRAWACH POWIATU									
182.	Krosno	13752468	11,69	-	81,44	2,51	16,05	1,88	3000000
183.	Przemyśl	21223829	14,56	-	56,00	-	44,00	6,41	0
184.	Rzeszów	50261212	14,15	-	99,94	0,06	-	-	485114
185.	Tarnobrzeg	19154680	20,19	52,21	47,79	-	0,00	0,00	0
186.	Ogółem	104392189	14,63	9,58	79,00	0,36	11,06	1,62	3485114
187.	Ogółem gminy*	402649942	14,90	5,22	82,86	1,36	10,56	1,57	20928364
188.	Ogółem jst	432989549	11,79	4,85	80,43	1,44	13,28	1,57	20928364

* Ogółem gminy: gminy miejskie, miejsko-wiejskie, wiejskie i miasta na prawach powiatu.

Tabela 4

Zobowiązania według tytułów dłużnych jednostek województwa podkarpackiego - stan na koniec 2001 roku (w zł)

Lp.	Nazwa jednostki	zobow. ogółem	wskaźnik zadłużenia (w %)	struktura zobowiązań (w %)				udział zobow. wymagalnych w zrealizowanych dochodach (w %)	wartość udzielonych poręczeń i gwarancji
				papiery wartościowe	kredyty i pożyczki	przyjęte depozyty	zobow. wymagalne		
a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
WOJEWÓDZTWO SAMORZĄDOWE									
1.	PODKARPACKIE	5000000	1,82	-	100,00	-	-	-	0
POWIATY									
2.	BIESZCZADZKI	1039506	2,68	-	85,15	-	14,85	0,40	0
3.	BRZOZOWSKI	4901577	16,10	51,00	48,96	-	0,03	0,01	0
4.	DĘBICKI	1176319	1,76	-	94,74	-	5,26	0,09	0
5.	JAROSŁAWSKI	15000000	20,77	100,00	-	-	-	-	0
6.	JASIELSKI	359470	0,50	-	100,00	-	-	-	0
7.	KOLBUSZOWSKI	371876	1,46	-	92,04	6,37	1,59	0,02	0
8.	KROŚNIEŃSKI	3741968	10,46	-	96,10	-	3,90	0,41	0
9.	LEŻAJSKI	1000265	2,54	99,97	-	-	0,03	0,00	730000
10.	LUBACZOWSKI	2043001	4,13	-	58,74	34,24	7,01	0,29	0
11.	ŁAŃCUCKI	400072	1,10	-	97,57	-	2,43	0,03	0
12.	MIELECKI	4416679	5,80	-	69,74	0,36	29,90	1,74	0
13.	NIŻAŃSKI	12780	0,04	-	-	-	100,00	0,04	0
14.	PRZEMYSKI	805203	5,29	-	99,35	0,62	0,02	0,00	0
15.	PRZEWORSKI	4877678	14,00	82,01	17,82	-	0,18	0,02	0
16.	ROPCZYCKO-SĘDZISZOWSKI	5800000	15,27	100,00	-	-	-	-	0
17.	RZESZOWSKI	3302187	6,11	-	99,92	-	0,08	0,01	0
18.	SANOCKI	4256135	8,11	-	99,56	-	0,44	0,04	0
19.	STAŁOWOWOLSKI	2438	0,00	-	-	-	100,00	0,00	0
20.	STRZYŻOWSKI	618173	1,94	-	99,22	-	0,78	0,02	0
21.	TARNOBRZESKI	130674	0,52	-	-	-	100,00	0,52	0
22.	Ogółem	54256001	6,13	52,16	42,74	1,37	3,73	0,23	730000

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
GMINY MIEJSKIE									
23.	DĘBICA	28164927	46,58	63,91	20,15	0,84	15,11	7,04	886215
24.	DYNÓW	1580194	21,46	-	93,81	-	6,19	1,33	0
25.	JAROSŁAW	9789613	19,00	0,05	94,85	-	5,10	0,97	10000000
26.	JASŁO	19396381	35,29	-	99,79	-	0,21	0,07	0
27.	LEŻAJSK	1247293	6,90	-	93,87	-	6,13	0,42	0
28.	LUBACZÓW	3750378	24,14	-	82,68	-	17,32	4,18	903207
29.	ŁAŃCUT	2947898	12,04	-	96,56	-	3,44	0,41	0
30.	MIELEC	927210	1,21	-	65,79	25,82	8,39	0,10	0
31.	PRZEWORSK	5035700	25,10	-	100,00	-	-	-	0
32.	RADYMNO	26844	0,42	-	-	-	100,00	0,42	0
33.	SANOK	5863826	11,71	-	76,89	2,13	20,97	2,46	3000000
34.	STAŁOWA WOLA	5909780	7,02	-	40,81	7,52	51,67	3,63	1629800
35.	Ogółem	84640044	18,02	21,27	65,55	1,23	11,94	2,15	16419222
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE									
36.	BARANÓW SANDOMIERSKI	1508635	10,26	-	60,53	2,26	37,21	3,82	0
37.	BŁĄŻOWA	3044679	24,94	-	91,96	-	8,04	2,00	0
38.	BRZOZÓW	10994382	34,55	-	100,00	-	-	-	56000
39.	CIESZANÓW	351455	3,41	-	-	-	100,00	3,41	0
40.	DUKŁA	7661448	37,67	-	99,94	-	0,06	0,02	0
41.	GŁOGÓW MAŁOPOLSKI	3906216	18,81	-	99,97	-	0,03	0,01	0
42.	IWONICZ-ZDRÓJ	3259510	22,01	-	98,17	-	1,83	0,40	0
43.	JEDLICZE	562028	3,19	-	100,00	-	-	-	0
44.	KANČZUGA	263258	1,92	-	94,93	-	5,07	0,10	0
45.	KOLBUSZOWA	5922908	22,54	-	97,88	-	2,12	0,48	0
46.	LESKO	795205	5,31	-	88,28	7,47	4,25	0,23	0
47.	NAROL	1258757	12,64	-	95,32	-	4,68	0,59	0
48.	NISKO	4562443	19,03	-	100,00	-	-	-	275000
49.	NOWA DĘBA	2052860	9,69	-	93,77	-	6,23	0,60	360000
50.	NOWA SARZYNA	8480031	32,72	-	95,57	1,63	2,80	0,92	0
51.	OLESZYCE	2564467	30,60	-	98,45	-	1,55	0,47	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
52.	PILZNO	937569	5,49	-	75,39	-	24,61	1,35	0
53.	RADOMYSŁ WIELKI	2465141	13,93	-	98,79	-	1,21	0,17	0
54.	ROPCZYCE	14804583	48,18	27,02	62,66	1,59	8,73	4,20	364000
55.	RUDNIK NAD SANEM	1045014	8,67	-	95,12	-	4,88	0,42	0
56.	RYMANÓW	1739573	8,95	-	84,68	-	15,32	1,37	0
57.	SĘDZISZÓW MAŁOPOLSKI	5403655	21,42	55,52	41,84	2,65	-	-	0
58.	SIENIAWA	875620	10,34	-	100,00	-	-	-	0
59.	SOKOŁÓW MAŁOPOLSKI	1178218	6,18	-	88,27	11,73	-	-	0
60.	STRZYŻÓW	3640419	17,49	-	73,21	-	26,79	4,69	0
61.	TYCZYN	7289328	44,43	-	76,69	4,64	18,66	8,29	231757
62.	ULANÓW	690000	7,17	-	100,00	-	-	-	0
63.	USTRZYKI DOLNE	4778233	22,80	-	95,34	-	4,66	1,06	0
64.	ZAGÓRZ	2613970	17,51	-	97,49	-	2,51	0,44	0
65.	Ogółem	104649605	20,15	6,69	86,20	1,04	6,07	1,22	1286757
GMINY WIEJSKIE									
66.	ADAMÓWKA	95148	1,71	-	99,84	-	0,16	0,00	0
67.	BALIGRÓD	48013	1,13	-	97,89	-	2,11	0,02	0
68.	BESKO	469398	9,72	-	72,43	-	27,57	2,68	0
69.	BIAŁOBRZEGI	301600	3,56	-	100,00	-	-	-	0
70.	BIRCZA	1074677	11,48	-	60,06	-	39,94	4,59	0
71.	BOGUCHWAŁA	11697561	48,09	-	60,81	-	39,19	18,85	0
72.	BOJANÓW	0	-	-	-	-	-	-	0
73.	BOROWA	1388422	19,66	-	94,48	3,87	1,65	0,32	0
74.	BRZOSTEK	3128942	19,33	-	97,47	-	2,53	0,49	0
75.	BRZYSKA	0	-	-	-	-	-	-	0
76.	BUKOWSKO	303595	4,77	-	82,15	-	17,85	0,85	0
77.	CHŁOPICE	1581708	23,31	-	93,17	0,49	6,35	1,48	0
78.	CHMIELNIK	2166540	26,61	-	89,68	2,17	8,15	2,17	388517
79.	CHORKÓWKA	797113	5,51	-	99,48	-	0,52	0,03	0
80.	CISNA	162089	4,57	-	99,95	-	0,05	0,00	0
81.	CMOLAS	763045	8,37	-	99,96	-	0,04	0,00	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
82.	CZARNA (pow. bieszczadzki)	722	0,02	-	-	-	100,00	0,02	0
83.	CZARNA (pow. dębicki)	5090127	34,98	-	95,20	-	4,80	1,68	0
84.	CZARNA (pow. łańcucki)	1277485	10,43	-	78,89	-	21,11	2,20	0
85.	CZERMIN	749622	10,56	-	97,99	1,54	0,47	0,05	0
86.	CZUDEK	2276263	16,89	-	77,54	0,85	21,61	3,65	0
87.	DĘBICA	1701010	6,15	-	81,52	-	18,48	1,14	0
88.	DĘBOWIEC	5	0,00	-	-	-	100,00	0,00	0
89.	DOMARADZ	205637	2,55	-	54,46	-	45,54	1,16	80000
90.	DUBIECKO	1761476	14,67	-	97,10	2,90	-	-	0
91.	DYDNIA	651346	5,85	-	46,12	-	53,88	3,15	0
92.	DYNÓW	88566	1,09	-	92,47	-	7,53	0,08	0
93.	DZIKOWIEC	849528	11,71	-	99,90	-	0,10	0,01	0
94.	FREDROPOL	1339137	17,57	-	88,42	-	11,58	2,04	0
95.	FRYSZTAK	746392	6,24	-	99,65	-	0,35	0,02	0
96.	GAC	791072	15,99	-	98,93	1,07	-	-	0
97.	GAWŁUSZOWICE	100000	2,76	-	100,00	-	-	-	0
98.	GORZYCE	4351068	15,56	-	97,68	-	2,32	0,36	750000
99.	GRĘBÓW	3383700	27,41	-	89,67	-	10,33	2,83	0
100.	GRODZISKO DOLNE	760500	8,57	-	100,00	-	-	-	0
101.	HACZÓW	3661366	34,82	-	91,60	-	8,40	2,93	50000
102.	HARASIUKI	1504000	21,45	-	100,00	-	-	-	0
103.	HORYNIEC-ZDRÓJ	964673	15,12	-	62,51	-	37,49	5,67	0
104.	HYŻNE	252797	3,27	-	98,89	-	1,11	0,04	0
105.	IWIERYCIE	210000	2,73	-	100,00	-	-	-	0
106.	JAROCIN	1764019	27,96	-	98,65	1,29	0,06	0,02	0
107.	JAROSŁAW	925141	6,74	-	93,48	-	6,52	0,44	0
108.	JASIENICA ROSIELNA	2479072	26,29	-	65,94	-	34,06	8,96	0
109.	JASŁO	39107	0,27	-	-	-	100,00	0,27	0
110.	JAWORNIK POLSKI	274267	4,43	-	29,22	70,77	0,01	0,00	0
111.	JEŻOWE	2359477	21,36	-	81,80	-	18,20	3,89	0
112.	JODŁOWA	767937	13,40	-	99,75	-	0,25	0,03	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
113.	KAMIEŃ	2011336	26,42	-	86,76	-	13,24	3,50	0
114.	KOŁACZYCE	454464	4,49	-	99,92	-	0,08	0,00	0
115.	KOMAŃCZA	1104000	13,03	-	100,00	-	-	-	0
116.	KORCZYNA	2729750	20,62	-	100,00	-	-	-	487000
117.	KRASICZYN	550000	10,78	-	100,00	-	-	-	0
118.	KRASNE	1983000	12,50	-	100,00	-	-	-	108200
119.	KREMPNA	508692	15,29	-	55,08	-	44,92	6,87	0
120.	KROŚCIENKO WYŻNE	1330000	23,32	-	100,00	-	-	-	0
121.	KRZESZÓW	1740865	35,26	-	100,00	-	-	-	0
122.	KRZYWCZA	731936	11,47	-	100,00	-	-	-	0
123.	KURYŁÓWKA	293377	4,37	-	-	-	100,00	4,37	0
124.	LASZKI	2312471	24,78	-	90,25	-	9,75	2,42	0
125.	LEŻAJSK	2592930	12,19	-	99,84	-	0,16	0,02	0
126.	LUBACZÓW	357086	3,15	-	100,00	-	-	-	0
127.	LUBENIA	726000	10,22	-	100,00	-	-	-	0
128.	LUTOWISKA	255410	6,03	-	100,00	-	-	-	0
129.	ŁAŃCUT	1991022	8,66	-	97,31	-	2,69	0,23	92187
130.	MAJDAN KRÓLEWSKI	638000	5,70	-	100,00	-	-	-	0
131.	MARKOWA	1048436	13,21	-	100,00	-	-	-	0
132.	MEDYKA	724344	8,89	-	100,00	-	-	-	0
133.	MIEJSCE PIASTOWE	1556764	9,72	-	100,00	-	-	-	2400000
134.	MIELEC	3154327	23,48	-	100,00	-	-	-	0
135.	NIEBYLEC	60861	0,53	-	100,00	-	-	-	0
136.	NIWISKA	120230	1,86	-	99,81	-	0,19	0,00	0
137.	NOWY ŻMIGRÓD	0	-	-	-	-	-	-	0
138.	NOZDRZEC	485128	4,95	-	95,85	-	4,15	0,21	0
139.	OLSZANICA	1674772	16,64	-	93,76	0,12	6,11	1,02	0
140.	ORŁY	674131	6,57	-	99,88	-	0,12	0,01	35335
141.	OSIEK JASIELSKI	100242	1,60	-	78,98	21,02	-	-	0
142.	OSTRÓW	936000	5,03	-	100,00	-	-	-	0
143.	PADEW NARODOWA	248106	3,81	-	47,56	21,06	31,38	1,20	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
144.	PAWŁOSIÓW	853544	10,35	-	100,00	-	-	-	0
145.	PRUCHNIK	144018	1,23	-	100,00	-	-	-	0
146.	PRZECLAW	2107843	18,49	-	99,87	-	0,13	0,02	0
147.	PRZEMYŚL	720821	7,27	-	79,86	-	20,14	1,46	0
148.	PRZEWORSK	2879225	20,19	-	66,39	2,72	30,90	6,24	0
149.	PYSZNICA	1424000	12,82	-	100,00	-	-	-	0
150.	RADOMYŚL NAD SANEM	1407243	16,14	-	63,95	-	36,05	5,82	0
151.	RADYMNO	790249	5,61	-	15,79	-	84,21	4,72	0
152.	RAKSZAWA	5476478	58,78	-	56,03	-	43,97	25,85	0
153.	RANIŻÓW	2550000	31,57	-	100,00	-	-	-	0
154.	ROKIETNICA	107960	1,72	-	-	100,00	-	-	0
155.	ROŻWIENICA	470000	6,82	-	100,00	-	-	-	0
156.	SANOK	12096283	69,39	-	79,49	-	20,51	14,23	0
157.	SKOŁYSZYN	452319	3,19	-	100,00	-	-	-	0
158.	SOLINA	1500000	13,65	-	100,00	-	-	-	26400
159.	STARY DZIKÓW	1211044	20,09	-	80,51	-	19,49	3,92	0
160.	STUBNO	1033879	17,23	-	100,00	-	-	-	0
161.	SZERZYNY	460935	4,95	-	98,14	1,86	-	-	0
162.	ŚWILCZA	2218317	10,50	-	84,23	-	15,77	1,66	0
163.	TARNOWIEC	77100	0,70	-	100,00	-	-	-	0
164.	TRYŃCZA	0	-	-	-	-	-	-	0
165.	TRZEBOWNISKO	2487000	10,92	-	100,00	-	-	-	0
166.	TUSZÓW NARODOWY	3301328	37,97	-	100,00	-	-	-	0
167.	TYRAWA WOŁOSKA	110000	3,19	-	100,00	-	-	-	0
168.	WADOWICE GÓRNE	1150000	14,68	-	100,00	-	-	-	0
169.	WIĄZOWNICA	2286629	18,10	-	70,93	-	29,07	5,26	0
170.	WIELKIE OCZY	388113	9,13	-	99,99	-	0,01	0,00	0
171.	WIELOPOLE SKRZYŃSKIE	2721830	28,79	-	93,69	2,26	4,05	1,17	0
172.	WIŚNIOWA	716446	7,84	-	97,70	-	2,30	0,18	0
173.	WOJASZÓWKA	931583	9,69	-	98,76	-	1,24	0,12	0
174.	ZAKLIKÓW	1000000	9,24	-	100,00	-	-	-	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
175.	ZALESZANY	600000	5,23	-	100,00	-	-	-	0
176.	ZARSZYN	538713	5,18	-	98,21	-	1,79	0,09	0
177.	ZARZECZE	664273	8,07	-	89,87	7,35	2,77	0,22	0
178.	ŻOŁYNIA	2732046	26,98	-	77,89	2,85	19,26	5,20	0
179.	ŻURAWICA	1620509	10,78	-	99,94	-	0,06	0,01	0
180.	ŻYRAKÓW	1180859	7,86	-	92,90	-	7,10	0,56	54000
181.	Ogółem	158807630	13,60	-	86,59	0,55	12,86	1,75	4471639
MIASTA NA PRAWACH POWIATU									
182.	Krosno	10216457	7,80	-	76,35	-	23,65	1,84	3000000
183.	Przemyśl	15546955	9,46	-	72,07	-	27,93	2,64	0
184.	Rzeszów	63623216	16,30	31,44	68,42	0,14	-	-	0
185.	Tarnobrzeg	22780552	22,67	35,12	61,59	0,02	3,27	0,74	0
186.	Ogółem	112167180	14,27	24,96	68,27	0,08	6,69	0,95	3000000
187.	Ogółem gminy*	460264459	15,64	11,52	78,17	0,67	9,64	1,51	25177618
188.	Ogółem jst	519520460	12,66	15,65	74,68	0,74	8,93	1,13	25907618

* Ogółem gminy: gminy miejskie, miejsko-wiejskie, wiejskie i miasta na prawach powiatu.

Tabela 5

Zobowiązania według tytułów dłużnych jednostek województwa podkarpackiego - stan na koniec 2002 roku (w zł)

Lp.	Nazwa jednostki	zobow. ogółem	wskaźnik zadłużenia (w %)	struktura zobowiązań (w %)				udział zobow. wymagalnych w zrealizowanych dochodach (w %)	wartość udzielonych poręczeń i gwarancji
				papiery wartościowe	kredyty i pożyczki	przyjęte depozyty	zobow. wymagalne		
a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
WOJEWÓDZTWO SAMORZĄDOWE									
1.	PODKARPACKIE	12848998	5,45	-	99,23	-	0,77	0,04	8725620
POWIATY									
2.	BIESZCZADZKI	277802	1,54	-	100,00	-	-	-	0
3.	BRZOZOWSKI	4500000	16,54	55,56	44,44	-	-	-	0
4.	DĘBICKI	3154561	5,23	-	98,67	-	1,33	0,07	0
5.	JAROSŁAWSKI	15000000	22,21	100,00	-	-	-	-	0
6.	JASIELSKI	1776034	2,95	-	100,00	-	-	-	0
7.	KOLBUSZOWSKI	3385835	15,27	-	99,61	-	0,39	0,06	0
8.	KROŚNIENSKI	5719779	17,73	52,45	47,17	-	0,38	0,07	0
9.	LEŻAJSKI	1000000	2,86	100,00	-	-	-	-	300000
10.	LUBACZOWSKI	3893047	8,68	-	65,03	29,77	5,20	0,45	0
11.	ŁAŃCUCKI	2641837	8,25	-	98,31	-	1,69	0,14	0
12.	MIELECKI	9417958	14,02	42,47	38,33	0,48	18,71	2,62	0
13.	NIŻAŃSKI	54571	0,19	-	30,79	-	69,21	0,13	0
14.	PRZEMYSKI	3115649	20,97	-	99,99	-	0,01	0,00	0
15.	PRZEWORSKI	8428571	29,14	71,19	28,47	-	0,34	0,10	0
16.	ROPCZYCKO-SĘDZISZOWSKI	6200000	18,01	93,55	6,45	-	-	-	0
17.	RZESZOWSKI	3675394	8,31	-	100,00	-	0,00	0,00	0
18.	SANOCKI	7548042	15,39	-	99,90	-	0,10	0,02	0
19.	STAŁOWOWOLSKI	3258134	6,19	92,08	-	-	7,92	0,49	0
20.	STRZYŻOWSKI	1449983	4,86	-	100,00	-	-	-	75000
21.	TARNOBRZESKI	108612	0,54	-	-	-	100,00	0,54	0
22.	LESKI	1546085	8,39	-	87,33	-	12,67	1,06	0
23.	Ogółem	86151894	10,93	46,78	48,66	1,40	3,16	0,35	375000

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
GMINY MIEJSKIE									
24.	DEBICA	22491512	35,72	80,03	10,62	-	9,35	3,34	1614447
25.	DYNÓW	1577762	19,70	-	93,90	-	6,10	1,20	0
26.	JAROSŁAW	8109998	15,34	-	99,75	-	0,25	0,04	10701000
27.	JASŁO	27213630	47,74	-	98,63	-	1,37	0,66	0
28.	LEŻAJSK	2348020	11,92	-	79,87	-	20,13	2,40	0
29.	LUBACZÓW	3406244	20,85	-	86,74	-	13,26	2,76	636234
30.	ŁAŃCUT	4290424	16,67	-	98,09	-	1,91	0,32	0
31.	MIELEC	696913	0,90	-	60,27	37,84	1,89	0,02	0
32.	PRZEWORSK	5241617	26,34	-	100,00	-	-	-	0
33.	RADYMNO	0	-	-	-	-	-	-	0
34.	SANOK	4846498	9,54	-	76,25	-	23,75	2,27	4800000
35.	STAŁOWA WOLA	11948837	14,92	-	69,04	-	30,96	4,62	1813500
36.	Ogółem	92171455	19,29	19,53	71,00	0,29	9,18	1,77	19565181
GMINY MIEJSKO-WIEJSKIE									
37.	BARANÓW SANDOMIERSKI	1906262	11,80	-	91,78	-	8,22	0,97	0
38.	BŁĄŻOWA	3884602	28,86	-	84,64	-	15,36	4,43	0
39.	BRZOZÓW	10938078	33,01	-	100,00	-	-	-	0
40.	CIESZANÓW	2148157	20,07	-	50,75	-	49,25	9,89	0
41.	DUKŁA	6228575	28,46	-	99,99	-	0,01	0,00	0
42.	GŁOGÓW MAŁOPOLSKI	4087867	17,15	-	99,06	-	0,94	0,16	0
43.	IWONICZ-ZDRÓJ	2150125	12,87	-	99,99	-	0,01	0,00	0
44.	JEDLICZE	1437886	7,55	-	100,00	-	-	-	0
45.	KAŃCZUGA	481835	3,21	-	90,28	-	9,72	0,31	0
46.	KOLBUSZOWA	4592300	15,19	-	99,78	-	0,22	0,03	0
47.	LESKO	3958664	27,03	-	99,87	-	0,13	0,04	0
48.	NAROL	1300000	11,52	-	100,00	-	-	-	0
49.	NISKO	3845676	14,14	-	100,00	-	-	-	190000
50.	NOWA DĘBA	937546	3,87	-	99,73	-	0,27	0,01	0
51.	NOWA SARZYNA	6658067	23,74	-	93,60	-	6,40	1,52	0
52.	OLESZYCE	2464728	27,92	-	98,02	-	1,98	0,55	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
53.	PILZNO	1054980	5,12	-	82,54	-	17,46	0,89	0
54.	RADOMYŚL WIELKI	1650905	7,92	-	99,61	-	0,39	0,03	0
55.	ROPCZYCE	15479811	49,56	25,84	56,66	-	17,50	8,67	479700
56.	RUDNIK NAD SANEM	631379	5,31	-	93,80	-	6,20	0,33	0
57.	RYMANÓW	1919635	9,09	-	98,08	-	1,92	0,17	0
58.	SĘDZISZÓW MAŁOPOLSKI	5405500	18,82	55,50	44,50	-	-	-	0
59.	SIENIAWA	1293883	13,68	-	99,12	-	0,88	0,12	0
60.	SOKOŁÓW MAŁOPOLSKI	1250792	5,41	-	89,94	10,06	-	-	0
61.	STRZYŻÓW	1710934	7,23	-	98,10	-	1,90	0,14	0
62.	TYCZYN	7084917	38,20	-	91,20	-	8,80	3,36	73128
63.	ULANÓW	738425	7,18	-	90,73	-	9,27	0,67	0
64.	USTRZYKI DOLNE	5169247	21,84	-	88,79	-	11,21	2,45	0
65.	ZAGÓRZ	2347305	13,97	-	98,38	-	1,62	0,23	0
66.	Ogółem	102758081	17,89	6,81	86,53	0,12	6,54	1,17	742828
GMINY WIEJSKIE									
67.	ADAMÓWKA	77745	1,27	-	97,76	-	2,24	0,03	0
68.	BALIGRÓD	0	-	-	-	-	-	-	0
69.	BESKO	643431	11,48	-	93,22	-	6,78	0,78	0
70.	BIAŁOBRZEGI	186300	1,91	-	100,00	-	-	-	0
71.	BIRCZA	1279493	12,64	-	93,68	-	6,32	0,80	0
72.	BOGUCHWAŁA	10496493	44,55	-	71,92	-	28,08	12,51	0
73.	BOJANÓW	789400	8,49	-	100,00	-	-	-	0
74.	BOROWA	669576	9,46	-	100,00	-	-	-	0
75.	BRZOSTEK	2765820	16,10	-	100,00	-	0,00	0,00	0
76.	BRZYSKA	0	-	-	-	-	-	-	0
77.	BUKOWSKO	629040	8,37	-	88,80	-	11,20	0,94	0
78.	CHŁOPICE	975000	11,75	-	100,00	-	-	-	0
79.	CHMIELNIK	1297965	15,76	-	99,52	-	0,48	0,08	269850
80.	CHORKÓWKA	455475	2,89	-	99,19	-	0,81	0,02	0
81.	CISNA	87665	2,77	-	88,98	-	11,02	0,31	0
82.	CMOLAS	1113326	10,04	-	97,97	-	2,03	0,20	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
83.	CZARNA (pow. bieszczadzki)	427912	10,84	-	100,00	-	-	-	0
84.	CZARNA (pow. dębicki)	5742498	36,44	-	95,97	-	4,03	1,47	0
85.	CZARNA (pow. łańcucki)	1820918	13,40	-	82,15	-	17,85	2,39	0
86.	CZERMIN	648529	7,71	-	100,00	-	-	-	0
87.	CZUDEC	1210533	8,04	-	93,35	-	6,65	0,53	0
88.	DĘBICA	3315691	10,43	-	76,13	-	23,87	2,49	0
89.	DĘBOWIEC	5766	0,06	-	-	-	100,00	0,06	0
90.	DOMARADZ	385850	4,41	-	43,28	-	56,72	2,50	0
91.	DUBIECKO	3714445	29,87	-	99,68	0,32	-	-	0
92.	DYDNIA	949982	8,01	-	47,41	-	52,59	4,21	0
93.	DYNÓW	6025	0,07	-	-	96,27	3,73	0,00	0
94.	DZIKOWIEC	1065500	12,73	-	100,00	-	-	-	0
95.	FREDROPOL	871770	10,66	-	95,67	-	4,33	0,46	0
96.	FRYSZTAK	476000	3,42	-	100,00	-	-	-	0
97.	GĄĆ	1032383	16,30	-	98,90	1,10	-	-	0
98.	GAWŁUSZOWICE	300000	7,34	-	100,00	-	-	-	0
99.	GORZYCE	4192676	22,41	-	99,66	-	0,34	0,08	750000
100.	GRĘBÓW	2727675	17,84	-	88,18	-	11,82	2,11	0
101.	GRODZISKO DOLNE	1169000	11,23	-	100,00	-	-	-	0
102.	HACZÓW	2890584	19,35	-	100,00	-	-	-	0
103.	HARASIUKI	1000000	12,72	-	100,00	-	-	-	0
104.	HORYNIEC-ZDRÓJ	816687	11,94	-	72,97	-	27,03	3,23	0
105.	HYŻNE	364054	4,27	-	98,75	-	1,25	0,05	0
106.	IWIERYCIE	600000	6,89	-	100,00	-	-	-	0
107.	JAROCIN	1848013	26,70	-	98,77	-	1,23	0,33	0
108.	JAROSŁAW	3086815	18,99	-	85,36	2,18	12,45	2,36	0
109.	JASIENICA ROSIELNA	3225259	33,25	-	54,84	-	45,16	15,02	0
110.	JASŁO	0	-	-	-	-	-	-	0
111.	JAWORNIK POLSKI	282916	4,04	-	-	46,50	53,50	2,16	0
112.	JEŻOWE	1809520	14,22	-	98,25	-	1,75	0,25	0
113.	JODŁOWA	1319000	19,67	-	100,00	-	-	-	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
114.	KAMIEN	2395294	27,32	-	99,36	-	0,64	0,17	0
115.	KOŁACZYCE	468216	4,06	-	99,82	-	0,18	0,01	0
116.	KOMAŃCZA	1370520	17,83	-	99,95	-	0,05	0,01	0
117.	KORCZYNA	2722350	18,53	-	100,00	-	-	-	375000
118.	KRASICZYN	300000	5,22	-	100,00	-	-	-	0
119.	KRASNE	2243030	11,76	-	100,00	-	0,00	0,00	52432
120.	KREMPNA	164197	4,15	-	86,89	-	13,11	0,54	0
121.	KROŚCIENKO WYŻNE	840000	13,57	-	100,00	-	-	-	0
122.	KRZESZÓW	1417183	25,79	-	100,00	-	-	-	0
123.	KRZYWCZA	484336	7,17	-	100,00	-	-	-	0
124.	KURYŁÓWKA	0	-	-	-	-	-	-	0
125.	LASZKI	1618000	15,78	-	100,00	-	-	-	0
126.	LEŻAJSK	2084160	7,79	-	99,43	-	0,57	0,04	0
127.	LUBACZÓW	690018	5,32	-	90,97	-	9,03	0,48	0
128.	LUBENIA	594000	7,66	-	100,00	-	-	-	0
129.	LUTOWISKA	269508	6,73	-	61,06	-	38,94	2,62	0
130.	ŁANCUT	1662500	6,68	-	100,00	-	-	-	46187
131.	MAJDAN KRÓLEWSKI	318000	2,44	-	100,00	-	-	-	0
132.	MARKOWA	802200	7,65	-	100,00	-	-	-	0
133.	MEDYKA	1227036	14,17	-	94,18	-	5,82	0,82	0
134.	MIEJSCE PIASTOWE	6407669	36,18	-	100,00	-	-	-	1400000
135.	MIELEC	2314327	14,80	-	100,00	-	-	-	0
136.	NIEBYLEC	141326	1,07	-	95,91	-	4,09	0,04	0
137.	NIWISKA	0	-	-	-	-	-	-	0
138.	NOWY ŻMIGRÓD	0	-	-	-	-	-	-	0
139.	NOZDRZEC	742863	6,28	-	98,13	-	1,87	0,12	0
140.	OLSZANICA	2501871	29,39	-	91,12	-	8,88	2,61	0
141.	ORŁY	1675932	14,36	-	99,88	-	0,12	0,02	0
142.	OSIEK JASIELSKI	0	-	-	-	-	-	-	0
143.	OSTRÓW	568000	3,31	-	100,00	-	-	-	0
144.	PADEW NARODOWA	327625	4,48	-	-	23,58	76,42	3,43	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
145.	PAWŁOSIÓW	804859	8,04	-	100,00	-	-	-	0
146.	PRUCHNIK	128245	0,95	-	-	-	100,00	0,95	0
147.	PRZECLAW	3490635	25,47	-	97,03	-	2,97	0,76	0
148.	PRZEMYŚL	521743	4,85	-	100,00	-	-	-	0
149.	PRZEWORSK	5492082	25,59	-	90,56	1,36	8,07	2,07	0
150.	PYSZNICA	1228280	10,73	-	99,98	-	0,02	0,00	0
151.	RADOMYŚL NAD SANEM	2797388	26,63	-	83,33	-	16,67	4,44	0
152.	RADYMNO	865246	5,64	-	-	24,85	75,15	4,24	0
153.	RAKSZAWA	3465363	36,47	-	77,63	-	22,37	8,16	0
154.	RANIŻÓW	2275000	24,02	-	100,00	-	-	-	0
155.	ROKIETNICA	0	-	-	-	-	-	-	0
156.	ROŻWIENICA	525000	5,98	-	100,00	-	-	-	0
157.	SANOK	12763729	70,06	-	64,50	-	35,50	24,87	0
158.	SKOŁYSZYN	676755	4,27	-	100,00	-	-	-	0
159.	SOLINA	1218861	8,76	-	100,00	-	-	-	26400
160.	STARY DZIKÓW	1001954	14,92	-	75,11	-	24,89	3,71	0
161.	STUBNO	1634200	26,56	-	100,00	-	-	-	0
162.	SZERZYNY	714365	6,95	-	99,14	0,86	-	-	0
163.	ŚWILCZA	1439752	6,32	-	95,49	-	4,51	0,28	0
164.	TARNOWIEC	203279	1,98	-	100,00	-	-	-	0
165.	TRYŃCZA	848892	7,73	-	92,83	-	7,17	0,55	0
166.	TRZEBOWNISKO	3510000	13,98	-	100,00	-	-	-	0
167.	TUSZÓW NARODOWY	3116618	32,53	-	100,00	-	-	-	0
168.	TYRAWA WOŁOSKA	101655	3,18	-	98,37	-	1,63	0,05	0
169.	WADOWICE GÓRNE	930843	10,40	-	98,50	-	1,50	0,16	0
170.	WIĄZOWNICA	1449175	10,37	-	84,50	-	15,50	1,61	0
171.	WIELKIE OCZY	321012	6,68	-	100,00	-	-	-	0
172.	WIELOPOLE SKRZYŃSKIE	2250000	21,57	-	100,00	-	-	-	0
173.	WIŚNIOWA	450111	4,39	-	99,98	-	0,02	0,00	0
174.	WOJASZÓWKA	760000	7,34	-	100,00	-	-	-	0
175.	ZAKLIKÓW	2252423	19,15	-	99,89	-	0,11	0,02	0

a	b	c	d	e	f	g	h	i	j
176.	ZALESZANY	1300000	9,82	-	100,00	-	-	-	0
177.	ZARSZYN	2142945	17,55	-	99,90	-	0,10	0,02	0
178.	ZARZECZE	378437	3,95	-	98,03	-	1,97	0,08	0
179.	ŻOŁYNIA	3085475	30,62	-	92,39	-	7,61	2,33	0
180.	ŻURAWICA	1243048	7,40	-	83,12	-	16,88	1,25	48000
181.	ŻYRAKÓW	2144616	14,03	-	100,00	-	-	-	0
182.	Ogółem	172654877	13,36	-	89,84	0,35	9,81	1,31	2967869
MIASTA NA PRAWACH POWIATU									
183.	Krosno	8672681	6,67	-	93,71	-	6,29	0,42	3000000
184.	Przemyśl	14170697	8,81	-	59,57	-	40,43	3,56	29158
185.	Rzeszów	84013712	23,41	59,51	40,14	0,27	0,07	0,02	1281766
186.	Tarnobrzeg	19662840	19,20	15,26	78,06	0,02	6,66	1,28	0
187.	Ogółem	126519930	16,82	41,89	51,88	0,18	6,04	1,02	4310924
188.	Ogółem gminy*	494104343	15,96	15,79	75,92	0,25	8,05	1,28	27586802
189.	Ogółem jst	593105235	14,40	19,95	72,46	0,41	7,18	1,03	36687422

* Ogółem gminy: gminy miejskie, miejsko-wiejskie, wiejskie i miasta na prawach powiatu.

Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 12 sierpnia 2003 roku (Nr ST1-1800-449/2003/2073) dotyczące klasyfikowania przekazanych gminom wpływów z opłaty produktowej

W myśl art. 401 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 roku *Prawo ochrony środowiska* (Dz. U. Nr 62, poz. 627 ze zm.) przychodami Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej są m.in. wpływy z opłat produktowych pobieranych na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 maja 2001 roku *o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej* (Dz. U. Nr 63, poz. 639 ze zm.). Narodowy Fundusz wpływy z powyższych opłat, zgodnie z art. 29 ustawy z dnia 11 maja 2001 roku przekazuje wojewódzkim funduszom.

Natomiast wojewódzkie fundusze na podstawie sprawozdania, które zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2001 roku *o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej* sporządza wójt (burmistrz, prezydent miasta) (zarząd związku gmin), zobowiązane są do przekazania w terminie do 31 maja roku kalendarzowego następującego po roku którego dotyczy informacja wpływów z opłaty produktowej gminom (związkom gmin) proporcjonalnie do ilości odpadów opakowaniowych przekazanych do odzysku i recyklingu.

W myśl art. 4 pkt 10 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003** dochodem gminy są inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów.

Środki z opłat produktowych należne gminom (związkom gmin) stanowią zatem dochód budżetu gminy a nie gminnego funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

Powyższe środki zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 2003 roku *zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów* (Dz. U. Nr 137, poz. 1307), należy w budżecie gminy klasyfikować następująco:

- dział 900 – „Gospodarka komunalna i ochrona środowiska”,
- rozdział 90020 – „Wpływy i wydatki związane z gromadzeniem środków z opłat produktowych”,
- paragraf 040 – „Wpływy z opłaty produktowej”.

* Obecnie art. 4 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* (Dz. U. Nr 203, poz. 1966)

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 14 listopada 2003 roku (Nr ST1-4800-919/2003) dotyczące ujmowania przez jednostki samorządu terytorialnego dochodów z tytułu wpływu środków z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych

Gminy, które utraciły dochody z tytułu zwolnień, o których mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych* (Dz. U. Nr 123, poz. 776 z późn. zm.), otrzymują dotacje celowe ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na zrekompensowanie utraconych dochodów.

W związku z tym, iż ubytek dochodów gminy następuje z tytułu zwolnień z podatków i opłat, które stanowią dochód gminy, otrzymaną kwotę rekompensującą należy klasyfikować w dziale 756 - „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nie posiadających osobowości prawnej”, rozdziale 75615 - „Wpływy z podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz podatków i opłat lokalnych”, paragraf 244 - „Dotacje otrzymane z funduszy celowych na realizację zadań bieżących jednostek sektora finansów publicznych”.

Pismo Ministerstwa Finansów Głównego Inspektora Audytu Wewnętrznego z dnia 6 lutego 2004 roku (Nr KF2/4095/15/329/2004) dotyczące prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 35d ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o finansach publicznych* (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.) i przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2002 roku *w sprawie określenia kwot przychodów oraz wydatków środków publicznych dokonywanych w ciągu roku kalendarzowego, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych* (Dz. U. Nr 234, poz. 1970) jednostka samorządu terytorialnego jest zobowiązana do rozpoczęcia audytu wewnętrznego przed końcem marca 2004 r., jeżeli jej przychody lub wydatki środków publicznych przekroczyły kwotę 35 000 tys. zł.

Audyt wewnętrzny przeprowadza audytor zatrudniony w jednostce samorządu terytorialnego (art. 35e, ust. 1 ww. ustawy). Oznacza to, że kierownik jednostki samorządu terytorialnego jest odpowiedzialny za utworzenie komórki audytu wewnętrznego lub stanowiska do spraw audytu wewnętrznego i za zapewnienie organizacyjnej odrębności wykonywanych przez nie zadań. Audytor wewnętrzny podlega bezpośrednio kierownikowi jednostki.

Niezależny, profesjonalny i obiektywny audyt wewnętrzny stanowi dla kierownika jednostki podstawowe źródło oceny funkcjonowania jednostki. Celem audytu wewnętrznego jest bowiem:

- 1) identyfikacja i analiza ryzyka związanego z działalnością jednostki, a w szczególności ocena efektywności zarządzania ryzykiem oraz ocena systemu kontroli wewnętrznej,
- 2) wyrażenie opinii na temat skuteczności mechanizmów kontrolnych w badanym systemie,

3) dostarczanie kierownikowi jednostki, w oparciu o ocenę systemu kontroli wewnętrznej, racjonalnego zapewnienia, że jednostka działa prawidłowo.

W efekcie, kierownik jednostki samorządu terytorialnego uzyskuje obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, a także przejrzystości i jawności.

Prawidłową realizację zadań w zakresie audytu wewnętrznego zapewnia audytor o ugruntowanej i bogatej wiedzy o jednostce, wynikającej m.in. z doświadczenia w pracy w administracji samorządowej. Audytorom wewnętrznym należy stawiać wysokie wymagania dotyczące umiejętności zawodowych umożliwiając im jednocześnie stale doszkalcenie.

Audytorem wewnętrznym może być osoba, która spełnia warunki określone w art. 35k ww. ustawy. Należy przy tym pamiętać, że tylko do dnia 31 grudnia 2004 roku audytorem wewnętrznym może być osoba, która nie złożyła z wynikiem pozytywnym egzaminu na audytora. Wymaga to umożliwienia audytorom przygotowania się i przystąpienia do egzaminu na audytora wewnętrznego w 2004 roku.

Niezależnie od powyższego audytorzy powinni podlegać stałemu procesowi kształcenia.

Wyniki audytu wewnętrznego, tj. ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania gospodarki finansowej, określenie oraz analiza przyczyn i skutków uchybień, uwagi i wnioski w sprawie usunięcia uchybień, audytor przedstawia kierownikowi jednostki w sprawozdaniu z przeprowadzenia audytu wewnętrznego. Kierownik jednostki, na podstawie sprawozdania z przeprowadzenia audytu wewnętrznego, podejmuje działania mające na celu usunięcie uchybień oraz usprawnienie funkcjonowania jednostki, w zakresie gospodarki finansowej, informując o tym audytora wewnętrznego.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 11 marca 2004 roku (Nr ST1-4800-223/2004) dotyczące ujmowania w klasyfikacji budżetowej wpłat do budżetu państwa, dokonywanych w oparciu o przepisy ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 203, poz. 1966)

Jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane do dokonywania wpłat, na podstawie art. 29, 30 i 31 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o *dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, powinny ujmować te wpłaty zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 roku w sprawie *szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów* (Dz. U. Nr 68, poz. 634 z późn. zm.) w dziale 758 – „Różne rozliczenia” i odpowiednio w rozdziałach:

75831 – „Część równoważąca subwencji ogólnej dla gmin”,

75832 – „Część równoważąca subwencji ogólnej dla powiatów”,

75833 – „Część równoważąca subwencji ogólnej dla województw”,

oraz w paragrafie 293 – „Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa”.

Opracował
WYDZIAŁ INFORMACJI,
ANALIZ I SZKOLEŃ

Skład osobowy RIO w Rzeszowie

Prezes	– <i>Zbigniew K. Wójcik</i>
Zastępca Prezesa	– <i>Anna Trałka</i>
Członkowie Kolegium	– <i>Mirosław Paczocha</i> Koordynator Zespołu w Tarnobrzegu
	– <i>Teresa Wota</i> Koordynator Zespołu w Przemyśle
	– <i>Mariusz Hadel</i> Koordynator Zespołu w Krośnie
	– <i>Halina Bąska</i>
	– <i>Stanisław Biesiadecki</i>
	– <i>Maria Czarnik-Golesz</i>
	– <i>Edyta Gawrońska</i>
	– <i>Józefa Gwizdak</i>
	– <i>Alicja Kalinowska</i>
	– <i>Janusz Mularz</i>
	– <i>Urszula Pisarska</i>
	– <i>Tadeusz Subik</i>
	– <i>Iwona Szymańska</i>
	– <i>Piotr Świątek</i>
	– <i>Waldemar Witalec</i>
Naczelnik Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej	– <i>Jerzy Paśko</i>
Naczelnik Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń	– <i>Małgorzata Krzanicka</i>
Zastępca Naczelnika Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń	– <i>Lucyna Kuśnierz</i>
Kierownik Biura	– <i>Andrzej Dziedzic</i>
Radca Prawny	– <i>Maria Rzucidło</i>

**Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów
Publicznych przy RIO w Rzeszowie**

Przewodniczący	– <i>Anna Trałka</i>
Zastępca Przewodniczącego	– <i>Teresa Wota</i>
Członkowie Komisji	– <i>Halina Bąska</i>
	– <i>Edyta Gawrońska</i>
	– <i>Małgorzata Krzanicka</i>
	– <i>Mirosław Paczocha</i>
	– <i>Maria Rzucidło</i>
	– <i>Iwona Szymańska</i>
	– <i>Waldemar Witalec</i>
Radca Komisji	– <i>Joanna Marmaj</i>

**Zastępcy Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych I. instancji
przy RIO w Rzeszowie**

- *Alicja Nowosławska-Cwynar*
- *Jaromir Szajna*

ADRESY

Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie

35-064 Rzeszów, ul. A. Mickiewicza 10
 35-959 Rzeszów 2, skr. poczt 290
 tel.: 017/ 85 900 50, 85 900 51, 85 900 52
 fax: wew. 117
 e-mail: sekretariat@rzeszow.rio.gov.pl

Prezes: tel.: 017/ 85 215 25
 e-mail: prezes@rzeszow.rio.gov.pl

Zastępca Prezesa: tel.: 017/ 85 215 25
 e-mail: viceprezes@rzeszow.rio.gov.pl

Naczelnik Wydziału WIAS: tel.: 017/ 85 900 47 lub
Z-ca Naczelnika Wydz. WIAS: tel.: 017/ 85 900 50 wew. 125
 e-mail: wias@rzeszow.rio.gov.pl

Naczelnik Wydziału Kontroli: tel.: 017/ 85 900 50 wew. 121
 e-mail: wkgf@rzeszow.rio.gov.pl

Biuro Izby: tel.: 017/ 85 215 25 wew. 104
 e-mail: biuro@rzeszow.rio.gov.pl

WIAS: tel.: 017/ 85 900 45, 85 900 46
 e-mail: rzeszow@rio.gov.pl
sprawozdania@rzeszow.rio.gov.pl
 – do przesyłania sprawozdań budżetowych i w zakresie państwowego długu publicznego
pompubl@rzeszow.rio.gov.pl
 – do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej
zal@rzeszow.rio.gov.pl
 – do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców

Zespół Zamiejscowy w Krośnie

38-400 Krosno, ul. Bieszczadzka 5
tel.: 013/ 43 261 66, 43 642 88
e-mail: krosno@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań budżetowych i w zakresie państwowego długu publicznego
pompubl_krosno@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej
zal_krosno@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców

Zespół Zamiejscowy w Tarnobrzegu

39-400 Tarnobrzeg, ul. Św. Barbary 12
tel.: 015/ 82 330 66, 82 224 56
e-mail: tarnobrzeg@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań budżetowych i w zakresie państwowego długu publicznego
pompubl_tarnobrzeg@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej
zal_tarnobrzeg@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców

Zespół Zamiejscowy w Przemyślu

37-700 Przemyśl, pl. Dominikański 3
tel.: 016/ 67 877 66, 67 857 79
e-mail: przemysl@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań budżetowych i w zakresie państwowego długu publicznego
pompubl_przemysl@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej
zal_przemysl@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców