

REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W RZESZOWIE

***BUDŻET SAMORZĄDU
TERYTORIALNEGO***

zeszyt 15

RZESZÓW 2008

Redakcja:

dr hab. prof. UR 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

Waldemar Witalec	Działalność uchwałodawcza rad gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych . . .	5
Mirosław Paczocha	Realizacja zadań gminy przez związki międzygminne	23
Urszula Pisarska	Finansowanie z budżetu jednostki samorządu terytorialnego publicznych i niepublicznych szkół i przedszkoli	37
Teresa Wota	Finansowanie inwestycji jednostek samorządu terytorialnego, konsekwencje dla budżetu, zobowiązania	103

ANALIZY I OPINIE

Adam Czudec	Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim (na tle ogólnopolskim) . .	57
Lucyna Kuśnierz	Nadwyżka operacyjna – inny sposób oceny i kontroli zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego	85

INFORMACJE PRAWNE I EKONOMICZNE

Teresa Wota	Dokumenty niezbędne do wydania przez regionalną izbę obrachunkową opinii o możliwości spłaty pożyczki i kredytu	103
	...	

DZIAŁALNOŚĆ RIO W RZESZOWIE

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2006 roku	109
------------------------------------------------------------------------------	-----

WYJAŚNIENIA I INTERPRETACJE

W sprawie stosowania przepisu § 5 ust. 5 i 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 roku w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną	127
W sprawie ujmowania – w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego oraz w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności – odsetek za zwłokę od należności podatkowych	128
W sprawie interpretacji zapisów zawartych w instrukcji sporządzania sprawozdań stanowiącej załącznik nr 6 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (DzU nr 113, poz. 770)	129
W sprawie sprawozdania Rb-N – gotówka i depozyty.	130
SKŁAD OSOBOWY RIO W RZESZOWIE	131
ADRESY	133

WALDEMAR WITALEC

Działalność uchwałodawcza rad gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych

I. Charakter działalności uchwałodawczej rad gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych i jej rodzaje

W świetle *Konstytucji RP* jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie¹. Tego rodzaju postanowienia organów jednostek samorządu terytorialnego zawarte są w aktach prawa miejscowego, które stanowią jedno ze źródeł powszechnie obowiązującego prawa. Od pozostałych źródeł prawa różnią się zwłaszcza tym, że ustanawiane są przez terenowe organy władzy publicznej i obowiązują na obszarze działania tych organów. Mogą być wydawane tylko na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie. Podobne cechy aktów prawa miejscowego można wskazać na podstawie ustaw regulujących ustrój jednostek samorządu terytorialnego².

W piśmiennictwie prawniczym przyjmuje się, że aktami prawa miejscowego są przepisy ustanawiane przez organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej na podstawie i w zakresie upoważnień zawartych w ustawie, zawierające normy o charakterze generalnym, w których adresat został określony ogólnie, a nie konkretnie oraz normy o charakterze abstrakcyjnym, czyli takie, które mogą być wielokrotnie zastosowane, nieulegające „konsumpcji” w skutek jednorazowego ich zastosowania, skierowane do obywateli lub podmiotów organizacyjnie niezależnych od organów ustanawiających te przepisy, obowiązujące na obszarze działania tych organów³.

Przepisy regulujące sprawy podatków i opłat lokalnych są ustanawiane przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego na podstawie i w granicach

¹ Por.: art. 168 *Konstytucji RP* z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU nr 78, poz. 483), zwanej dalej *Konstytucją RP*.

² Por.: przepisy rozdziału 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o *samorządzie gminnym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.); przepisy rozdziału 4 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o *samorządzie powiatowym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.), przepisy rozdziału 8 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o *samorządzie województwa* (DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

³ Por.: Z. Leoński, *Ustrój i zadania samorządu terytorialnego w Polsce*, Poznań 1994, s. 30 i n.; Z. Niewiadomski, W. Grzelczak, *Ustawa o samorządzie terytorialnym z komentarzem*, Warszawa 1990, s. 42 i n.; H. Rot, K. Siarkiewicz, *Zasady tworzenia prawa miejscowego*, Warszawa 1994; M. Szewczyk, *Stanowienie przepisów gminnych*, Warszawa 1991.

upoważnień zawartych w ustawach⁴. Powinny zawierać normy o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym, skierowane do podmiotów prawa niezależnych od organów ustanawiających te przepisy oraz obowiązujące na obszarze działania tych organów⁵. Uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych stanowią zatem akty prawa miejscowego.

W świetle obowiązujących przepisów prawa budzi wątpliwości możliwość wydawania aktów prawa miejscowego w zakresie podatków i opłat lokalnych przez organy jednostek samorządu terytorialnego innych niż gminy. Przepisy *Konstytucji RP* oraz ustaw regulujących ustrój jednostek samorządu terytorialnego określają kompetencje do stanowienia przepisów dotyczących podatków i opłat lokalnych w stosunku do wszystkich jednostek samorządu terytorialnego. Zawarte w ustawach podatkowych upoważnienia do stanowienia przepisów w sprawach podatków i opłat odnoszą się jednak generalnie do organu stanowiącego gminy. Poza tym upoważnienia te nie ograniczają się wyłącznie do regulowania spraw związanych z ustalaniem wysokości podatków i opłat lokalnych. W świetle obecnego stanu prawnego uprawnienie do stanowienia aktów prawa miejscowego w zakresie podatków i opłat lokalnych jest zawężone w istocie do samorządu gminnego.

Kompetencje rady gminy do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawach podatków i opłat uregulowane są zwłaszcza w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych*⁶. Przede wszystkim polegają na określeniu obowiązku ustalenia, w drodze uchwały, wysokości stawek rocznych podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stawek dziennych opłaty targowej, miejscowej i uzdrowskiej, a także stawek rocznych opłaty od posiadania psów – w przypadku wprowadzenia takiej opłaty. Rada gminy jest zobowiązana także określić, w drodze uchwały, zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności opłaty od posiadania psów, targowej, miejscowej i uzdrowskiej. Oprócz tego rada gminy ma obowiązek ustalić miejscowości odpowiadające określonym warunkom, w których pobiera się opłatę miejscową oraz określić, w drodze uchwały, wzory formularzy informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości.

W oparciu o ustawę *o podatkach i opłatach lokalnych* rada gminy może, w drodze uchwały, wprowadzać w podatku od nieruchomości i w podatku od środków transportowych oraz w opłatach lokalnych zwolnienia przedmiotowe inne niż określone w tej ustawie, zarządzać pobór opłat lokalnych oraz podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso, a także określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz możliwość składania deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

⁴ Por.: art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy *o samorządzie gminnym*; art. 12 pkt 7 ustawy *o samorządzie powiatowym*; art. 18 pkt 11 ustawy *o samorządzie województwa*.

⁵ Por.: W. Miemieć, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne”, 1997/5, s. 12 i n.

⁶ Por.: art. 5, art. 6 ust. 12–15, art. 7 ust. 3, art. 9 ust. 11, art. 10, art. 12 ust. 4, art. 17 ust. 5, art. 18a ust. 1 oraz art. 19 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* (DzU 2006 nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

Kompetencje rady gminy do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawach podatków i opłat zostały także uregulowane w ustawie o podatku rolnym⁷ oraz w ustawie o podatku leśnym⁸.

Według ustawy o podatku rolnym organ stanowiący gminy jest zobowiązany określić, w drodze uchwały, tryb i szczegółowe warunki zwolnienia użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej oraz wzory formularzy informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny. Rada gminy może zaś obniżyć cenę skupu żyta określoną na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy, a także wystąpić do wojewody z wnioskiem o zaliczenie niektórych gmin do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu Ministra Finansów oraz zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy w rozporządzeniu Ministra Finansów lub rozporządzeniu wojewody, wprowadzić inne ulgi i zwolnienia przedmiotowe niż określone w tej ustawie oraz zarządzić pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa, określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o gruntach, deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Na podstawie ustawy o podatku leśnym rada gminy jest obowiązana określić, w drodze uchwały, wzory formularzy informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny. Z kolei organ stanowiący może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna ustaloną na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy, wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w tej ustawie, zarządzić pobór podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, a także określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o lasach, deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Opłaty lokalne, czyli opłata targowa, miejscowa, uzdrowskowa i od posiadania psów mają w istocie charakter danin publicznych o charakterze podatkowym. Zatem regulacje prawne dotyczące podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego oraz podatku leśnego można rozpatrywać z punktu widzenia elementów techniki podatkowej, za pomocą których tworzone są określone podatki.

W oparciu o upoważnienia zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych organ stanowiący gminy został zobowiązany do uregulowania określonych elementów konstrukcyjnych podatków i opłat lokalnych. W tej ustawie przyjęto regułę, że przedmiot, górne limity stawek podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych oraz opłaty targowej, miejscowej, uzdrowskowej i od posiadania psów, a także zwolnienia podmiotowe są uregulowane

⁷ Por.: art. 5 ust. 2 i 3, art. 6 ust. 3, art. 6a ust. 11–13, art. 6b, art. 12 ust. 9 oraz art. 13e ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (DzU 2006 nr 136, poz. 969 z późn. zm.).

⁸ Por.: art. 4 ust. 5, art. 6 ust. 8–11 oraz art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (DzU nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).

w ustawie, natomiast stawki tych podatków i opłat oraz warunki płatności opłat powinny być określone przez organ stanowiący gminy.

W ustawie o podatku rolnym oraz w ustawie o podatku leśnym określono inne zasady ustalania podatku niż te, które dotyczą podatków uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Określono bowiem wszystkie elementy konieczne do zbudowania normy prawno-podatkowej odnoszącej się do tych podatków. Rada gminy nie ma więc obowiązku skorzystania z uprawnień do obniżenia ceny skupu żyta określonej na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału, przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy, a także do wystąpienia do wojewody z wnioskiem o zaliczenie niektórych gmin do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu Ministra Finansów oraz do zaliczenia niektórych wsi do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy w rozporządzeniu Ministra Finansów lub rozporządzeniu wojewody⁹. Podobnie należy ocenić kompetencję rady gminy określoną w ustawie o podatku leśnym do obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna ustalaną na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy.

Na podstawie ustawy o podatkach i opłatach organ stanowiący gminy został upoważniony do wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych w podatkach i opłatach lokalnych niż te, które określono w tej ustawie. Podobne kompetencje uregulowano w ustawie o podatku rolnym i w ustawie o podatku leśnym odpowiednio do wprowadzania zwolnień i ulg przedmiotowych w podatku rolnym oraz do wprowadzania zwolnień przedmiotowych w podatku leśnym. Zwolnienia te stanowią jednak fakultatywny element konstrukcyjny podatku¹⁰. Służą do korekty zakresu przedmiotowego podatku, poprzez wyłączenie z obowiązku podatkowego określonych grup przedmiotu opodatkowania.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawa o podatku rolnym i ustawa o podatku leśnym określają warunki płatności podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego. W związku z tym kompetencja rady gminy do określenia warunków płatności tych podatków w drodze zarządzenia ich poboru od osób fizycznych w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wynagrodzenia za inkaso ma jedynie charakter uprawnienia. Z kolei w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a także ustawy o podatku rolnym i ustawy o lasach uprawnienie do zarządzania poboru opłat lokalnych w drodze inkasa świadczy o preferowaniu przez ustawodawcę tego sposobu regulowania zobowiązań podatkowych osób fizycznych na rzecz gminy.

Odrębny charakter mają kompetencje rady gminy uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, w ustawie o podatku rolnym oraz ustawie

⁹ Por.: wyrok NSA z dnia 10.02.1995 r., S.A/Rz 226/94 „M. Podat.” 1995/11/344.

¹⁰ Por.: A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1985, ss. 160 i 161 oraz ss. 171–173; B. Brzeziński, *Elementy konstrukcji podatku i źródła prawa podatkowego* [w:] *Prawo finansowe*, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 1997, s. 172; W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 173 i n.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 43.

o podatku leśnym, które dotyczą określenia wzorów formularzy informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych, o gruntach oraz o lasach, deklaracji na podatek od nieruchomości, podatek rolny oraz podatek leśny, a także warunków i trybu składania tych informacji oraz deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Są one bowiem związane z pochodnymi obowiązkami podatnika, niezbędnymi do prawidłowej realizacji jego podstawowego obowiązku ponoszenia świadczeń pieniężnych¹¹.

II. Ustalanie stawek podatków i opłat lokalnych

Spośród kompetencji rady gminy określonych w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych* najistotniejsze znaczenie ma ustalanie stawek podatków i opłat. Odnoszą się do podstawowego elementu konstrukcyjnego normy prawno-podatkowej¹². W przypadku nieokreślenia tego elementu przez radę gminy nie jest bowiem możliwe ustalenie wysokości podatku. Sytuacja taka wyklucza realizację celu, w jakim wydano ustawę podatkową. W praktyce oznacza to, że rada gminy jest zobowiązana zastosować tego rodzaju kompetencję. Równocześnie tylko pełna realizacja tego obowiązku służy celowi zawartemu w ustawie podatkowej. Zatem rada gminy powinna określić stawki podatków i opłat z uwzględnieniem wszystkich elementów składających się na podatkowo-prawny stan faktyczny¹³.

Najwięcej problemów może rodzić ustalenie stawek podatkowych w przypadku podatków charakteryzujących się złożonym podatkowym stanem faktycznym. Z taką sytuacją możemy mieć do czynienia przede wszystkim przy realizacji obowiązku określenia stawek podatkowych w podatku od nieruchomości. Okoliczność ta była, jak się wydaje, jedną z przyczyn ustalenia górnych stawek podatku w odniesieniu do szczegółowo wyspecyfikowanych grup przedmiotu opodatkowania. Takie podejście do tego zagadnienia można uznać za ułatwienie realizacji obowiązku nałożonego na organ gminy. Stało się jednak powodem szeregu problemów, z którymi w praktyce muszą się uporać organy gmin.

Przede wszystkim wymaga rozstrzygnięcia problem, czy rada gminy jest zobowiązana przy określaniu stawek podatkowych uwzględnić te elementy podatkowo-prawnego stanu faktycznego, które nie występują na terytorium danej gminy. Za pozytywną odpowiedź na to pytanie przemawia to, że obowiązek podatkowy wynikający z ustawy podatkowej można uznać za prawidłowo określony tylko wówczas, gdy przy uwzględnieniu innych przepisów prawa istnieje możliwość zbudowania normy prawno-podatkowej. Warunek ten może być spełniony, o ile zostaną określone konieczne elementy konstrukcyjne tej normy, w tym m.in. stawki podatku.

Wymaga także rozstrzygnięcia, czy rada gminy przy określaniu stawek podatku jest związana przyjętymi w ustawie kategoriami przedmiotu opodatkowa-

¹¹ Por.: R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1999, s. 23.

¹² Por.: T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 40; A. Kosteczek, *Elementy konstrukcji instytucji podatkowych* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1985, s. 192 i n.

¹³ Por.: wyrok NSA z dnia 16.11.1994 r., S.A./Łd 1352/94, „Pr. Gosp.” 1995/5/10.

nia. Innymi słowy, czy rada gminy może określać stawki podatku tylko w odniesieniu do takich kategorii przedmiotu opodatkowania, które zostały określone w ustawie. W orzecznictwie NSA¹⁴ ukształtował się pogląd, że ustalenie w ustawie górnych granic stawek podatku od nieruchomości w odniesieniu do poszczególnych kategorii przedmiotu opodatkowania nie stanowi przeszkody dla organu gminy do różnicowania stawek w ramach tych kategorii. W świetle tego stanowiska możliwość różnicowania stawek w ramach poszczególnych kategorii przedmiotu opodatkowania określonych w ustawie wynika z kompetencji rady gminy do ustalania stawek oraz braku wyraźnego zakazu w ustawie podatkowej. Stanowisko to jest w zasadzie akceptowane w piśmiennictwie¹⁵. Zastrzeżenia sądu administracyjnego budzi natomiast różnicowanie stawek według kryteriów podmiotowych¹⁶.

Dopuszczenie możliwości różnicowania stawek w ramach poszczególnych kategorii przedmiotu opodatkowania określonych w ustawie jest zasadne z punktu widzenia oczekiwań społecznych. Dostosowywanie wysokości obciążeń podatkowych do zdolności podatkowej podatników wychodzi naprzeciw postulatowi sprawiedliwości podatkowej głoszonymu w piśmiennictwie prawa podatkowego¹⁷.

W świetle obecnych uregulowań zawartych w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych* dopuszczalność różnicowania stawek podatków i opłat nie powinna budzić wątpliwości. Można przyjąć, że kompetencja rady gminy do ustalania stawek podatków i opłat zawarta w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych* ma charakter ogólnego upoważnienia. Stanowi podstawę do określania wszelkich stawek podatkowych, które organ gminy uzna za zasadne. Na podstawie tego upoważnienia organ gminy nie może jedynie określać stawek podatkowych, które wykraczałyby poza granice wyraźnie ustalone w ustawie. Tym tokiem rozumowania kierowano się, jak się wydaje, w przypadku różnicowania stawek ze względu na określone kategorie podmiotów podatku, czy też ustalając stawkę podatku w wysokości 0 zł. W stosunku do tych działań organów gmin stanowisko NSA było jednak negatywne. W uzasadnieniu negatywnego rozstrzygnięcia odnośnie do możliwości różnicowania stawek ze względów podmiotowych powołano się na brak wyraźnego upoważnienia w ustawie podatkowej do takiego działania. Ponadto w tej ustawie w części dotyczącej podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych zawarte zostało odrębne upoważnienie dla rady gminy, które stanowi podstawę do różnicowania stawek podatku w ramach poszczególnych kategorii przedmiotu opodatkowania w tym podatku. Przy określaniu stawek podatku od nieruchomości rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności: lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności,

¹⁴ Por.: wyrok NSA z dnia 5.01.1995 r., S.A/Wr 1949/94, „Wspólnota” 1995/27/24; wyrok NSA z dnia 4.10.1995 r. S.A/WR 1432/95, „Pr. Gosp.” 1996/2/34; wyrok NSA z dnia 4.03.1998 r. I SA/Gd 1476/96, OSP 1999/2/24.

¹⁵ Por.: L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 58.

¹⁶ Por.: wyrok NSA z dnia 28.06.1994 r., S.A./Wr 812/94, *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych*, Toruń 1996, s. 57; wyrok NSA z dnia 16.10.1996 r., S.A./Lu 2352/95 „Pr. Gosp.” 1997/4/23.

¹⁷ Por. A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 85 i n.

sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków, a także przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu. Z kolei określając stawki podatku od środków transportowych od samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton, od ciągnika siodłowego lub balastowego przystosowanego do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton; od przyczepy lub naczepy, która łącznie z pojazdem silnikowym posiada dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanej wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego oraz od autobusu, rada gminy może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia.

W przypadku realizacji obowiązku określenia wysokości stawek opłaty targowej i opłaty miejscowej powstał problem możliwości oraz zakresu różnicowania wysokości tych stawek. Zasadnym byłoby więc doprecyzowanie zakresu upoważnienia dla rady gminy w części dotyczącej określania stawek opłat lokalnych. Pomimo pozornie prostej konstrukcji przedmiotu tych opłat w praktyce okazało się, że obejmują one szereg zjawisk rzutuujących w istotny sposób na zdolność podatników do ponoszenia ciężaru wynikającego z zapłaty podatku. Trudności w dostosowaniu ciężaru podatkowego do rzeczywistych możliwości płatniczych podatników wystąpiły zwłaszcza w opłacie targowej. Podejmując decyzje o różnicowaniu stawek opłaty targowej, organy stanowiące gmin miały na względzie to, że w upoważnieniu do określania wysokości stawek tej opłaty nie wprowadzono zakazu takiego różnicowania.

W orzecnictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zarysowały się dwa przeciwstawne stanowiska na tle różnicowania stawek opłaty targowej. W jednym zaaprobowano sposób rozumienia upoważnienia do określania wysokości stawek opłaty targowej, zgodnie z którym rada gminy może w szerokim zakresie różnicować wysokość stawek tej opłaty, w szczególności ze względu na miejsce dokonywania sprzedaży, rodzaj sprzedawanych towarów oraz sposób sprzedaży¹⁸. W drugim stanowisku wyrażono pogląd, że upoważnienie do określania wysokości stawek opłaty targowej nie daje podstawy do różnicowania stawek tej opłaty w zależności od miejsca dokonywania sprzedaży¹⁹.

Przedstawiciele doktryny na ogół opowiadają się za możliwością różnicowania w szerokim zakresie stawek opłaty targowej²⁰.

Wydaje się, że różnicowanie stawek opłat lokalnych ma swoje uzasadnienie w idei dostosowywania ciężaru danin publicznych do możliwości płatniczych podmiotów zobowiązanych do ich ponoszenia. Jednakże działalność prawotwórcza gminy w tym zakresie powinna mieć wyraźne umocowanie w odpowiednim sformułowaniu upoważnienia w przepisach ustawy. Poza tym mogą pojawić się problemy zwłaszcza w odniesieniu do opłaty targowej, wynikające z ustalenia zróżnicowanych stawek opłaty dla poszczególnych rodzajów sprzedawanych

¹⁸ Por.: wyrok NSA z dnia 14.10.1993 r., SA/Po 73/93, „M. Podatk.” 1994/7/216; wyrok NSA z dnia 28.11.1997 r., III SA 733/97, „M. Podatk.” 1999/1/4.

¹⁹ Por.: wyrok NSA z dnia 23.09.1993 r., SA/Gd 1056/93, OSP 1995/3/53.

²⁰ Por.: B. Brzeziński, *Głosa do wyroku NSA z dnia 23.09.1993 r.*, SA/Gd 1056/93; L. Etel, *Ustalenie stawek podatków i opłat przez władzę lokalną*, „Prz. Podatk.” 2001/2, s. 35.

towarów, czy też poszczególnych sposobów sprzedaży na targowisku, dokonywanych jednocześnie przez ten sam podmiot. Wówczas wymaga rozstrzygnięcia kwestia zasad ustalenia wysokości świadczenia z tytułu opłaty targowej, należnego w danym dniu od tego podmiotu²¹.

W przepisach ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych* związanych z określeniem kompetencji rady gminy do ustalenia stawek podatku od środków transportowych powstaje dodatkowo zjawisko kolizji przepisów. Główną przyczyną zaistnienia problemu kolizji przepisów dotyczących podatku od środków transportowych jest to, że zmiany wysokości stawek minimalnych podlegają innemu mechanizmowi niż zmiany wysokości stawek maksymalnych²². Zjawisko to wystąpi w sytuacji, gdy w danym roku podatkowym górna granica stawki podatku, podwyższona o procentowy wskaźnik wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych, będzie niższa od odpowiedniej stawki minimalnej, podwyższonej o procentowy wskaźnik kursu euro. Rada gminy nie będzie mogła jednocześnie spełnić dyspozycji wynikających z określenia w ustawie stawek minimalnych i maksymalnych dla określonego rodzaju środków transportowych. W tych okolicznościach, w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych* nakazuje się pominąć przy określaniu stawek podatku od tych pojazdów warunek, że roczne stawki podatku nie mogą przekroczyć górnych granic stawek kwotowych określonych w ustawie. Rada gminy jest natomiast zobowiązana przyjąć jako obowiązującą na terenie gminy na dany rok podatkowy odpowiednią stawkę minimalną²³.

W przypadku nieuchwalenia przez radę gminy stawek podatku od środków transportowych na dany rok podatkowy, stosuje się stawki podatku obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. W przypadku jednak, gdy stawki minimalne dla poszczególnych rodzajów pojazdów, podwyższone o procentowy wskaźnik kursu euro obliczony przez Ministra Finansów, są wyższe od stawek uchwalonych na rok poprzedzający rok podatkowy, wówczas mają zastosowanie stawki minimalne²⁴.

Reguła kolizyjna, zamieszczona w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych*, zapewnia pierwszeństwo stosowania wspólnotowego prawa podatkowego wtedy, gdy stawki minimalne dla poszczególnych rodzajów pojazdów, podwyższone o procentowy wskaźnik kursu euro obliczony przez Ministra Finansów, są wyższe od stawek maksymalnych. Pierwszeństwo to ma zastosowanie, jeśli rada gminy ustala na dany rok podatkowy stawki podatku od środków transportowych dla poszczególnych rodzajów pojazdów wymienionych w załącznikach do ustawy. Reguła ta ma również zastosowanie, jak się wydaje, w sytuacji, gdy rada gminy nie uchwali stawki podatku dla pojazdów wymienionych w załącznikach do ustawy, a stawki minimalne, podwyższone o procentowy wskaźnik kursu euro, są wyższe od stawek uchwalonych na rok poprzedzający rok podatkowy. Przepis prawny, w którym zawarta jest tego rodzaju reguła kolizyjna, został jednak tak skonstruowany, że nie uwzględnia potrzeby stosowania przepisów prawa krajowego określających stawki maksymalne. Jeśli bowiem stawki mini-

²¹ Kwestia ta poruszona w sprawie rozpatrywanej przed NSA, SA/Bk 354/01. Niestety Sąd nie odniósł się do niej wprost w uzasadnieniu wyroku w tej sprawie z dnia 7.06.2001 r., OSS 2002/1/34.

²² Por.: L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 128.

²³ Por.: art. 10 ust. 3 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*.

²⁴ Por.: art. 20a ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*.

malne dla poszczególnych rodzajów pojazdów, przewyższające w roku poprzedzającym rok podatkowy stawki maksymalne, zostaną następnie obniżone wskutek zmiany kursu euro i będą niższe od stawek maksymalnych, a organ stanowiący gminy nie uchwali stawek podatku, wówczas obowiązują stawki z roku poprzedzającego rok podatkowy przewyższające stawki maksymalne. Taki skutek prawny zaniechania ze strony organu stanowiącego gminy trudno uznać za trafny, gdyż preferuje on w sposób nieuzasadniony jednostkę samorządu terytorialnego kosztem podatników zobowiązanych do uiszczenia podatku od środków transportowych.

Organ stanowiący gminy nie może, co do zasady, spełnić jednorazowo ciążącego na nim obowiązku ustalenia stawek podatku od środków transportowych. Z uwagi na to, że wysokość stawek minimalnych określonych w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych* ulega zmianie z przyczyn i na warunkach wskazanych w tej ustawie, stawki podatku od określonych rodzajów pojazdów określone w uchwale gminy podjętej na czas nieokreślony mogą być w danym roku podatkowym niższe od stawek minimalnych. Wówczas istnieje obowiązek dostosowania przez radę gminy treści uchwały w sprawie określenia stawek podatku od środków transportowych do stanu prawnego, wynikającego ze zmiany wysokości stawek minimalnych. Obowiązek ten wynika z przyjętej w *Konstytucji RP* konstrukcji systemu źródeł prawa²⁵. Poza tym w przypadku, gdy górna granica stawki podatku dla danego rodzaju pojazdu, podwyższona o procentowy wskaźnik wzrostu cen detalicznych towarów i usług konsumpcyjnych, jest niższa od odpowiedniej stawki minimalnej, skorygowanej o procentowy wskaźnik kursu euro, rada gminy jest pozbawiona możliwości samodzielnego kształtowania wysokości stawek podatku. Wówczas jest bowiem zobowiązana przyjąć jako obowiązującą na dany rok podatkowy minimalną stawkę podatkową.

III. Wprowadzanie zwolnień i ulg w podatkach i opłatach lokalnych

Kolejny rodzaj kompetencji rady gminy do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawach podatków i opłat dotyczy możliwości wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach. Są one przede wszystkim zawarte w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych*. Ponadto rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie *o podatku leśnym*, a także może wprowadzać inne ulgi i zwolnienia przedmiotowe niż określone w ustawie *o podatku rolnym*. Rada gminy nie ma obowiązku wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych. Wprowadzenie zwolnienia podatkowego przez radę gminy należy traktować jako ustanowienie określonego rodzaju przywileju podatkowego.

Zawarte w ustawach podatkowych upoważnienie do wprowadzania zwolnień podatkowych stwarza w praktyce szereg problemów. Wynikają one głównie stąd, że uprawnienie rady gminy do wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach ma ogólny charakter. W przepisach regulujących to uprawnienie brakuje szczegółowych wskazań dotyczących sposobu formułowania konkretnych zwolnień. Zakresy przedmiotowe jednych podatków i opłat różnią się zasadniczo od

²⁵ Por.: P. Sarnecki, *System źródeł prawa w konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2002, s. 13 i n.

innych. Nie można zatem stosować sformułowań używanych w konstruowaniu zwolnień w konkretnym podatku lub opłacie przy wprowadzaniu zwolnień w innych podatkach lub opłatach. Organ stanowiący gminy jest każdorazowo zobowiązany przeprowadzić analizę przepisu pod kątem dopuszczalności konkretnego zwolnienia. Na tle rozpatrywania konkretnych spraw są formułowane ogólne wnioski dotyczące cech, które mogą lub powinny zawierać zwolnienia określone przez organ stanowiący gminy. Ważne miejsce zajmuje w tym względzie orzecznictwo sądowe. Uzasadnienia orzeczeń SN i NSA zawierają szereg tez, które mogą posłużyć do wskazania szczegółowych kryteriów oceny prawidłowości wprowadzanych zwolnień.

Problemy związane z wprowadzaniem zwolnień przez radę gminy w podatkach i opłatach, które znalazły odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym, dotyczą w szczególności określania przez rady gmin zwolnień całkowitych, zwolnień indywidualnych, zwolnień o charakterze podmiotowym oraz zwolnień, o zastosowaniu których decyzję podejmuje organ podatkowy.

Spośród problemów, które znalazły wyraz w orzecznictwie sądowym, na szczególną uwagę zasługuje przede wszystkim kwestia dopuszczalności stosowania przez rady gmin zwolnień całkowitych. Najogólniej rzecz biorąc, chodzi o odpowiedź na pytanie, czy organ stanowiący gminy może wprowadzić takie zwolnienia w podatkach i opłatach, w rezultacie których zniesiony zostaje całkowicie obowiązek podatkowy określony w ustawie podatkowej. W przypadku źródeł dochodów gminy o złożonym podatkowym stanie faktycznym i równocześnie istotnych z punktu widzenia możliwości zgromadzenia znaczących środków finansowych, kwestia dopuszczalności stosowania zwolnień całkowitych z reguły związana jest z odpowiedzią na pytanie, czy rada gminy może wprowadzać zwolnienia w podatkach i opłatach lokalnych, w konsekwencji których zniesiony zostaje całkowicie obowiązek podatkowy związany z poszczególnymi elementami podatkowego stanu faktycznego. Przykładem tego rodzaju dochodu gminy jest podatek od nieruchomości.

Z orzecznictwa Sądu Najwyższego wydanego w sprawach zwolnień wprowadzanych przez radę gminy w podatku od nieruchomości można wysnuć wniosek, że organ stanowiący gminy jest kompetentny do wprowadzania zwolnień podatkowych, w wyniku których zostanie zniesiony obowiązek podatkowy związany z poszczególnymi elementami podatkowego stanu faktycznego określonymi w ustawie. Przy korzystaniu z uprawnienia do wprowadzania takich zwolnień rada gminy może brać pod uwagę okoliczność, że podatki i inne daniny publiczne służą także celom pozafiskalnym uznanym za ważne dla gminy, w szczególności takim jak: ożywienie gospodarcze, stworzenie zachęt do podejmowania działalności gospodarczej, ochrona środowiska, ochrona uboższych lub dotkniętych kryzysem gospodarczym, intensyfikacja eksportu i przyciągnięcie kapitału zagranicznego²⁶.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zarysowały się początkowo dwa stanowiska. Jedno z nich jest zbieżne z poglądem Sądu Najwyższego w kwestii możliwości wprowadzania zwolnień podatkowych, w konse-

²⁶ Por.: uzasadnienie wyroku SN z dnia 21.09.1994 r., III ARN 44/94, OSNAP 1994/11/168 oraz uchwały SN z dnia 4.11.1994 r., III AZP 7/94 OSNAP 1995/2/13.

kwencji których zniesiony zostanie obowiązek podatkowy związany z poszczególnymi elementami podatkowego stanu faktycznego²⁷.

Według drugiego stanowiska NSA, przyjmowanego przed wydaniem orzeczeń przez Sąd Najwyższy, organ stanowiący gminy nie jest upoważniony do wprowadzania całkowitych (globalnych) zwolnień w podatkach i opłatach. Rada gminy jest upoważniona jedynie do wprowadzania zwolnień dotyczących określonej grupy podatników lub rodzaju przedmiotu opodatkowania²⁸. Pogląd ten jest akceptowany w piśmiennictwie²⁹.

Konsekwencją kompleksowego podejścia do wykładni przepisów prawa podatkowego powinno być, moim zdaniem, przyjęcie stanowiska, że w przepisach regulujących kompetencję rady gminy do wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach nie mieści się prawo do wyłączenia wszystkich elementów określających zakres podmiotowy lub przedmiotowy podatku lub opłaty. Przemawia za tym zarówno obowiązujący w Polsce system źródeł prawa podatkowego oraz powszechnie akceptowane zasady stosowania przepisów prawa publicznego, jak również wyniki wykładni funkcjonalnej.

W myśl *Konstytucji RP* sprawy nakładania podatków i innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych oraz określania kategorii podmiotów zwolnionych z podatków powinny być regulowane w drodze ustawy. Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie³⁰.

Treść prawa podatkowego powinna być więc zawarta przede wszystkim w ustawach podatkowych. Przepisy tych ustaw powinny regulować elementy konstrukcji podatku, które decydują o podatkowym stanie faktycznym. Ogranicza to jednocześnie zakres upoważnień do stanowienia przepisów podatkowych w podustawowych aktach prawnych, w tym także w uchwałach organów jednostek samorządu terytorialnego³¹. Z ustawy zasadniczej nie wynika, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do samodzielnego decydowania o nakładaniu podatków i opłat. Posiadają jedynie prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych wyłącznie przy wykorzystaniu elementów techniki podatkowej, wyraźnie wskazanych w ustawie i w określonym przez nią zakresie³². Znoszenie podatków i opłat jest pochodną funkcji ich nakładania. Zatem jednostkom samorządu terytorialnego nie przysługuje także prawo do samodzielnego rozstrzygnięcia o znoszeniu podatków i opłat lokalnych.

Organy administracji publicznej mogą podejmować tylko takie działania, do których zostały wyraźnie upoważnione. Zasada ta powinna być przestrzegana

²⁷ Tak: w wyroku z dnia 17.03.1995 r., III SA 337/94 POP 1998/2/76.

²⁸ Por.: wyrok NSA z dnia 6.10.1992 r., III SA 1471/92, ONSA 1993/2.53; wyrok NSA z dnia 29.12.1993 r., III SA 720/93, „Wspólnota” 1994/17/18; wyrok NSA z dnia 29.12.1993 r., III SA 765/93, „Wspólnota” 1994/23/14; wyrok NSA z dnia 2.02.1994 r., III SA 489/93, „Monitor Podatkowy” 1994/5/143.

²⁹ Por.: T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny* [w:] *Prawo finansowe*, pod red. W. Wójtowicz, Warszawa 1997, s. 132; L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 97; R. Mastalski, *op. cit.*, s. 513.

³⁰ Art. 168 i art. 217 *Konstytucji RP*.

³¹ Zob.: E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Źródła prawa podatkowego w świetle przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 roku* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kostecznego*, Toruń 1998, s. 165 i n.

³² W. Miemiec, *op. cit.*

zwłaszcza w dziedzinie stanowienia prawa powszechnie obowiązującego. Obecnie taki obowiązek wynika wprost z *Konstytucji RP*³³.

Gminy zobowiązane są do realizacji określonych zadań publicznych. W praktyce mogą wykonywać te obowiązki pod warunkiem zapewnienia im niezbędnych środków. W tym celu przyznano gminom prawo gromadzenia środków z określonych źródeł dochodów. Podatki i opłaty lokalne stanowią istotne źródło dochodów własnych gmin³⁴. Podstawową funkcją podatków i opłat lokalnych jest więc zapewnienie tym jednostkom samorządu terytorialnego możliwości zgromadzenia odpowiedniej ilości środków pieniężnych. Prawo rady gminy do wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych nie może być zatem rozumiane w ten sposób, że służy do wyeliminowania zasadniczej funkcji tych danin.

Należy zatem odrzucić tezę, że wystarczającą podstawę do ustalenia prawa rady gminy do wyłączania wszystkich elementów określających zakres podmiotowy lub przedmiotowy podatku lub opłaty stanowi z jednej strony brzmienie przepisów ustawy podatkowej, w której zawarte jest upoważnienie dla tego organu, z drugiej – prawo gminy do samodzielnego kształtowania polityki podatkowej.

Problem zwolnień całkowitych w podatkach i opłatach lokalnych przejawia się w sposób szczególny w kwestii możliwości określania stawek zerowych podatków i opłat. Wskutek ustalenia stawki zerowej osiąga się ten sam efekt co w przypadku wprowadzenia całkowitego zwolnienia od podatku. Przedstawione argumenty za odrzuceniem możliwości wprowadzania przez radę gminy zwolnień całkowitych w podatkach i opłatach lokalnych mogą mieć zastosowanie również w odniesieniu do kwestii dopuszczalności stosowania stawek zerowych w tych daninach.

Z chwilą wejścia w życie *Konstytucji RP* szczególnego znaczenia nabrała kwestia dopuszczalności stosowania przez radę gminy zwolnień o charakterze podmiotowym.

W orzecznictwie sądowym, ukształtowanym na tle stanu prawnego pod rządami poprzednich ustaw konstytucyjnych, nie budziła na ogół wątpliwości teza, że rada gminy jest uprawniona do wprowadzania zwolnień podmiotowych w podatkach i opłatach lokalnych. Jedyne zastrzeżenia w tym zakresie dotyczyły możliwości określania zwolnień powodujących całkowite zniesienie obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy podatkowej. Warunek ten był podkreślany zwłaszcza w tych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, w których upoważnienie rady gminy do wprowadzania w zwolnień podatkowych interpretowano z uwzględnieniem zasad podatkowych, ustalonych na tle całokształtu przepisów prawa podatkowego. Ponadto zwolnienia te nie mogły wprowadzać różnic między podmiotami pozostającymi w takiej samej lub chociażby podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, w postaci uprzywilejowania jednych podmiotów i dyskryminacji innych.

W orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanych po wejściu w życie obecnej ustawy zasadniczej podkreśla się w dalszym ciągu warunek

³³ Art. 7 *Konstytucji RP* stanowi, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. W świetle natomiast art. 94 tej ustawy 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.

³⁴ Por.: W. Misiąg, E. Suchocka-Roguska, S. Tymiński, *Polski system budżetowy*, Warszawa 1992, ss. 117–118.

równego traktowania wszystkich podmiotów prawa, pozostających w takiej samej lub podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, przy wprowadzaniu przez organ stanowiący gminy zwolnień dotyczących zakresu podmiotowego podatku³⁵. Poza tym NSA wypowiedział się także wprost przeciwko wprowadzaniu przez radę gminy zwolnień o charakterze wyłącznie podmiotowym, powołując się na przepisy *Konstytucji RP*³⁶.

Z punktu widzenia wyników wykładni językowej i funkcjonalnej istnieje podstawa do przyjęcia tezy, że zwolnienia wprowadzane przez radę gminy mogą dotyczyć wyłącznie korekty zakresu przedmiotowego podatków i opłat.

Innym zagadnieniem, które znalazło wyraz w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, była kwestia dopuszczalności stosowania przez organ stanowiący gminy zwolnień o charakterze indywidualnym.

Z analizy orzeczeń tego sądu można wysnuć wniosek, że w uchwale rady gminy w sprawie zwolnień od podatków i opłat nie mogą być określone zwolnienia adresowane do indywidualnych podatników. Rada gminy może określać zwolnienia adresowane do nieokreślonego kręgu osób, bez względu na to, jakiej faktycznie liczby będą ich dotyczyły. Uchwała rady gminy zwalniająca od podatku oznaczony konkretnie podmiot przybiera w istocie postać decyzji administracyjnej³⁷.

Rada gminy może wprowadzać zwolnienia w podatkach i opłatach lokalnych w drodze stanowienia przepisów powszechnie obowiązujących na obszarze gminy. Zwolnienia te są adresowane do bliżej nieokreślonej grupy adresatów. Jednocześnie powinny być przeznaczone do wielokrotnego stosowania. Wskazane cechy uchwały rady gminy w sprawie zwolnień od podatków i opłat przemawiają przeciwko wprowadzaniu przez ten organ zwolnień o charakterze indywidualnym.

Kolejny problem, który powstał w praktyce na tle stosowania przepisów regulujących kompetencję rady gminy do wprowadzania zwolnień w podatkach, dotyczył możliwości określania przez radę gminy zwolnień w ten sposób, że decyzję o jego zastosowaniu podejmowałby organ podatkowy.

W świetle stanowiska zajętego w tej sprawie przez Naczelną Radę Administracyjną rada gminy jest uprawniona na zasadzie wyłączności do wprowadzania zwolnień w podatkach. Upnień tych nie może przekazać organowi podatkowemu. Nie może zatem określać zwolnień w ten sposób, że ich obowiązywanie byłoby uzależnione od decyzji organu podatkowego³⁸.

Problem bezpośredniego czy też pośredniego (z mocy samego prawa lub w oparciu o decyzję organu podatkowego) obowiązywania zwolnień podatkowych wprowadzanych przez organ stanowiący gminy może być właściwie rozstrzygnięty przy uwzględnieniu wyników wszystkich rodzajów wykładni. W świetle wykładni gramatycznej i funkcjonalnej takie zwolnienie byłoby dopuszczalne.

³⁵ Tak: w wyroku z dnia 4.07.2000 r., I SA/Łd 286/2000 oraz w wyroku z dnia 18.07.2000 r., I SA/Łd 489/2000 – wyroki niepublikowane, zaczerpnięte z materiałów na seminarium: *Problematyka podatków i opłat* zorganizowane w Borkach w dniach 24–26.10.2000 r. przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Łodzi.

³⁶ Tak: w wyroku z dnia 6.02.2001 r., SA/Rz 1070/00, OSS 2001/2/69 oraz w wyroku z dnia 25.06.2003 r., S.A./Rz 235/03, OSP 2004/2/15.

³⁷ Zob.: wyrok NSA z dnia 6.10.1993 r., III SA 680/93 ONSA 1994/4/145; wyrok NSA z dnia 12.08.1994 r., SA/Wr 1332/94 „Wspólnota” 1994/51/16; wyrok NSA z dnia 4.07.1995 r., SA/Łd 972/95, „Monitor Podatkowy” 1996/2/57.

³⁸ Por.: wyrok NSA z dnia 23.07.1991 r., III SA 452/91 POP 1994/4/75.

Natomiast, biorąc pod uwagę miejsce przepisów regulujących uprawnienie rady gminy w systemie prawa, należy przyjąć, że organ stanowiący gminy jest upoważniony jedynie do określania zwolnień w podatkach i opłatach, które obowiązują z mocy prawa. Zwolnienia te w istocie mają charakter podobny do zwolnień ustawowych. Powinny służyć bezpośredniej korekcie stanu faktycznego określonego w poszczególnych ustawach podatkowych. Rada gminy nie może więc określać zwolnień, o zastosowaniu których decydowałby organ podatkowy. Tego rodzaju zwolnienia byłyby związane bezpośrednio ze stanem faktycznym ustalonym dopiero w postępowaniu podatkowym.

IV. Określanie warunków płatności podatków i opłat lokalnych

Kolejna grupa kompetencji rady gminy do stanowienia aktów prawa miejscowego w sprawach podatków i opłat dotyczy – najogólniej rzecz biorąc – warunków płatności podatków i opłat³⁹.

Kompetencje tego rodzaju zawarte są zarówno w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych*, jak również w ustawie o *podatku rolnym* oraz w ustawie o *podatku leśnym*. Są one zróżnicowane w zależności od rodzaju podatków i opłat, których dotyczą.

Najszerszy zakres kompetencji rady gminy dotyczy określenia warunków płatności opłaty od posiadania psów, targowej, miejscowej i uzdrowiskowej. Zgodnie z ustawą o *podatkach i opłatach lokalnych* rada gminy jest zobowiązana określić zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności opłat lokalnych. Ponadto rada gminy może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa, określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Mniejszy zakres kompetencji określony został w odniesieniu do podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego. Zgodnie z przepisami ustaw regulujących te podatki rada gminy jest upoważniona do zarządzenia ich poboru w drodze inkasa, określić inkasentów oraz wynagrodzenia za inkaso. Może to jednak uczynić tylko w zakresie poboru tych podatków od osób fizycznych.

Ustawa o *podatkach i opłatach lokalnych* oraz ustawa o *podatku rolnym* i ustawa o *podatku leśnym* określają warunki płatności podatku: od nieruchomości, od środków transportowych, rolnego i leśnego. W związku z tym kompetencja rady gminy do zarządzenia poboru tych podatków w odniesieniu do osób fizycznych w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wynagrodzenia za inkaso ma jedynie charakter uprawnienia. Rada gminy nie ma więc obowiązku skorzystania z tej kompetencji. Inaczej natomiast należy ocenić kompetencje rady gminy do określania warunków płatności opłat lokalnych. Ustawa o *podatkach i opłatach lokalnych* nie zawiera regulacji dotyczących tego rodzaju elementu konstrukcyjnego normy prawno-podatkowej. Prawidłowa realizacja obowiązku opłatowego uzależniona jest od określenia przez radę gminy tego elementu.

Kompetencję rady do określenia zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności opłat lokalnych należy traktować jako obowiązek rady gminy.

W praktyce może budzić kontrowersje, w jakiej relacji pozostaje kompetencja rady gminy do określenia zasad ustalania i poboru opłat lokalnych w stosun-

³⁹ Por.: A. Kostecki, *op. cit.*, s. 202 i n.; W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995 r., s. 31 i n.

ku do uprawnienia polegającego na możliwości zarządzenia poboru opłat lokalnych w drodze inkasa. Określenie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jednocześnie tych dwóch kompetencji oznacza to, że pobór opłat lokalnych w drodze inkasa nie wyklucza możliwości ustalenia innego sposobu zapłaty zobowiązań z tych tytułów⁴⁰.

Kolejny problem dotyczy relacji ustalonych przez radę gminy terminów regulowania zobowiązań z tytułu opłat lokalnych do wynikającej z ustawy daty powstania obowiązku uiszczenia opłaty. W działalności prawotwórczej gmin, zwłaszcza w odniesieniu do określania terminów płatności opłaty targowej, można zauważyć tendencję do takiego pojmowania upoważnienia rady gminy w tym zakresie, że nie zawiera ono żadnych ograniczeń w wyborze terminów regulowania zobowiązań. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreśla się konieczność zachowania następstwa czasowego pomiędzy datą powstania obowiązku podatkowego (opłatowego), a terminem płatności zobowiązań z tytułu opłat lokalnych. Stanowisko to jest aprobowane przez przedstawicieli doktryny⁴¹.

Duża grupa zagadnień jest związana z realizacją kompetencji organu stanowiącego do określania sposobu poboru opłat lokalnych.

W obecnym stanie prawnym działalność prawotwórcza gmin w tym zakresie opiera się na przepisach regulujących z jednej strony ogólnie obowiązek rady gminy określenia zasad poboru opłat lokalnych, z drugiej natomiast upoważnienie do zarządzenia poboru tych opłat w drodze inkasa.

Wydaje się więc, że nie powinien występować w praktyce problem, który zrodził się na gruncie stanu prawnego obowiązującego do dnia 1 stycznia 2003 roku, w którym rada gminy była zobowiązana do zarządzenia poboru opłat lokalnych w drodze inkasa. Sprowadzał się on generalnie do odpowiedzi na pytanie, czy przepis regulujący ogólnie obowiązek określenia zasad poboru opłat lokalnych stanowił podstawę do wskazania obok inkasa innych sposobów poboru tych opłat. W działalności uchwałodawczej organów stanowiących gmin przyjmowano możliwość wskazywania innych niż inkaso sposobów poboru opłat lokalnych, natomiast w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażono pogląd, że nałożenie na radę gminy obowiązku zarządzenia poboru tych danin w drodze inkasa wyklucza możliwość określenia innych sposobów ich poboru⁴².

Obecnie rady gmin nie są już zobowiązane do zarządzania poboru opłat lokalnych w drodze inkasa. Niemniej jednak w praktyce może wystąpić problem możliwości wskazania jednocześnie kilku sposobów poboru tych opłat. Jednym z argumentów za wyłącznością inkasa przy poborze opłaty targowej podniesionym przez Naczelną Sąd Administracyjny było to, że w przypadku wskazania jednocześnie kilku sposobów jej poboru stworzono by sytuację umożliwiającą podatnikom uchylanie się od obowiązku uiszczenia tej opłaty. Zjawiska, z zaistnieniem których powstaje obowiązek zapłaty opłaty targowej, są bowiem z reguły poza bieżącą kontrolą organu podatkowego⁴³. Na gruncie obecnego stanu

⁴⁰ L. Etel, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 114.

⁴¹ Por.: A. Borodo, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18.12.1995 r.*, SA/Wr 2211/95, OSP 1997/3/54; L. Etel, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 124.

⁴² Por.: wyrok NSA z dnia 15.06.2000 r., III SA 613/00, LEX nr 47925.

⁴³ Por.: uzasadnienie wyroku NSA wskazanego w poprzednim przypisie.

prawnego pozostają w pełni aktualne problemy dotyczące sposobu realizacji kompetencji rady gminy do określania inkasentów opłat lokalnych oraz wynagrodzenia za inkaso.

Istota jednego z tych problemów sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy uchwała rady gminy w sprawie określenia inkasentów stanowi wystarczającą podstawę do realizacji przez osoby wskazane w tej uchwale obowiązków inkasenta, czy też konieczne jest podjęcie dodatkowych czynności polegających w szczególności na zawarciu stosownych umów z tymi osobami. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażono pogląd, że uchwała rady gminy w sprawie określenia inkasentów nie stanowi wystarczającej podstawy do realizacji przez osoby wskazane w tej uchwale obowiązków inkasenta⁴⁴. Pogląd ten spotkał się z krytyką przedstawicieli doktryny⁴⁵. Wydaje się, że pomimo argumentów przytoczonych przez przedstawicieli doktryny przeciwko stanowisku NSA, w praktyce w dalszym ciągu akcentuje się potrzebę zawierania umów w celu realizacji obowiązków inkasenta przez osoby wskazane w uchwale rady gminy. Poza tym problem ten obecnie jest rozpatrywany w szerszym kontekście, wykraczającym poza ramy wyznaczone przez przepisy prawa podatkowego. Nowe spektrum zagadnienia wyznacza zjawisko polegające na pełnieniu przez tę samą osobę funkcji radnego rady gminy oraz organu wykonawczego w sołectwie. W praktyce sołtysi są bowiem tradycyjnie wyznaczani na inkasentów podatków i opłat lokalnych. Z kolei przepisy, które regulują status radnego rady gminy, nakładają na osoby pełniące tę funkcję ograniczenia w podejmowaniu dodatkowych zajęć, mogących podważyć zaufanie wyborców do wykonywania mandatu. W związku z tym zadawane jest pytanie, czy pełnienie przez radnego rady gminy funkcji inkasenta podatków i opłat lokalnych oraz pobieranie z tego tytułu wynagrodzenia nie stoi w sprzeczności z tymi ograniczeniami⁴⁶.

Kolejny problem związany z wykonywaniem przez rady gmin obowiązku określenia inkasentów opłat lokalnych polega na tym, w jaki sposób powinien być skonkretyzowany (wyznaczony) w uchwale organu stanowiącego gminy podmiot pełniący funkcję inkasenta.

W działalności uchwałodawczej gmin przyjęto możliwość określania inkasentów w sposób blankietowy. Znaczący wpływ na to miało, jak się wydaje, stanowisko odnośnie do podstawy nałożenia na dany podmiot obowiązków inkasenta. Dopiero bowiem z umowy zawartej z konkretnym podmiotem powinny wynikać prawa i obowiązki dotyczące pełnienia funkcji inkasenta.

Z kolei w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażono pogląd, że organ stanowiący gminy powinien na tyle precyzyjnie wskazać inkasentów, aby nie budziło wątpliwości, na kogo nałożono obowiązek inkasenta⁴⁷. Stanowisko to spotkało się z aprobatą w doktrynie⁴⁸.

Inną kwestią dotyczącą nakładania obowiązku inkasenta jest to, czy rada gminy może określić obowiązki wyznaczonych przez siebie inkasentów w spo-

⁴⁴ Por.: wyrok NSA z dnia 26.05.1992 r., SA/Wr 371/92, POP 1994/6/118.

⁴⁵ Por.: B. Brzeziński, *Notka do wyroku NSA z dnia 26.05.1992 r.*, SA/Wr 371/92, POP 1994/6/118; A. Nita, *Czynniki powstawania obowiązków inkasenta*, „Mon. Podat.” 2002/6, s. 27 i n.

⁴⁶ Problem ten został przedstawiony w piśmie AP/026 – 33/03/IKO MSWiA z dnia 4.03.2003 r., pismo niepublikowane.

⁴⁷ Por.: wyrok NSA z dnia 20.06.1997 r., I SA/Ka 560/97 „Pr. Gosp.” 1997/11/36.

⁴⁸ A. Nita, *op. cit.*, s. 29.

sób odmienny od tych, które wynikają z przepisów ustawowych regulujących instytucję inkasenta.

Naczelny Sąd Administracyjny w swym orzecznictwie wypowiedział się przeciwko praktyce nakładania przez rady gminy na inkasentów obowiązków, które są sprzeczne ze statusem inkasenta określonym w ustawie⁴⁹.

V. Problem pomocy publicznej w uchwałach rad gmin w sprawie podatków i opłat lokalnych

Jeżeli uchwała rady gminy w sprawie określania wysokości stawek podatku od nieruchomości: od gruntów, budynków lub ich części oraz od budowli, wprowadzania zwolnień od podatku od nieruchomości, określania stawek podatku od środków transportowych: od samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton, od ciągnika siodłowego lub balastowego przystosowanego do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton, od przyczepy lub naczepy, która łącznie z pojazdem silnikowym posiada dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton, z wyjątkiem związanej wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego oraz od autobusu, wprowadzania zwolnień od podatku środków transportowych, określania zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności i wysokości stawek opłat lokalnych, a także wprowadzania zwolnień od tych opłat, przewiduje udzielanie pomocy publicznej, to ta uchwała powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej⁵⁰. Także przy uwzględnieniu tych przepisów rada gminy może wprowadzić zwolnienia i ulgi w podatku rolnym⁵¹. Podobne uwarunkowanie jest ustanowione w przypadku wprowadzania przez organ stanowiący gminy zwolnień od podatku leśnego⁵². W uchwale rady gminy w sprawie określania wysokości stawek podatku od nieruchomości oraz stawek podatku od środków transportowych, a także w sytuacji określania zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności i wysokości stawek opłat lokalnych pomoc publiczna powinna być udzielana jako pomoc *de minimis*⁵³. Projekt uchwały rady gminy w tych sprawach podlega wyłącznie zgłoszeniu Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy⁵⁴. Jeśli uchwała rady gminy będąca aktem prawa miejscowego przewiduje udzielanie pomocy publicznej zgodnie z warunkami udzielania pomocy określonymi w rozporządzeniach wydanych na podstawie ustaw zawierających upoważnienie do wydania aktów prawa miejscowego, wówczas notyfikacji podlegają wyłącznie projekty tych rozporządzeń. Do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów

⁴⁹ Por.: wyrok NSA z dnia 28.02.1992 r., SA/Po 1130/91, POP 1995/1/20, wyrok NSA z dnia 11.03.1994 r., SA/Wr 185/94, POP 1998/3/117.

⁵⁰ Por.: art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁵¹ Por.: art. 13e ustawy o podatku rolnym.

⁵² Por.: art. 7 ust. 3 ustawy o podatku leśnym.

⁵³ Por.: art. 20c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁵⁴ Por.: art. 7 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej (DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.).

przesyła się taką uchwałę w terminie 30 dni od dnia jej wejścia w życie⁵⁵. Warunki udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, a także zwolnień od opłat lokalnych stanowiących pomoc publiczną, powinny być określone w przepisach wydanych przez Radę Ministrów na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zapewniających zgodność udzielania pomocy publicznej z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej. Projekt uchwały rady gminy w tych sprawach przewidujący udzielanie pomocy publicznej, który nie uwzględnia warunków określonych w tych przepisach, powinien być poddany notyfikacji Komisji Europejskiej, z wyjątkiem sytuacji, gdy przewiduje się w nim udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych lub pomocy *de minimis*⁵⁶.

⁵⁵ Por.: art. 8 ustawy o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej.

⁵⁶ Por.: art. 20d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

MIROSŁAW PACZOCHA

Realizacja zadań gminy przez związki międzygminne

Uwagi wstępne

Zgodnie z przepisem art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o *samorządzie gminnym*¹ wykonywanie zadań publicznych może być realizowane w drodze współdziałania między jednostkami samorządu terytorialnego. Cytowany przepis mówi nie tylko o współdziałaniu między gminami, ale także o współdziałaniu gmin z innymi jednostkami samorządu terytorialnego (powiatami, województwem samorządowym). Ustawa nie określa obecnie warunków współdziałania między jednostkami samorządu terytorialnego, uznając za podstawową jego przesłankę wykonywanie zadań publicznych. Decyzja o podjęciu oraz formach współdziałania, należy do jednostki samorządu terytorialnego².

Ustawowe formy administracyjnego współdziałania między gminami regulują przepisy rozdziału 7 i rozdziału 9 ustawy o *samorządzie gminnym*. Do form tych należą: związki międzygminne, porozumienia międzygminne i stowarzyszenia gmin.

Istota związku międzygminnego

Stosownie do art. 64 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym* w celu wspólnego wykonywania zadań publicznych gminy mogą tworzyć związki międzygminne. Wniosek, jaki należy stąd wyprowadzić, jest taki, że związki międzygminne mogą być tworzone wyłącznie przez gminy dla wykonywania zadań publicznych. Nieco mylące jest użycie w omawianym przepisie zwrotu o „wspólnym” wykonywaniu zadań publicznych. Jak wynika z dalszych regulacji, związek międzygminny wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (art. 65 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*) oraz posiada osobowość prawną (art. 65 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*). W rzeczywistości nie można więc mówić o wspólnym wykonywaniu zadań przez gminy, które utworzyły związek międzygminny, ten bowiem – mając osobowość prawną

¹ J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

² Przepis art. 10 ustawy o *samorządzie gminnym* w pierwotnym brzmieniu zastrzegał współdziałanie międzykomunalne dla spraw dotyczących wykonywania zadań publicznych przekraczających możliwości gminy. Co więcej, redakcja przepisu wskazywała na obligatoryjność współdziałania międzykomunalnego w takich sprawach (przepis stanowił: „Wykonywanie zadań publicznych przekraczających możliwości gminy **następuje** w drodze współdziałania międzykomunalnego”).

i podmiotowość publicznoprawną – jest odrębnym podmiotem utworzonym w celu realizacji określonych zadań publicznych. W literaturze wyrażono pogląd, iż „pojęcie »wspólne« odnosić należy do wspólnego przekazania zadań związkowi, a nie wykonywania tych zadań”³.

Związek międzygminny może wykonywać wszelkie zadania publiczne gmin, pod warunkiem, że zostaną mu one przekazane. Dotyczy to także ustawowo określonych zadań własnych. Ustawa o *samorządzie gminnym* nie ogranicza możliwości przekazania związkowi zadań. Przekazanie związkowi zadań oznacza, że stają się one zadaniami związku. Prawa i obowiązki gmin uczestniczących w związku międzygminnym, związane z wykonywaniem zadań przekazanych związkowi, przechodzą na związek z dniem ogłoszenia statutu związku (art. 64 ust. 4 ustawy o *samorządzie gminnym*). Związek wykonuje przekazane mu zadania w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Z dniem ogłoszenia statutu związku określone w statucie zadania stają się zadaniami związku, a gminy, które utworzyły związek, zaprzestają wykonywania tych zadań w takim zakresie, w jakim przekazały je związkowi.

Oprócz zadań przekazanych związkowi przez tworzące go gminy może on wykonywać także inne zadania, a mianowicie zadania z zakresu administracji rządowej (na podstawie porozumienia z organami tej administracji) oraz zadania z zakresu właściwości powiatu i zadania z zakresu właściwości województwa (na podstawie porozumień z tymi jednostkami samorządu terytorialnego), co wynika z art. 64 ust. 5 w zw. z art. 8 ust. 2 i 2a ustawy o *samorządzie gminnym*. Zgodzić się trzeba z tezą, iż „niedopuszczalne jest zawarcie przez związek porozumienia z gminą – nawet nieuczestniczącą w związku – co do powierzenia mu zadania gminnego do wykonania”⁴.

Związek międzygminny nie jest jednostką samorządu terytorialnego. Nie stanowi pośredniego szczebla samorządu pomiędzy gminą i powiatem, a jedynie formę współdziałania między gminami.

Ustawa o *samorządzie gminnym* w art. 64 ust. 4 umożliwia nałożenie na gminy obowiązku utworzenia związku międzygminnego. Obowiązek taki może być nałożony wyłącznie w drodze ustawy, która określa zadania związku i tryb zatwierdzenia jego statutu. Aktualnie obowiązujące przepisy prawa nie przewidują istnienia obligatoryjnego związku międzygminnego.

Tworzenie związku

Utworzenie związku międzygminnego tylko częściowo uregulowane jest przepisami prawa. Art. 64 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym* stanowi, że uchwały o utworzeniu związku podejmują rady zainteresowanych gmin. Trudno wyobrazić sobie sytuację, w której pierwszą czynnością związaną z utworzeniem związku międzygminnego jest podjęcie uchwał przez organy stanowiące gmin zainteresowanych powołaniem związku. Niezbędne wydaje się uprzednie przeprowadzenie negocjacji i uzgodnień pomiędzy zainteresowanymi gminami co do powołania związku i określenia, choćby ramowego, jego zadań. Ten nieformalny

³ K. Bandarzewski [w:] *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym* pod red. P. Chmielnickiego, Warszawa 2004, s. 437.

⁴ K. Bandarzewski, *op. cit.*, s. 441.

etap postępowania jest niezwykle ważny, bowiem w dużej mierze decyduje o zadaniach przyszłego związku.

Zazwyczaj dopiero po przeprowadzeniu negocjacji i uzgodnień rady zainteresowanych gmin podejmować będą uchwały o utworzeniu związku. Wobec braku odmiennych regulacji prawnych dot. głosowania nad uchwałą o utworzeniu związku międzygminnego zastosowanie będzie miała ogólna reguła z art. 14 ustawy o *samorządzie gminnym*. Uchwały takie zapadają więc zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady gminy, w głosowaniu jawnym.

Podjęcie uchwał o utworzeniu związku nie jest jeszcze równoznaczne z powstaniem tej struktury ponadgminnej. Utworzenie związku wymaga przyjęcia jego statutu przez rady zainteresowanych gmin, co wynika z art. 67 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*. Przepis ten dodatkowo ustala wymóg bezwzględnej większości ustawowego składu rady gminy do podjęcia uchwały o przyjęciu statutu. Jeżeli którakolwiek z gmin, które wcześniej podjęły uchwałę o utworzeniu związku, nie podejmie uchwały o przyjęciu statutu, nie stanie się uczestnikiem związku. Nie stoi to na przeszkodzie powstaniu związku, w skład którego wejdą pozostałe gminy, które przyjęły statut. Radom gmin przyjmującym statut musi być znana jego treść. Wskazane jest, by statut stanowił załącznik do uchwał o jego przyjęciu. Rada gminy nie ma możliwości modyfikacji statutu, ponieważ organy stanowiące wszystkich gmin tworzących związek muszą przyjąć statut w jednakowym brzmieniu. Ewentualne zmiany treści statutu powodują konieczność ponownego podjęcia uchwał o przyjęciu statutu.

Kolejnym etapem tworzenia związku międzygminnego jest jego rejestracja. Rejestr związków prowadzi minister właściwy do spraw administracji publicznej (art. 68 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*). Sposób prowadzenia rejestru związków określa rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 5 października 2001 roku w sprawie sposobu prowadzenia rejestru związków międzygminnych oraz ogłaszania statutów związków⁵.

Po zarejestrowaniu, z dniem ogłoszenia statutu związek nabywa osobowość prawną (art. 68 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*). Dopiero z dniem ogłoszenia statutu związek międzygminny staje się odrębnym podmiotem prawa. Statut związku ogłaszany jest we właściwym wojewódzkim dzienniku urzędowym, zgodnie z treścią art. 13 pkt 3 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o *ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*⁶. Dniem ogłoszenia statutu jest dzień wydania dziennika urzędowego (art. 20 ust. 3 ustawy o *ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*).

Statut związku

Formalne wymogi statutu związku ustalają przepisy art. 67 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*. W myśl tych przepisów statut związku powinien określać:

- 1) nazwę i siedzibę związku,
- 2) uczestników i czas trwania związku,
- 3) zadania związku,

⁵ DzU nr 121, poz. 1307.

⁶ J.t.: DzU 2007 nr 68, poz. 449.

- 4) organy związku, ich strukturę, zakres i tryb działania,
- 5) zasady korzystania z obiektów i urzędzeń związku,
- 6) zasady udziału w kosztach wspólnej działalności, zyskach i pokrywania strat związku,
- 7) zasady przystępowania i występowania członków oraz zasady rozliczeń majątkowych,
- 8) zasady likwidacji związku,
- 9) inne zasady określające współdziałanie.

Najistotniejsze postanowienia statutu dotyczą zadań związku. Decydują one o tym, jakie zadania publiczne będzie wykonywał związek międzygminny. Tych zadań, jako przekazanych związkowi do realizacji, nie będą z kolei wykonywały gminy uczestniczące w związku. Dlatego tak ważne jest właściwe ich określenie w sposób jednoznaczny i precyzyjny. Analiza postanowień statutów związków międzygminnych prowadzi do wniosku, że szereg z nich nie spełnia tego warunku.

Nieprawidłowości w zakresie określenia zadań związku polegają w szczególności na:

1. Niewskazaniu w statucie zadań przekazanych związkowi międzygminnemu. Niekiedy postanowienia statutów, mające ustalać zakres zadań związku, są tak sformułowane, iż nie da się ustalić, jakie zadania zostały przekazane do wykonywania związkowi międzygminnemu. Przykładowo: „współdziałanie w celu zapewnienia zrównoważonego rozwoju”, „wyrównywanie poziomu życia”, a nawet „tworzenie szerokiego lobbingu wspierającego działania samorządów wszystkich szczebli dla zapewnienia realizacji zamierzonych celów i przedsięwzięć inwestycyjnych”. Tego rodzaju zapisy w istocie nie wskazują, jakie zadania gminy realizował będzie związek międzygminny. Brakuje zatem podstawowej przesłanki do istnienia związku mającego tak określone „zadania”.
2. Nieprecyzyjnym określeniu zadań związku międzygminnego. Przykładowo: „uporządkowanie gospodarki wodno-ściekowej”, „prowadzenie wspólnych działań w zakresie zaopatrzenia w wodę”, „zadania z zakresu ochrony środowiska”. Wskazanie zadań w sposób hasłowy, zbyt ogólny, utrudnia rozdzielenie kompetencji związku międzygminnego i tworzących go gmin. Takie określenie zadań związku może powodować spory między związkiem a gminami, które go utworzyły, co do faktycznego zakresu zadań przekazanych związkowi. Nazbyt ogólne sformułowanie prowadzi do wniosku, że związek wykonuje wszelkie zadania z tak ustalonego zakresu, a co za tym idzie – gminy będące członkami związku nie realizują żadnych zadań mieszczących się w tym zakresie⁷.
3. Określeniu zadań w sposób przykładowy, niewyczerpujący, poprzez użycie zwrotu „w szczególności”. Nie wydaje się możliwe, by zadania związku międzygminnego nie zostały określone w sposób wyczerpujący, tj. przez ustalenie ich zamkniętego katalogu. Gdy tak się dzieje, powstaje wątpliwość, jakie jeszcze, oprócz wymienionych wprost, zadania może realizować zwią-

⁷ Jak trafnie zwrócono uwagę, „po stronie związku występuje wówczas domniemanie do zajmowania się wszelkimi sprawami, które mieszczą się w zakresie tak ogólnie określonego zadania” (L. Kieres, *Związek komunalny – zagadnienia stosowania prawa*, „Finanse Komunalne” 1996, nr 6, s. 9. Autor podaje przykład „zadań z zakresu pomocy społecznej”).

zek międzygminny i – co ważniejsze – kto uprawniony jest do ich doprecyzowania. Przyjęcie przez związek międzygminny innych zadań niż wymienione szczegółowo w statucie związku wymaga zmiany statutu. Zmiana następuje w trybie przewidzianym dla ustanowienia statutu, a więc m.in. wymaga przyjęcia przez rady zainteresowanych gmin. Wskazanie, że do zadań związku należą „w szczególności” określone zadania jest więc nieprawidłowe, ponieważ sugeruje, że poza wymienionymi wyraźnie zadaniami są jeszcze inne, które wprowadzić można w trybie odmiennym od tego, który nakazuje ustawa o samorządzie gminnym.

4. Przekazaniu związkowi międzygminnemu zadań niebędących zadaniami gminy, lecz samorządu terytorialnego innego szczebla. Przykładowo: „przeciwdziałanie bezrobociu”, które należy do zadań samorządu powiatowego. Nie jest możliwe przekazanie przez gminy związkowi międzygminnemu zadań, które nie należą do zakresu ich właściwości.
5. Utworzeniu związku międzygminnego dla realizacji zadań, dla których bardziej właściwą byłaby inna forma współdziałania. Przykład: „reprezentowanie wspólnych interesów”. Wydaje się, że tego rodzaju zadanie winno być realizowane w formie stowarzyszenia gmin, które może być utworzone – zgodnie z art. 84 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym – w celu wspierania idei samorządu terytorialnego oraz obrony wspólnych interesów. Nie jest potrzebne powoływanie w tym celu związku międzygminnego.
6. Nieodróżnianiu zadań związku międzygminnego od środków służących realizacji tych zadań. Przykład: „ochrona powierzchni ziemi poprzez budowę, modernizację, eksploatację i rekultywację składowiska odpadów”. Takie określenie oznacza, że zadaniem związku jest „ochrona powierzchni ziemi”, a budowa, modernizacja, eksploatacja i rekultywacja składowiska odpadów to tylko środki służące realizacji tego celu. W rzeczywistości zadaniami związku winny być budowa, modernizacja, eksploatacja i rekultywacja składowiska odpadów komunalnych.
7. Ustaleniu zbyt szerokiego katalogu zadań związku międzygminnego. Przykład: „związek realizuje zadania publiczne tworzących go gmin w zakresie: 1) ochrony środowiska i rolnictwa, 2) gospodarki komunalnej, 3) [gospodarki] wodno-ściekowej, 4) komunikacji i drogownictwa, 5) turystyki, 6) kultury, sportu i rekreacji”. Taki zakres zadań związku międzygminnego oznacza znaczne ograniczenie zadań gmin tworzących związek. Nie wydaje się, by związek międzygminny mógł w sposób efektywny wykonywać wszystkie wymienione zadania, abstrahując od celowości powierzenia mu np. zadań z zakresu kultury.

Organy związku

Organami związku międzygminnego są: zgromadzenie związku i zarząd.

Zgromadzenie związku jest organem stanowiącym i kontrolnym związku (art. 69 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Skład zgromadzenia związku określony jest ustawowo przez art. 70 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, z którego wynika, że w skład zgromadzenia wchodzi wójtowie gmin uczestniczących w związku.

Ustawa o *samorządzie gminnym* dopuszcza wyjątki od zasady, że w skład zgromadzenia wchodzi wójtowie gmin-uczestników związku. Na wniosek wójta rada gminy może powierzyć reprezentowanie gminy w zgromadzeniu zastępcy wójta albo radnemu (art. 70 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*). Wynika stąd, że wyłącznie rada gminy uprawniona jest do powierzenia reprezentacji gminy w związku innej osobie. Może to uczynić w drodze uchwały podjętej zwykłą większością głosów. Niedopuszczalne jest powierzenie reprezentowania gminy w związku innej osobie przez wójta, np. poprzez udzielenia pełnomocnictwa. Udzielenie pełnomocnictwa przez wójta nie uprawnia do reprezentowania gminy w zgromadzeniu związku międzygminnego. Organ stanowiący nie jest uprawniony do samodzielnego podejmowania decyzji o powierzeniu reprezentacji innej niż wójt osobie. Konieczny jest do tego wniosek wójta, złożony przed podjęciem uchwały przez radę gminy. Nie wydaje się, by późniejsze złożenie wniosku sanowało uprzednie wadliwe powierzenie reprezentowania. Rada gminy może zlecić reprezentowanie gminy w zgromadzeniu związku wyłącznie zastępcy wójta lub radnemu. Nie jest możliwe powierzenie reprezentowania gminy w miejsce wójta osobie niebędącej zastępcą wójta bądź radnym, nawet na wniosek wójta. Sądzić należy, że wniosek wójta o powierzenie reprezentowania go w zgromadzeniu innej osobie winien wskazywać tę osobę, a więc określać, czy dotyczy zastępcy wójta (jeśli zastępców jest kilku – powinien ustalać, któremu ma być powierzona reprezentacja) czy radnego (ze wskazaniem konkretnej osoby). Nie można w miejsce wójta powierzyć reprezentacji gminy więcej niż jednej osobie. Wobec braku szczegółowych regulacji przyjąć należy, iż powierzenie reprezentowania gminy w zgromadzeniu może nastąpić na stałe, na pewien okres bądź też dotyczyć może konkretnego posiedzenia lub posiedzeń zgromadzenia. Kwestia ta winna znaleźć odpowiednie odzwierciedlenie zarówno we wniosku wójta gminy, jak i w uchwale rady gminy.

Zasadą jest, że każda gmina uczestnicząca w związku międzygminnym ma jeden głos w zgromadzeniu. Ustawa o *samorządzie gminnym* w art. 70 ust. 3 dopuszcza, by regulacje statutowe przyznawały określonym gminom więcej niż jeden głos w zgromadzeniu. Statut związku powinien regulować, której gminie (gminom) przysługuje więcej niż jeden głos i ile głosów należy się takiej gminie (czy każdej z kilku gmin). Dodatkowych przedstawicieli reprezentujących w zgromadzeniu gminę, której przysługuje więcej niż jeden głos, wyznacza rada zainteresowanej gminy. Wyznaczenie następuje w drodze uchwały podjętej zwykłą większością głosów. Ustawa nie uzależnia wyznaczenia dodatkowych przedstawicieli od wniosku wójta, nic więc nie stoi na przeszkodzie, by inicjatywę w zakresie wskazania osoby (osób) podjęła samodzielnie rada gminy. Omawiany przepis – w odróżnieniu od art. 70 ust. 2 – nie ogranicza kręgu osób, które mogą być dodatkowymi przedstawicielami gminy w zgromadzeniu. Względy celowościowe przemawiają za tym, by takim przedstawicielem był zastępca wójta lub radny. Nie można jednak wykluczyć, że rada gminy wskaże jako dodatkowego przedstawiciela osobę niebędącą zastępcą wójta ani radnym, co nie

będzie pozostawało w sprzeczności z treścią art. 70 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym⁸.

W zakresie zadań zleconych związkowi zgromadzenie związku wykonuje kompetencje przysługujące radzie gminy, co wynika z art. 69 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym. Użycie przez ustawodawcę zwrotu „w zakresie zadań zleconych” rodzi wątpliwości interpretacyjne. Powstaje bowiem pytanie: o jakie zadania chodzi? Jak wcześniej stwierdzono, powiedziano związek wykonuje przede wszystkim zadania przekazane mu przez tworzące go gminy. Zadania zlecone wykonywać może na podstawie porozumień z organami administracji rządowej oraz na podstawie porozumień z organami powiatu i województwa (nie jest dopuszczalne zlecenie związkowi międzygminnemu zadań w drodze ustawy⁹). Na kanwie tego przepisu zaprezentowano pogląd, że art. 69 ust. 2 dotyczy wykonywania przez zgromadzenie związku kompetencji rady gminy wyłącznie w zakresie zadań zleconych, a nie zadań przekazanych związkowi przez tworzące go gminy¹⁰. Interpretując przepis ściśle, gramatycznie, należałoby zaaprobować to zapatrywanie. Jednakże nie wydaje się ono trafne. Trudno zrozumieć, dlaczego kompetencje rady gminy miałyby przynależeć do zgromadzenia związku wyłącznie w zakresie zadań zleconych (które na związku nie muszą wcale ciążyć), natomiast nie będą przysługiwały w odniesieniu do zadań przekazanych związkowi przez tworzące go gminy. Przedstawiony pogląd nie wyjaśnia też, jakie kompetencje przysługują zgromadzeniu związku w zakresie zadań przekazanych przez gminy, które utworzyły związek (*a contrario* nie będą to kompetencje rady gminy). Bardziej zasadne byłoby przyjęcie, że intencją ustawodawcy było podkreślenie, że w zakresie zadań powierzonych związkowi przez tworzące go gminy zgromadzeniu związku przysługują kompetencje rady gminy, a określenie

⁸ Doktryna zajmuje w tej materii różne stanowiska. Z. Pławecki np. stwierdził, że „dodatkowi przedstawiciele muszą być wyznaczeni przez radę właściwej gminy spośród – jak należy wnioskować z ust. 2 – członków organów gminy” (*Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 399). W obowiązującym wówczas stanie prawnym art. 70 ust. 2 brzmiał: „Za zgodą rady gmina może być reprezentowana w związku przez innego członka organu gminy” i nawiązywał do ust. 1, określającego skład zgromadzenia („W skład zgromadzenia wchodzi wójtowie i burmistrzowie gmin uczestniczących w związku”). Nawet w tym stanie prawnym zaprezentowany pogląd nie wydaje się trafny, ponieważ ust. 3 art. 70 normuje inną kwestię niż ust. 1 i 2. Tak więc analogia do ust. 2 art. 70 nie była uprawniona. Przedstawiony pogląd zaaprobował, jak się zdaje, K. Bandarzewski, *op. cit.*, s. 473, i nawiązując do zmienionego stanu prawnego, stwierdził: „Wydaje się, iż rada gminy może jako przedstawicieli wybrać zastępcę wójta albo radnego”, powołując się na stanowisko Z. Pławeckiego. Takiego poglądu nie uzasadnia gramatyczna wykładnia omawianego przepisu, który nie ogranicza kręgu osób, które rada gminy może wyznaczyć jako dodatkowych przedstawicieli. Jeśli ustawodawca chciałby takie ograniczenie wprowadzić, uczyniłby to wprost, jak w ust. 2 art. 70. Co ciekawe, w drugim wydaniu komentarza Z. Pławecki zmienił swoje wcześniejsze zapatrywanie, stwierdzając: „Można założyć, wnosząc *a contrario* do ust. 2 tego artykułu, że rada posiada dowolność w ustanawianiu dodatkowych przedstawicieli, więc nie muszą to być konieczni członkowie organu stanowiącego, choć można założyć, że tak zazwyczaj będzie” (*Samorząd gminny. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 509). Ten ostatni pogląd uznać należy za prawidłowy.

⁹ Taka możliwość dotyczy tylko związków obligatoryjnych.

¹⁰ Tak: K. Bandarzewski, *op. cit.*, ss. 469–470.

„zadania zlecone” jest niefortunnie użytym synonimem „zadań przekazanych związkowi”. Niefortunnym, bo posiadającym na gruncie ustawy o *samorządzie gminnym* określone znaczenie¹¹.

Do zgromadzenia związku stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące rady gminy (art. 69 ust. 3 ustawy o *samorządzie gminnym*). W szczególności do zgromadzeniu związku mają odpowiednie zastosowanie przepisy art. 11b (dotyczące jawności działalności zgromadzenia związku), art. 18 ust. 2 pkt 2 (ustalenie wynagrodzenia dla członków zarządu związku, stanowienie o kierunkach działania zarządu, przyjmowanie sprawozdań z jego działalności), art. 18 ust. 2 pkt 3 (powoływanie i odwoływanie skarbnika związku), art. 18 ust. 2 pkt 4 (uchwalanie budżetu związku, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu, podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium z tego tytułu), art. 18 ust. 2 pkt 6 (uchwalanie programów gospodarczych¹²), art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. b, c, d, e, f, i (podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych związku, przekraczających zakres zwykłego zarządu, dotyczących: emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez wójta; zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów; ustalania maksymalnej wysokości pożyczek i kredytów krótkoterminowych zaciąganych przez zarząd w roku budżetowym; zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez zgromadzenie związku; tworzenia i przystępowania do spółek i spółdzielni oraz rozwiązywania i występowania z nich; ustalania maksymalnej wysokości pożyczek i poręczeń udzielanych przez zarząd w roku budżetowym), art. 18 ust. 2 pkt 10 (określanie wysokości sumy, do której zarząd może samodzielnie zaciągać zobowiązania), art. 18a (kontrolowanie działalności zarządu, powoływanie komisji rewizyjnej), art. 19 (wybór przewodniczącego zgromadzenia), art. 20 ust. 1 i 1a (zasady zwoływania sesji, zmiany w porządku obrad), art. 21 (możliwość powoływania komisji stałych i doraźnych), art. 52 ust. 1a i ust. 3 (ograniczenia w zakresie zmian projektu uchwały budżetowej, uchwalenie uchwały budżetowej), art. 53 ust. 1 (określenie procedury uchwalania budżetu związku), art. 57 (obowiązek określenia źródła pokrycia niedoboru budżetowego), art. 58 (wymogi uchwał zgromadzenia związku międzygminnego dotyczących zobowiązań finansowych).

Uchwały zgromadzenia są podejmowane bezwzględną większością głosów statutowej liczby członków zgromadzenia, co wynika z art. 71 ustawy o *samorządzie gminnym*. Bezwzględną większością głosów statutowej liczby członków zgromadzenia zapadają wszystkie uchwały zgromadzenia. Dotyczy to także sytuacji, gdy przepisy ustawy o *samorządzie gminnym* przewidują podejmowanie przez radę gminy uchwał kwalifikowaną większością głosów. Tak więc nawet

¹¹ Z. Pławecki pisze nawet, że „kompetencje zgromadzenia związku w zakresie **zadań zleconych mu przez gminy** [podkr. własne – M.P.] są tożsame z kompetencjami, w jakie ustawa wyposaża radę gminy (...)” (*Samorząd gminny. Komentarz*, s. 508). Mówienie o zadaniach zleconych związkowi przez gminy jest nieprecyzyjne, albowiem do tego rodzaju zadań ustawa używa określenia „zadania przekazane związkowi”, jednakże potwierdza pogląd o postępowaniu się pojęciem „zadania zlecone” zamiast „zadania przekazane” także w piśmiennictwie.

¹² K. Bandarzewski (*op. cit.*) przepis art. 18 ust. 2 pkt 6 ustawy o *samorządzie gminnym* wymienia wśród tych, które nie mają zastosowania do zgromadzenia związku. Pogląd ten nie wydaje się trafny. Sądzić należy, że zgromadzenie związku jest uprawnione do podejmowania uchwał w sprawie programów gospodarczych, jeśli nie pozostaje to w sprzeczności z celem powołania związku. Jeśli np. związek powstał dla realizacji określonych zadań inwestycyjnych, nie można wykluczyć opracowania odpowiedniego programu gospodarczego (np. wieloletniego programu inwestycyjnego).

w przypadku, gdy rada gminy uchwałę w określonej sprawie podejmuje kwalifikowana większością głosów, zgromadzenie związku rozstrzyga tę kwestię bezwzględną większością¹³.

W uchwale z 20 września 1995 roku (sygn. akt: W 18/94, OTK 1995, nr 1, poz. 7) Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że „»bezwzględna większość ustawowego składu rady gminy« (...) oznacza liczbę całkowitą głosów oddanych za wnioskiem przewyższającą połowę ustawowego składu rady, a zarazem tej połowie najbliższą”. Oznacza to, że Trybunał Konstytucyjny nie uznał za właściwą formuły „50%+1 głos”, przyjmując, że prowadzi ona do prawidłowego ustalenia bezwzględnej większości głosów jedynie wówczas, gdy podstawą obliczenia tej większości jest liczba parzysta. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w przypadku nieparzystej liczby głosów taka metoda liczenia „prowadzi w istocie do wymogu kwalifikowanej większości głosów”. Przedstawione zapatrywanie wprost dotyczy bezwzględnej większości ustawowego składu rady gminy, nie ma jednak przeszkód, by takie rozumienie pojęcia „bezwzględna większość” stosować także dla ustalenia bezwzględnej większości głosów statutowej liczby członków zgromadzenia związku.

Pod pojęciem „statutowa liczba członków zgromadzenia” rozumieć należy liczbę członków zgromadzenia określoną w statucie związku międzygminnego, a więc z uwzględnieniem ewentualnych dodatkowych przedstawicieli.

Szczególnym uprawnieniem członka zgromadzenia jest możliwość wniesienia sprzeciwu w stosunku do uchwały zgromadzenia. Sprzeciw wnosi się na piśmie, w ciągu siedmiu dni od dnia podjęcia uchwały (art. 72 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Może on być wniesiony wyłącznie przez członka zgromadzenia, przy czym nie jest wymagane jakiegokolwiek dodatkowe upoważnienie w postaci np. uchwały rady gminy, którą członek zgromadzenia reprezentuje. Termin do wniesienia sprzeciwu liczony jest od dnia podjęcia uchwały, niezależnie od tego, czy członek uczestniczył w posiedzeniu zgromadzenia, na którym podjęta została uchwała, czy też nie. Nie ma możliwości przywrócenia terminu do wniesienia sprzeciwu.

Wniesienie sprzeciwu rodzi doniosłe skutki prawne. Przede wszystkim wstrzymuje wykonanie uchwały z mocy prawa, a nadto powoduje konieczność ponownego rozpatrzenia sprawy przez zgromadzenie związku (art. 72 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym). Uchwała, w stosunku do której wniesiono sprzeciw, nie podlega wykonaniu¹⁴. Przepisy nie określają, w jakim terminie zgromadzenie związku powinno ponownie rozpatrzyć sprawę. Może się zatem zdarzyć, że zgromadzenie w ogóle nie zajmie się ponownie daną sprawą.

Ponowne rozpatrzenie sprawy skutkuje podjęciem uchwały. Od uchwały podjętej w wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy nie może być zgłoszony sprzeciw. Brak możliwości wniesienia sprzeciwu dotyczy tylko takiej uchwały, która ponownie rozstrzyga sprawę będącą przedmiotem regulacji w uchwale, co do której wniesiono sprzeciw. Jeśli uchwała, która zapadła na skutek zgłoszenia

¹³ Tak też K. Bandarzewski, *op. cit.*, s. 474, odmiennie Z. Pławecki [w:] *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, s. 399, aczkolwiek nieco inaczej zdaje się on przedstawiać tę kwestię w: *Samorząd gminny. Komentarz*, s. 510.

¹⁴ Trafnie zwraca uwagę K. Bandarzewski, *op. cit.*, ss. 477–478, że wniesienie sprzeciwu w istocie skutkuje utratą mocy przez uchwałę, w odniesieniu do której sprzeciw został złożony, skoro po skutecznym wniesieniu sprzeciwu zgromadzenie związku musi ponownie rozpatrzyć sprawę.

sprzeciwu, ma zakres szerszy (niż uchwała, co do której wniesiono sprzeciw), dopuszczalne wydaje się wniesienie sprzeciwu, ale tylko w zakresie, który nie był przedmiotem rozstrzygnięcia w uchwale, co do której sprzeciw został wniesiony.

Organem wykonawczym związku międzygminnego jest **zarząd** (art. 73 ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym*). Niestety, ustawa o *samorządzie gminnym* nie określa zakresu kompetencji zarządu, poprzestając na stwierdzeniu, iż jest to organ wykonawczy. Skoro tak, sądzić można, że będzie on wykonywał uchwały zgromadzenia związku. Szczegółowo uprawnienia i kompetencje zarządu winny być określone w statucie związku. Nic nie stoi na przeszkodzie, by w regulacjach statutowych posłużyć się rozwiązaniami analogicznymi do tych, które dotyczą organu wykonawczego gminy. Natomiast nie jest dopuszczalne odpowiednie stosowanie w tym zakresie przepisów ustawy o *samorządzie gminnym*, dotyczących organu wykonawczego gminy¹⁵.

Zarząd związku jest powoływany i odwołany przez zgromadzenie spośród jego członków (art. 73 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*). Dopuszczalny jest wybór członków zarządu spoza członków zgromadzenia, ale tylko wówczas, gdy możliwość taką przewiduje statut. Ustawa o *samorządzie gminnym* określa, że liczba członków zarządu niebędących członkami zgromadzenia nie może przekraczać 1/3 składu zarządu związku (art. 73 ust. 3). Wybór członków zarządu następuje bezwzględną większością głosów statutowej liczby członków zgromadzenia. Przepisy nie określają liczby członków zarządu. Dlatego należy ją ustalić w statucie związku.

Trzeba się zgodzić z poglądem, że „z powołaniem członka zgromadzenia do zarządu związana jest utrata możliwości pełnienia funkcji członka zgromadzenia”¹⁶.

Obecnie obowiązujące przepisy nie wspominają o funkcji przewodniczącego zarządu. Wydaje się, że nie wyklucza to możliwości utworzenia takiego stanowiska, co może wynikać z regulacji statutowych. Osobną kwestią jest określenie kompetencji przewodniczącego zarządu, co także winno nastąpić w statucie związku.

Gospodarka finansowa związku

W myśl przepisu art. 73a ust. 1 ustawy o *samorządzie gminnym* do gospodarki finansowej związku międzygminnego stosuje się odpowiednio przepisy o gospodarce finansowej gmin. Do gospodarki finansowej związku odpowiednie zastosowanie będą miały przepisy art. 51–63 ustawy o *samorządzie gminnym*.

Wątpliwości wzbudza możliwość odpowiedniego zastosowania do gospodarki finansowej związku przepisów art. 51 ust. 1 i ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*, dotyczących samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej na podstawie budżetu (ust. 1) i uchwalania budżetu na okres roku kalendarzowego (ust. 2). Jest to spowodowane brzmieniem przepisu art. 73a ust. 2, z którego wynika, że zgromadzenie związku uchwała plan finansowy związku, a nie jego budżet.

¹⁵ Tak: K. Bandarzewski, *op. cit.*, s. 480. Odmienne stanowisko prezentuje Z. Pławecki, *Samorząd gminny. Komentarz*, s. 511.

¹⁶ K. Bandarzewski, *op. cit.*, s. 480.

Ustawa o samorządzie gminnym nie definiuje pojęcia „planu finansowego” związku międzygminnego. Definicji takiej nie zawiera także ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych¹⁷. Powstaje zatem pytanie, co należy rozumieć pod tym określeniem i jaka jest relacja między „planem finansowym” związku międzygminnego a budżetem. W kwestii tej wypowiedziano różne poglądy. Podkreślano np., że „związek nie prowadzi gospodarki finansowej na podstawie budżetu, lecz na podstawie **planu finansowego**”¹⁸, iż „związki międzygminne prowadzą gospodarkę finansową na podstawie takich samych regulacji prawnych co gminy, z tym jednakże zastrzeżeniem, że związek nie uchwała budżetu w rozumieniu przepisów finansowych, lecz tylko przyjmuje plan finansowy”¹⁹. Odmienny pogląd głosi, że zgromadzenie związku uchwała zarówno budżet związku, jak i plan finansowy, przy czym ten ostatni rozumiany jest jako plan urzędu związku²⁰. Nie zawsze jednak dokonuje się tak precyzyjnego rozróżnienia pojęć „budżet” i „plan finansowy”, pisząc np.: „z finansowego punktu widzenia **budżet** jednostki samorządu terytorialnego **jest planem finansowym** [podkr. własne – M.P.] określającym dochody i wydatki (oraz przychody i rozchody) jednostek samorządu terytorialnego (...)”²¹ bądź: „podstawą gospodarki finansowej gminy jest **budżet**, tj. **roczny plan finansowy** uchwalony przez radę gminy (...)”²².

Gdyby przyjąć pogląd, że zgromadzenie związku uchwała plan finansowy, a nie budżet, to w tym zakresie pewne byłoby tylko, że ów plan ustala zgromadzenie związku. O ile posługując się ogólnymi przepisami, można by ustalić, że projekt planu finansowego opracowuje zarząd, to takiej możliwości nie byłoby w zakresie szczegółowości planu finansowego, terminu opracowania projektu i terminu uchwalenia samego planu finansowego, ustalenia co jest podstawą gospodarki finansowej, jeśli plan finansowy nie zostanie uchwalony przed rozpoczęciem roku budżetowego, jak również formalnych wymogów planu finansowego. Nie wydaje się bowiem dopuszczalne odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących budżetu do planu finansowego z jednoczesnym założeniem, że są to zupełnie różne pojęcia.

Nie jest także w pełni trafny pogląd, że plan finansowy, o którym mowa w art. 73a ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, to plan urzędu związku. Bardziej zasadne wydaje się przyjęcie, że „plan finansowy związku” to nie jest nic innego niż budżet związku.

Do uchwalania i wykonywania budżetu będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy ustawy o finansach publicznych, a w szczególności: art. 165, art. 165a, art. 166, art. 168, art. 169, art. 170 (odpowiednie stosowanie przepisów art. 169 i art. 170 do związków jednostek samorządu terytorialnego zostało dodatkowo wyartykułowane wprost w art. 171 ustawy o finansach publicznych), art. 172, art. 173, art. 174, art. 175, art. 176, art. 179, art. 180, art. 181, art. 182, art.

¹⁷ DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

¹⁸ A. Agopszowicz [w:] A. Agopszowicz, Z. Gilowska, *Ustawa o gminnym samorządzie terytorialnym. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 1999, s. 466.

¹⁹ Z. Pławecki [w:] *Samorząd gminny. Komentarz*, s. 512.

²⁰ K. Bandarzewski, *op. cit.*, ss. 486–487.

²¹ A. Bordo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2000, s. 244.

²² Z. Gilowska [w:] A. Agopszowicz, Z. Gilowska, *Ustawa o gminnym samorządzie terytorialnym. Komentarz*, s. 338.

183, art. 184, art. 185, art. 186, art. 187, art. 188, art. 189, art. 189a, art. 190, art. 191, art. 192, art. 194, art. 195, art. 196, art. 197, art. 198, art. 199.

Z uchwalaniem budżetu nowo utworzonego związku wiąże się istotny problem praktyczny dotyczący terminu podjęcia uchwały budżetowej. Ogłoszenie statutu związku często nie następuje w terminie umożliwiającym zachowanie terminów dotyczących opracowania projektu uchwały budżetowej i jej uchwalenia. Rozstrzygnięcia wymaga zagadnienie, czy nowo utworzony związek międzygminny może podjąć uchwałę budżetową po upływie 31 marca roku budżetowego. Mimo licznych wątpliwości należy dopuścić taką możliwość. W przeciwnym wypadku należałoby przyjąć, że związek międzygminny, na który z dniem ogłoszenia statutu przeszedł obowiązek wykonywania określonych zadań publicznych, może wykonywać swoje statutowe zadania bez uchwalonego budżetu bądź też, że zadania te wykonywać może dopiero od następnego roku budżetowego. Obydwie sytuacje pozostawałyby w sprzeczności z przepisem art. 64 ust. 3 ustawy o *samorządzie gminnym*. Dlatego bardziej zasadne wydaje się dopuszczenie możliwości uchwalenia budżetu nowo utworzonego związku międzygminnego po upływie określonych prawem terminów. Podkreślić należy, że dotyczy to wyłącznie uchwały budżetowej nowo utworzonego związku międzygminnego, który, z uwagi na datę ogłoszenia statutu, nie mógł podjąć uchwały budżetowej z zachowaniem określonych ustawowo terminów. Oczywiście niezbędne jest uprzednie opracowanie i przedstawienie (w tym do zaopiniowania regionalnej izbie obrachunkowej) projektu uchwały budżetowej. Omawiana możliwość nie dotyczy związków, których statuty ogłoszone zostały w takim terminie, że możliwe było podjęcie uchwały budżetowej zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa.

Pomoc udzielana przez związki międzygminne

W myśl art. 10 ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym* gminy, związki międzygminne oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego mogą sobie wzajemnie bądź innym jednostkom samorządu terytorialnego udzielać pomocy, w tym pomocy finansowej.

Cytowany przepis umożliwia związkom międzygminnym udzielanie pomocy innym związkom międzygminnym, gminom, stowarzyszeniom gmin, powiatom i województwom. Pomoc może przybierać formę finansową (pomoc finansowa) lub rzeczową (pomoc rzeczowa).

Przepis ten daje możliwość szerokiego stosowania instytucji pomocy, w tym pomocy finansowej, pomiędzy podmiotami w nim wymienionymi. Z jego brzmienia nie wynikają żadne ograniczenia w zakresie udzielania pomocy. Mimo to wydaje się, że nie jest dopuszczalne udzielanie przez związek międzygminny pomocy finansowej gminom, które go utworzyły, a to z uwagi na fakt, że związek międzygminny został przez tworzące go gminy ukonstytuowany dla realizacji określonych zadań publicznych, a nie dla udzielania tym gminom pomocy.

Uwagi końcowe

Funkcjonowanie związków międzygminnych nierzadko jest związane z różnymi nieprawidłowościami. Najważniejszą jest niewłaściwe określenie zadań związku, o czym wspomniano wcześniej. Ma to bezpośredni wpływ nie tylko na funkcjonowanie związku, ale także na wykonywanie zadań publicznych przez gminy, które utworzyły związek. Zdarza się, że realizują one zadania, które powinien wykonywać związek międzygminny.

Nierzadko związek międzygminny nie podejmuje działalności mimo zarejestrowania i ogłoszenia statutu. Bywa, że trwa to kilka lat, co może świadczyć o nieprzemysłanej decyzji o utworzeniu związku, który w istocie nie jest wcale potrzebny. Takie niefunkcjonujące związki nie mają budżetów, gdyż ich organy stanowiące nie podejmują uchwał budżetowych. Zadania przekazane związkowi nadal wykonują gminy, które go utworzyły, co jest niezgodne z prawem.

Niekiedy uchwały budżetowe związków międzygminnych podejmowane są bez uprzedniego opracowania ich projektów, a nawet bez podjęcia uchwał określających procedurę uchwalania budżetu. Niektóre uchwały budżetowe nie zawierają wydatków na zadania statutowe związku, a jedynie na funkcjonowanie organów związku i jego administracji, a jeśli wydatki na zadania statutowe są planowane, to często nie wykonuje się ich. Prowadzi to w istocie do marnotrawienia środków publicznych poprzez finansowanie nierealizujących zadań podmiotów.

Powyższe uwagi nie wyczerpują wszystkich nieprawidłowości w funkcjonowaniu związków międzygminnych²³. Wskazują jednak na konieczność przeanalizowania celowości istnienia wielu związków międzygminnych i modyfikacji zakresu zadań innych. Odrębną kwestią jest potrzeba doprecyzowania niektórych przepisów regulujących funkcjonowanie związków międzygminnych.

²³ Na temat innych nieprawidłowości w zakresie gospodarki finansowej związków międzygminnych: *Informacja o wynikach kontroli gospodarki finansowej związków międzygminnych*, Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach, 2007.

Dotacje udzielane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w tym dotacje, są wyrazem realizacji zadań samorządu terytorialnego określonych w ustawach. Ustawy ustrojowe, określające zasady działania jednostek samorządu terytorialnego uprawniają je do wyboru formy realizacji tych zadań. Jednostki samorządu terytorialnego mogą wykonywać swoje zadania poprzez utworzone zgodnie z obowiązującymi przepisami jednostki organizacyjne bądź zlecając ich realizację innym podmiotom.

Uwzględniając dyspozycje art. 106 ust. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2006 roku o *finansach publicznych*¹, można wyróżnić następujące rodzaje dotacji, które mogą być wydatkowane z budżetów jednostek samorządu terytorialnego:

- 1) dotacje celowe – przeznaczone na finansowanie zadań przekazanych do realizacji innym jednostkom samorządu terytorialnego na podstawie porozumień, finansowanie lub dofinansowanie zadań zleconych jednostkom spoza sektora finansów publicznych, finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji,
- 2) podmiotowe – na dofinansowanie działalności bieżącej ustawowo wskazanego podmiotu,
- 3) przedmiotowe – na dopłaty do określonych wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych,
- 4) dotacje na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe dla nowo tworzonych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że przyjęty powyżej podział dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, odwołuje się do treści art. 106 ustawy o *finansach publicznych*, chociaż formalnie przepis ten traktuje o wydatkach w formie dotacji z budżetu państwa. Pojawia się zatem problem wyodrębnienia na gruncie ustawy o *finansach publicznych* definicji „dotacji z budżetu jednostek samorządu terytorialnego” bądź zawarcia odesłania wprost do normy art. 106 ust. 2 (podobne rozwiązanie istniało na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o *finansach publicznych*² z dnia 26 listopada 1998 roku).

Z punktu widzenia podmiotów, które mogą otrzymać dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, można wyodrębnić:

¹ DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

² DzU 2003 nr 15, poz. 148 z późn. zm.

- 1) dotacje dla własnych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej na zadania przez nie realizowane (zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze),
- 2) dotacje dla innych samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym w szczególności dla samorządowych osób prawnych (samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, samorządowe instytucje kultury),
- 3) dotacje dla innych jednostek samorządu terytorialnego na zadania powierzone im do realizacji w drodze porozumień,
- 4) dotacje dla jednostek rządowego podsektora finansów publicznych (policja, uczelnie publiczne, państwowe instytucje kultury),
- 5) dotacje dla podmiotów niezaliczanych do sektora finansów publicznych na realizację zadań zleconych przez jednostki samorządu terytorialnego,
- 6) dotacje dla niepublicznych przedszkoli, szkół i placówek oświatowych,
- 7) dotacje dla osób fizycznych.

Dotacje dla zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych

Zakłady budżetowe wg art. 24 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych* są takimi jednostkami organizacyjnymi sektora finansów publicznych, które odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania i pokrywają koszty swojej działalności z przychodów własnych.

Zakłady budżetowe mogą otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, stosownie do art. 24 ust. 4 ustawy o *finansach publicznych*, dotacje przedmiotową stanowiącą dopłatę do określonego rodzaju wyrobów lub usług, kalkulowaną według stawek jednostkowych. W celu zaplanowania w budżecie tego rodzaju dotacji konieczne jest podjęcie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego odrębnej uchwały określającej stawkę jednostkową dotacji (art. 174 ustawy o *finansach publicznych*). W budżecie należy natomiast określić, stosownie do art. 184 ustawy o *finansach publicznych*, zakres i kwotę dotacji przedmiotowej. Ze względu na różnorodny charakter wykonywanych przez zakłady budżetowe zadań dotacje mogą być przyznane w szczególności na dofinansowanie kosztów dostarczania wody lub odprowadzania ścieków, na dofinansowanie kosztów składowania stałych odpadów komunalnych, przewozu osób środkami komunikacji zbiorowej bądź korzystania z obiektów użyteczności publicznej (baseny, lodowiska). W tym miejscu chciałbym zwrócić uwagę na prawny charakter dopłat przewidzianych w ustawie z dnia 7 czerwca 2001 roku o *zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków*³. Ustawa przewiduje w art. 24 ust. 6 możliwość ustalenia przez radę gminy dopłaty do jednej, wybranych lub wszystkich taryfowych grup odbiorców usług. Przedmiotową dopłatę w świetle art. 106 ust. 2 pkt 3 ustawy o *finansach publicznych* należy uznać za dotację przedmiotową, gdyż stanowi dopłatę do określonej usługi, kalkulowaną według stawki jednostkowej. W celu ustalenia dopłaty konieczne jest określenie taryf, czyli cennika usług za zbiorowe dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków. Brak taryfy uniemożliwia ustalenie dopłaty, a w konsekwencji – zaplanowanie jej w budżecie jednostki samorządu terytorialnego.

³ DzU 2006 nr 123, poz. 858.

Ustawa o finansach publicznych w art. 24 ust. 5 przewiduje możliwość udzielania z budżetu dotacji podmiotowej oraz dotacji celowej na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji w zakresie określonym odrębnymi przepisami. Analizując możliwość udzielenia zakładowi budżetowemu dotacji podmiotowej, należy zwrócić uwagę na przepis art. 79 ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty⁴, który dopuszcza prowadzenie publicznych przedszkoli, szkół i placówek oświatowych w formie zakładu budżetowego. W myśl art. 79 ust. 1a ustawy wymienione placówki prowadzone przez jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli są zakładami budżetowymi, pokrywają koszty swojej działalności z przychodów własnych oraz z dotacji z budżetu tej jednostki na zadania oświatowe określone w art. 5a ust. 2 ustawy, tj. na zapewnienie kształcenia, wychowania i opieki.

Istotna trudność pojawia się natomiast w przypadku udzielania zakładowi budżetowemu dotacji na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. Brak jest bowiem w ustawie o finansach publicznych odrębnych przepisów dopuszczających możliwość dofinansowania inwestycji zakładów budżetowych. Rozwiązanie przedmiotowej kwestii można odnaleźć w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sąd uznał zwrot „odrębne przepisy”, bez doprecyzowania przez ustawodawcę, o jakie przepisy czy akty normatywne chodzi, jako określenie szerokie i obejmujące nie tylko przepisy aktu normatywnego, w którym został użyty, ale i też przepisy innych aktów normatywnych o charakterze powszechnie obowiązującym⁵. Zatem podstawę do udzielenia dotacji na inwestycje dla zakładu budżetowego utworzonego przez jednostkę samorządu terytorialnego mogą również stanowić przepisy prawa miejscowego.

Ponadto zgodnie z art. 24 ust. 6 ustawy o finansach publicznych nowo tworzonemu zakładowi budżetowemu można przyznać jednorazową dotację z budżetu na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe.

Przy udzielaniu dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego należy mieć na uwadze ograniczenie wynikające z art. 24 ust. 7 ustawy o finansach publicznych. Dotacje dla zakładu budżetowego, z wyjątkiem dotacji inwestycyjnych oraz dotacji otrzymywanych w związku z realizacją projektu lub zadania współfinansowanego ze środków pochodzących z funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności Unii Europejskiej, nie mogą przekroczyć 50% kosztów jego działalności.

Gospodarstwem pomocniczym jest wg art. 26 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wyodrębniona z jednostki budżetowej, pod względem organizacyjnym i finansowym, część jej podstawowej działalności lub działalność uboczna.

W świetle art. 26 ust. 4 oraz ust. 5 ustawy o finansach publicznych gospodarstwo pomocnicze może otrzymywać z budżetu dotacje przedmiotowe oraz dotacje na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Przepisy ustawy o finansach publicznych nie wprowadzają natomiast ograniczenia w wysokości kwoty dotacji przedmiotowej udzielanej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dla gospodarstwa pomocniczego.

⁴ DzU 2004 nr 256, poz. 2572 z późn. zm.

⁵ Wyrok NSA z 6 kwietnia 2006, sygn. akt: II GSK 29/06.

Dotacje dla samorządowych osób prawnych

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej

Stosownie do art. 55 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 roku *o zakładach opieki zdrowotnej*⁶ zakład opieki zdrowotnej prowadzony w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej może otrzymywać dotacje budżetowe od podmiotu, który utworzył zakład, w celu:

- 1) realizacji zadań w zakresie zapobiegania chorobom i urazom lub innych programów zdrowotnych oraz promocji zdrowia,
- 2) pokrycia kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne,
- 3) wykonywania remontów, prowadzenia inwestycji, w tym zakup aparatury i sprzętu medycznego,
- 4) szczególnie określonym w odrębnych przepisach.

Dotacje określone w punktach 1, 2 i 4 są dotacjami podmiotowymi w rozumieniu ustawy *o finansach publicznych*, natomiast dotacja z pkt 3 stanowi dotację celową na inwestycje i zakupy inwestycyjne. Przez organ, który utworzył zakład, należy rozumieć organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Przywołany przepis wyraża zasadę, że dotacje przyznaje ten podmiot, który utworzył zakład opieki zdrowotnej. Ustawa dopuszcza jednak w ust. 3 możliwość udzielenia dotacji przez właściwy organ innej jednostki samorządu terytorialnego niż ta, która utworzyła zakład (dotacje z pkt 1 i 3). Co do pojęcia „właściwy organ” należy uznać, że chodzi o organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, która udziela dotacji, gdyż to do jego kompetencji należy uchwalanie budżetu, a tym samym – planowanie wydatków budżetowych.

Samorządowe instytucje kultury

Podstawową formą realizacji zadań z dziedziny kultury przez jednostki samorządu terytorialnego jest prowadzenie samorządowej instytucji kultury, czyli podmiotu, dla którego działalność kulturalna jest działalnością podstawową. Każda instytucja kultury posiada odrębną od organizatora, czyli od podmiotu, który ją utworzył, osobowość prawną i prowadzi gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie z dnia 25 października 1991 roku *o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej*⁷. W myśl art. 28 ust. 2 ustawy przychody instytucji kultury stanowią między innymi dotacje z budżetu. Stosownie do art. 28 ust. 3 ustawy wysokość rocznej dotacji na działalność instytucji kultury określa organizator. Przez organizatora zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy należy rozumieć jednostkę samorządu terytorialnego, która utworzyła instytucję kultury. Funkcję organizatora w odniesieniu do samorządowych instytucji kultury pełni organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Wyłącznie uprawnionymi do ustalenia wysokości dotacji dla samorządowej instytucji kultury są zatem: rada gminy, powiatu, sejmik województwa, gdyż to do ich kompetencji należy w myśl

⁶ DzU 2007 nr 14, poz. 89 z późn. zm.

⁷ DzU 2001 nr 13, poz. 123 z późn. zm.

ustaw ustrojowych (art. 18 ust. 2 pkt 4 i 9 lit. h ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym⁸, art. 12 pkt 5 i 8 lit. i ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie powiatowym⁹, art. 18 pkt 6 i 19 lit. f ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku o samorządzie województwa¹⁰) tworzenie samorządowych jednostek organizacyjnych oraz uchwalanie budżetu odpowiednio gminy, powiatu bądź województwa samorządowego. Za niezgodne z powyższymi przepisami należy zatem uznać ustalanie bądź dokonywanie zmian kwoty dotacji dla samorządowej instytucji kultury przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego.

Przepis art. 12 ustawy nakazuje organizatorowi zapewnienie środków niezbędnych do rozpoczęcia i prowadzenia działalności kulturalnej oraz do utrzymania obiektu, w którym działalność jest prowadzona. W tym kontekście dotacja, o której mowa w art. 28 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, stanowi dotację podmiotową w rozumieniu art. 106 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

W mojej ocenie należy uznać, iż na gruncie ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej istnieje również możliwość udzielenia przez organizatora dotacji celowej na inwestycje dla samorządowej instytucji kultury. Według art. 29 ust. 1 ustawy, wartość majątku instytucji kultury odzwierciedla fundusz instytucji kultury, który odpowiada wartości wydzielonego instytucji i nabytego majątku. Stosownie do art. 29 ust. 3 pkt 2 ustawy fundusz instytucji kultury zwiększa się o dotacje budżetowe na finansowanie rozwoju kultury. Natomiast z ust. 4 przywołanego przepisu wynika, że fundusz zmniejsza się między innymi z tytułu finansowania inwestycji. Wobec powyższego środki funduszu instytucji kultury z wszystkich wymienionych w nim źródeł, w tym z dotacji na jej rozwój, mogą być przeznaczone na finansowanie wydatków inwestycyjnych. Z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, będącej organizatorem dla samorządowej instytucji kultury, może być zatem udzielona dotacja na rozwój instytucji kultury w formie dotacji celowej na finansowanie realizacji inwestycji tej instytucji.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej jednostki samorządu terytorialnego organizują działalność kulturalną, tworząc samorządowe instytucje kultury, dla których prowadzenie takiej działalności jest podstawowym celem statutowym. Wobec powyższego, w przypadku utworzenia instytucji kultury przez jednostkę samorządu terytorialnego, pojawia się kwestia związana z możliwością realizacji zadań z zakresu kultury w formie wydatków bezpośrednich z budżetu tej jednostki. Wydaje się zasadny pogląd, iż w takiej sytuacji wykonywanie zadań z zakresu kultury powinno się odbywać poprzez instytucję kultury, gdyż stanowi to realizację jej podstawowych zadań statutowych.

⁸ DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

⁹ DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

¹⁰ DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

Dotacje dla jednostek rządowego podsektora finansów publicznych

Z budżetu jednostki samorządu terytorialnego można również wydatkować środki finansowe na zadania realizowane przez podmioty rządowego podsektora finansów publicznych. Możliwość udzielania dotacji tym podmiotom nie jest jednoznacznie określona w przepisach szczególnych.

W szczególności można wskazać przepis art. 94 ust. 6 ustawy z dnia 27 lipca 2005 roku *Prawo o szkolnictwie wyższym*¹¹, w myśl którego uczelnia może otrzymywać inne środki finansowe z budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. Przez uczelnię, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy, rozumieć należy również uczelnię publiczną, utworzoną przez państwo reprezentowane przez właściwy organ władzy lub administracji publicznej. Powołany przepis nie wskazuje formy prawnej przekazywania tych środków. Wydaje się uprawniony pogląd, że ze względu na relacje prawne pomiędzy uczelniami publicznymi a jednostkami samorządu terytorialnego środki mogą być wydatkowane w formie dotacji zarówno mającej na celu dofinansowanie bieżącej działalności uczelni, jak i dofinansowanie realizowanych przez nie inwestycji.

Z budżetu jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 28 ust. 1b ustawy o *organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej*, można przyznać dotacje dla państwowej instytucji kultury na zadania ważne z punktu widzenia regionalnej polityki rozwoju w zakresie rozwoju kultury, w tym na zadania inwestycyjne. Wskazany przepis wprost określa możliwość dofinansowania państwowych instytucji kultury poprzez dotacje na współfinansowanie określonych zadań, jak i dotacje na cele inwestycyjne.

Należy też zwrócić uwagę na możliwość dofinansowania z budżetów jednostek samorządu terytorialnego zadań realizowanych przez jednostki organizacyjne Policji. Przepis art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 roku o *Policji*¹² stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mogą uczestniczyć w pokrywaniu wydatków inwestycyjnych, modernizacyjnych lub remontowych oraz kosztów utrzymania i funkcjonowania jednostek organizacyjnych Policji, a także zakupu niezbędnych dla ich potrzeb towarów i usług. Z kolei ust. 4 i 4a przywołanego artykułu uprawnia rady gmin i rady powiatów do wspierania Policji poprzez tworzenie dodatkowych etatów, finansowanie przedłużonego czasu służby i nagród za osiągnięcia w służbie. Środki uzyskane przez Policję na wskazane w art. 13 ust. 3 i 4a cele stanowią przychód Funduszu Wsparcia Policji, odpowiednio: centralnego, wojewódzkich i funduszu Szkół Policji. Wydatki z budżetu jednostek samorządu terytorialnego na wskazane powyżej cele powinny być, w mojej ocenie, dokonywane w formie dotacji celowych, z przeznaczeniem dla Funduszu Wsparcia Policji. Za takim rozwiązaniem pośrednio przemawia zaklasyfikowanie tego rodzaju wydatków w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 roku w *sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*¹³ do § 300 „Wpłaty jednostek na fundusz celowy”, który to paragraf podziałki klasyfikacji budżetowej, po myśli rozporządzenia należy do grupy dotacji. Zgodnie

¹¹ DzU nr 164, poz. 1365 z późn. zm.

¹² DzU 2007 nr 43, poz. 277 z późn. zm.

¹³ DzU nr 107, poz. 726 z późn. zm.

z przywołanym powyżej rozporządzeniem, wydatki na cele inwestycyjne należy klasyfikować natomiast do § 617 „Wpłaty od jednostek na fundusz celowy na finansowanie lub dofinansowanie zadań inwestycyjnych”.

Podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych

Stosownie do art. 176 ustawy o *finansach publicznych* podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych i nie działające w celu osiągnięcia zysku mogą otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje na cele publiczne związane z realizacją zadań tej jednostki. Zlecenie zadania i udzielenie dotacji następuje zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, a jeżeli dotyczy innych zadań niż określone w tej ustawie – na podstawie umowy jednostki samorządu terytorialnego z tym podmiotem. Tryb postępowania o udzielenie dotacji na inne zadania niż określone w ustawie o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, sposób jej rozliczania oraz sposób kontroli wykonywania zleconego zadania określa w drodze uchwały organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, mając na uwadze zapewnienie jawności postępowania o udzielenie dotacji i jej rozliczenia.

Przywołany przepis wskazuje zatem dwie podstawy udzielania dotacji z budżetu jednostek samorządu terytorialnego podmiotom spoza sektora finansów publicznych. Pierwszą stanowią przepisy ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*¹⁴, natomiast drugą stanowi uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, która umożliwia udzielenie dotacji na inne zadania niż wskazane w ustawie o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*.

Jeżeli chodzi o zakres podmiotowy, to przepis art. 176 ustawy o *finansach publicznych* określa, że uprawnione do otrzymania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego są podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych i nie działające w celu osiągnięcia zysku. Po pierwsze zatem, przy udzielaniu dotacji w oparciu o przywołany przepis należy mieć na względzie art. 4 ustawy o *finansach publicznych*, określający katalog jednostek należących do sektora finansów publicznych. Wymienione w nim podmioty nie mogą otrzymać dotacji na podstawie wskazanej powyżej normy prawnej. Po drugie, podmioty te nie mogą działać w celu osiągnięcia zysku. Zabronione jest zatem dotowanie podmiotów gospodarczych, których głównym celem działania z natury rzeczy jest uzyskanie zysku (np. spółki prawa handlowego). Wyklucza to możliwość udzielania dotacji tym podmiotom, które działają w celu osiągnięcia zysku, chociażby tego zysku nie osiągnęły. Należy zwrócić uwagę, że przedmiotowy warunek nie odnosi się do całokształtu działalności podmiotu ubiegającego się o dotację, lecz tylko do tej części działalności, która jest objęta dotowaniem. Istnieją bowiem takie jednostki organizacyjne, np. stowarzyszenia, które prowadzą działalność gospodarczą mającą charakter uboczny w stosunku do działalności podstawowej, a cały wypracowany zysk przeznaczają na działalność statutową.

¹⁴ DzU nr 96, poz. 873 z późn. zm.

Analizując możliwość zlecenia zadania i udzielenia dotacji na podstawie art. 176 ustawy o *finansach publicznych* osobom fizycznym, należy rozpatrzeć dwie sytuacje wynikające z obowiązującego stanu prawnego. Zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* zlecenie realizacji zadań publicznych może nastąpić poprzez powierzenie wykonywania zadania publicznego, wraz z udzieleniem dotacji na finansowanie jego realizacji, lub wspieranie wykonywania zadania z udzieleniem dotacji na jego dofinansowanie. Zgodnie z ustawą wspieranie lub powierzenie zadań następuje po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert, w którym mogą uczestniczyć wyłącznie podmioty wymienione w art. 11 ust. 3 ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*. Zgodnie z jego treścią w otwartym konkursie ofert uczestniczą organizacje pozarządowe, czyli niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych, i nie działające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej utworzone na podstawie przepisów ustaw, w tym fundacje i stowarzyszenia, osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancji wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego, stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego, spółdzielnie socjalne oraz jednostki organizacyjne podległe organom administracji publicznej lub przez nie nadzorowane. Ustawa w przywołanym przepisie nie wymienia osób fizycznych jako uprawnionych do ubiegania się o udzielenie dotacji. Odmiennie natomiast kształtuje się sytuacja w przypadku ubiegania się o dofinansowanie zadań niewymienionych w art. 4 ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, udzielanych w trybie uchwały podjętej przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. W mojej ocenie osobom fizycznym można w tym trybie zlecić zadanie i udzielić dotacji pod warunkiem spełnienia przesłanek określonych w art. 176 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych*, tzn. osoby fizyczne nie mogą działać w celu osiągnięcia zysku, a zlecenie dotyczy zadania publicznego realizowanego przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Dotacji można udzielić tylko na cele publiczne związane z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego, która udziela dotacji. Ustawa o *finansach publicznych* nie precyzuje, co należy rozumieć pod pojęciem „cel publiczny”. Zapisano jedynie, że ten cel publiczny powinien być związany z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego, która to zadanie zleca. Według ustaw ustrojowych do zakresu działań jednostek samorządu terytorialnego należą tylko sprawy publiczne i tylko w zakresie tych spraw można zlecić zadania innym podmiotom. Zlecane zadanie musi należeć do kompetencji danej jednostki samorządu terytorialnego. Niedopuszczalne jest więc udzielanie dotacji na realizację zadań innej jednostki samorządu terytorialnego niż zlecająca zadanie. Gmina nie może zatem udzielić dotacji na realizację zadania należącego do właściwości powiatu.

Art. 4 ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* określa sferę zadań publicznych, w zakresie której jednostki samorządu terytorialnego mogą zlecać zadania i udzielać dotacji. Z przywołanego art. 176 ustawy o *finansach publicznych*, jak i art. 4 ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* wynika jednoznacznie, że dofinansowane z budżetu mogą być tylko

zadania mieszczące się w sferze zadań publicznych należących do kompetencji konkretnej jednostki samorządu terytorialnego. Przyjęte rozwiązanie wyklucza możliwość dofinansowania z budżetu bieżącej działalności podmiotu zgłaszającego ofertę. Przedmiot zlecenia stanowią bowiem skonkretyzowane zadania jednostki samorządu terytorialnego, przekazane do realizacji innemu podmiotowi. Przykładowo w świetle ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* do sfery zadań publicznych, które mogą zlecić do realizacji i finansować jednostki samorządu terytorialnego, należą zadania z zakresu upowszechniania kultury fizycznej i sportu. Jakiego rodzaju zadania należą do właściwości jednostek samorządu terytorialnego, rozstrzyga ustawa z dnia 18 stycznia 1996 roku o *kulturze fizycznej*¹⁵. Przywołana ustawa określa jako te zadania między innymi organizowanie działalności w dziedzinie rekreacji ruchowej oraz tworzenie odpowiednich warunków materialno-technicznych dla jej rozwoju. Tak więc istnieje prawna możliwość zlecenia podmiotom spoza sektora finansów publicznych zadań w tym zakresie, polegających np. na organizacji zawodów i zajęć sportowych, imprez rekreacyjno-ruchowych, przygotowaniu i utrzymaniu infrastruktury służącej do tej działalności. Przywołana ustawa nie daje natomiast podstawy do udzielania dotacji na bieżącą działalność klubów sportowych. Należy jednak zwrócić uwagę, że w związku z realizowanym zadaniem istnieje możliwość dokonywania przez podmiot realizujący zleczone zadanie wydatków związanych z jego statutową działalnością, np. klub sportowy pokrywa wydatki związane z przygotowaniem boiska, opłaceniem sędziów prowadzących zawody itp.

Jeżeli chodzi o tryb udzielania dotacji, to w przypadku zadań wskazanych w art. 4 ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* stosuje się tryb szczegółowo określony w powyższej ustawie, z zastrzeżeniem dotyczącym zadań z zakresu pomocy społecznej. Zgodnie z przepisem art. 11 ust. 2 udzielenie dotacji następuje dopiero po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert. W budżecie jednostki samorządu terytorialnego nie można więc planować wydatków w formie dotacji na zleczone do realizacji zadanie z jednoczesnym wskazaniem skonkretyzowanego podmiotu, któremu przyznano dofinansowanie. W uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego powinno się wyłącznie określić zadanie zleczone do realizacji podmiotom spoza sektora finansów publicznych oraz wysokość zaplanowanego dofinansowania na jego realizację.

W przypadku zadań nieobjętych przepisem art. 4 ustawy o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* tryb postępowania o udzielenie dotacji, rozliczania i kontroli wykonywania zleconego zadania określa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w podjętej uchwale. Przedmiotowa uchwała stanowi przepis prawa miejscowego, powszechnie obowiązującego na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego. Na cechy, jakie powinna spełniać uchwała organu jednostki samorządu terytorialnego, by można ją uznać za akt prawa miejscowego, wskazał Naczelny Sad Administracyjny¹⁶, uznając, że „każdy akt prawny, zawierający normy o charakterze generalnym (czyli nieodnoszące się do indywidualnie oznaczonego podmiotu, lecz do pewnej kategorii potencjalnych adresatów) i abstrakcyjnym (czyli nie „konsumowane” poprzez jednokrotne zastosowanie, lecz mogące zostać wykorzystane w nieograniczonej liczbie przypadków w przyszłości) wydany przez ustawowo wskazany organ admini-

¹⁵ DzU 2007 nr 226, poz. 1675 z późn. zm.

¹⁶ Wyrok NSA z 1 marca 2001, sygn. akt: S.A./Bk 1532/00, OSP 2002 nr 11, poz. 138.

stracji, staje się aktem normatywnym należącym do prawa miejscowego". Uchwała jako akt normatywny podlega publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym, na zasadach wynikających z ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku o *ogłaszaniu aktów prawnych i niektórych innych aktów normatywnych*¹⁷. W treści uchwały powinny być określone m.in.: termin składania wniosków o udzielenie dotacji, forma wniosku, forma powiadomienia wnioskodawcy o sposobie rozpatrzenia wniosku, termin ich rozpatrzenia, organ, który dokona wyboru oferty, kryteria wyboru. Podjęta uchwała powinna zapewniać jawność postępowania o udzielenie dotacji i jej rozliczenie. Zasada jawności postępowania wyraża się w tym, że zamiar zlecenia zadania do realizacji podmiotom spoza sektora finansów publicznych i jego dofinansowania należy podać do publicznej wiadomości, np. poprzez opublikowanie na stronach internetowych jednostki samorządu terytorialnego, na tablicach przeznaczonych do urzędowych ogłoszeń itp. W taki sam sposób należy podać do publicznej wiadomości rozliczenie udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego dotacji. Ponadto należy zwrócić uwagę, że brakuje podstaw do zamieszczania w przedmiotowej uchwale zapisów określających zasady zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranych w nadmiernej wysokości lub nienależnie, ustalania terminów jej zwrotu, czy sposobu naliczania odsetek. Powyższe kwestie w sposób wyczerpujący zostały bowiem uregulowane w art. 145 ustawy o *finansach publicznych*.

Zlecenie zadania następuje na podstawie umowy zawartej pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego a podmiotem ubiegającym się o dotację. Umowa z wybranym podmiotem powinna być sformułowana z uwzględnieniem art. 131 ust. 2 ustawy o *finansach publicznych*. W przypadku zlecenia zadań określonych w ustawie o *działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* ramowy wzór umowy określił Minister Pracy i Polityki Społecznej w rozporządzeniu z dnia 27 grudnia 2005 roku w *sprawie wzoru oferty realizacji zadania publicznego, ramowego wzoru umowy o wykonanie zadania publicznego i wzoru sprawozdania z wykonania tego zadania*¹⁸.

Jeżeli chodzi o możliwość przekazania w trybie art. 176 ustawy o *finansach publicznych* dotacji na cele inwestycyjne, to – w mojej ocenie – wskazana norma prawna nie daje podstaw do dofinansowania tego rodzaju wydatków. Należy uznać za aktualny pogląd wyrażony przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie¹⁹, odnoszący się do stanu prawnego wynikającego z art. 118 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o *finansach publicznych*. W ocenie Kolegium cel publiczny dotacji celowych wynika z publicznego charakteru zadań zleconych do realizacji podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych i niedziałających w celu osiągnięcia zysku. Zadania publiczne dotyczące poszczególnych szczebli samorządu terytorialnego wynikają z ustaw szczególnych i dotyczą spraw związanych z szeroko rozumianą sferą usług publicznych. Udzielenie podmiotom spoza sektora finansów publicznych dotacji na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji tych podmiotów w celu realizacji zadań publicznych stanowiłoby w istocie finansowanie celów prywatnych tych podmiotów.

¹⁷ DzU 2005 nr 190, poz. 1606 z późn. zm.

¹⁸ DzU nr 264, poz. 2207.

¹⁹ Uchwała nr 57/K/03 z 19 stycznia 2003, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2003, nr 3, poz. 85.

Kwestie związane z realizacją zadań z zakresu pomocy społecznej

Stosownie do art. 25 ustawy z dnia 12 marca 2004 roku *o pomocy społecznej*²⁰ organy administracji samorządowej mogą zlecać realizację zadania z zakresu pomocy społecznej, udzielając dotacji na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zleconego zadania. Ustawa wskazuje również katalog podmiotów, zwanych podmiotami uprawnionymi, którym można zlecić realizację zadań z zakresu pomocy społecznej, zaliczając do nich: organizacje pozarządowe prowadzące działalność w zakresie pomocy społecznej oraz osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancji wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności w zakresie pomocy społecznej. Ustawodawca wśród „podmiotów uprawnionych” nie wymienia osób fizycznych, co wyklucza możliwość zlecenia i przyznania osobom fizycznym dotacji na realizację zadań z zakresu pomocy społecznej. Zgodnie z art. 25 ust. 2 ustawy zlecenie realizacji zadań z pomocy społecznej nie może obejmować ustalania uprawnień do świadczeń, opłacania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz wypłaty świadczeń pieniężnych.

Zlecić w trybie ustawy *o pomocy społecznej* można tylko te zadania, które należą do właściwości konkretnej jednostki samorządu terytorialnego. Szczegółowy zakres zadań pomocy społecznej, realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli, określają przepisy od art. 17 do art. 21 ustawy. Zlecenie realizacji zadań należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego oraz przyznanie dotacji następuje, w myśl art. 25 ust. 4 ustawy, po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert. Tryb postępowania o udzielenie dotacji i jej rozliczenie został szczegółowo unormowany w ustawie. W konsekwencji jednostki samorządu terytorialnego nie mogą wprowadzać innych rozwiązań niż wynikające z zapisów ustawowych. Ustawa *o pomocy społecznej* w art. 33 ust. 2 określa elementy, które powinna zawierać w swojej treści umowa o realizację zleconego zadania. Ponadto Minister Pracy i Polityki Społecznej ustalił w rozporządzeniu z dnia 4 kwietnia 2005 roku *w sprawie określenia ramowego wzoru umowy o realizację zadania z zakresu pomocy społecznej*²¹ wzór umowy o realizację zadania z zakresu pomocy społecznej.

Tak określona konstrukcja zlecenia zadań oraz udzielania dotacji z pomocy społecznej powoduje, że w uchwale budżetowej jednostek samorządu terytorialnego, w przypadku podjęcia decyzji o zleceniu zadań z zakresu pomocy społecznej, należy określić zadanie przekazane do realizacji oraz wskazać kwotę przeznaczoną na jego finansowanie lub dofinansowanie.

²⁰ DzU nr 64, poz. 593 z późn. zm.

²¹ DzU nr 61, poz. 545.

Dotacje na prace restauratorskie, konserwatorskie i roboty budowlane przy zabytkach wpisanych do rejestru zabytków

Zgodnie z brzmieniem art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 23 lipca 2003 roku *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*²² w trybie określonym odrębnymi przepisami dotacja na prace restauratorskie, konserwatorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru zabytków może być udzielona przez organ stanowiący gminy, powiatu lub samorządu województwa na zasadach określonych w podjętej przez ten organ uchwale. Przedmiotowa dotacja ma charakter dotacji celowej w rozumieniu art. 106 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*.

Podstawę do udzielenia dotacji stanowi określenie w odrębnej uchwale zasad jej udzielania przez właściwy podmiot, tj. radę gminy, powiatu lub sejmik województwa.

Zakres przedmiotowy uchwały określa przywołany powyżej przepis, wskazując na możliwość dofinansowania z budżetu jednostek samorządu terytorialnego prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych. Definicje tych pojęć ustalono na gruncie ustawy *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*. Szczegółowy zakres tych prac w związku z dotacjami udzielanymi z budżetu państwa zawiera art. 77 ustawy. Dokładnie taki sam zakres prac może być dofinansowany z budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Stosownie bowiem do brzmienia art. 81 ust. 2 ustawy *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami* dotacji udziela się w zakresie określonym art. 77 ustawy. Ze względu na konstrukcję przywołanego przepisu organ stanowiący nie jest uprawniony do rozszerzania katalogu prac, które mogą być dofinansowane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wydaje się natomiast w pełni uprawniony pogląd, że jednostki samorządu terytorialnego mogą w podjętej uchwale określić ten katalog w węższym zakresie, niż wynika to z treści art. 77 ustawy.

Zakres podmiotowy uchwały określa sam ustawodawca poprzez treść art. 71 ustawy. Zgodnie z jego brzmieniem ustawowy obowiązek opieki nad zabytkami ciąży na osobach fizycznych i jednostkach organizacyjnych, które posiadają tytuł prawny do zabytku wynikający z prawa własności, użytkowania wieczystego, ograniczonego prawa rzeczowego, trwałego zarządu albo stosunku zobowiązaniowego. Realizacja przedmiotowego obowiązku może być dofinansowana środkami pochodzącymi między innymi z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Organ stanowiący nie może zatem w podjętej uchwale ograniczać katalogu podmiotów uprawnionych do ubiegania się o udzielenie dotacji. Należy zwrócić uwagę, że zawężenie kręgu podmiotów uprawnionych przez ustawodawcę do występowania o dotację na prace restauratorskie, konserwatorskie lub roboty budowlane przy zabytkach stanowi naruszenie zasady równości podmiotów w ubieganiu się o środki publiczne, wyrażoną w art. 33 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*.

Ponadto organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie może uregulować w sposób odmienny, aniżeli wynika to z przywołanego art. 71 ust. 1, katalogu tytułów prawnych do władania zabytkiem, uprawniających do otrzymania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Stanowisko takie zajęło

²² DzU nr 162, poz. 1568 z późn. zm.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie²³ w związku z uchwałą nr VII/50/2007 Rady Gminy P. w sprawie zasad udzielania z budżetu gminy dotacji na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru. Organ nadzoru uznał między innymi za naruszający prawo zapis § 4 uchwały stanowiący, że „wniosek o udzielenie dotacji może złożyć osoba fizyczna lub prawna, która posiada tytuł prawny do zabytku wynikający z prawa własności, prawa użytkowania wieczystego lub trwałego zarządu”. Kolegium Izby uznało, że „określenie tytułów prawnych do władania zabytkami, uprawniających do otrzymania dotacji z budżetu gminy jest w badanej uchwale węższe od wynikających z ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Opisane ograniczenie w istotny sposób narusza art. 81 ust. 1 w związku z art. 71 ust. 1 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, gdyż uniemożliwia ubieganie się o dotację osobom fizycznym i jednostkom organizacyjnym, których uprawnienie do dysponowania zabytkami wynika z ograniczonego prawa rzeczowego lub stosunku zobowiązaniowego”.

Przedmiotowa uchwała określa zasady udzielania dotacji, co oznacza, iż w tym pojęciu mieszczą się również zagadnienia dotyczące rozliczania udzielonej dotacji i kontroli jej wykorzystania. Brak jest natomiast podstaw do wprowadzenia w podejmowanej uchwale zapisów określających zasady zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej w nadmiernej wysokości lub nienależnie, ustalania terminów jej zwrotu, czy sposobu naliczania odsetek, gdyż w tym zakresie regulacje zawarte są w przepisie art. 145 ustawy o *finansach publicznych*.

Uchwała określająca zasady udzielania dotacji stanowi przepis prawa miejscowego. Oznacza to, że jest przepisem prawnym zawierającym normy o charakterze generalnym (odnosi się do nieoznaczonego adresata) oraz abstrakcyjnym (może być wykorzystana w nieograniczonej liczbie przypadków w przyszłości). Wejście w życie tego rodzaju uchwały uzależnione jest od jej wcześniejszej publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym, stosownie do ustawy o *ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*. Za nieprawidłowe należy uznać, moim zdaniem, działanie, gdy na tej samej sesji organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podejmuje uchwałę określającą zasady udzielania dotacji na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru zabytków i jednocześnie planuje w budżecie wydatki w formie dotacji na dofinansowanie tego rodzaju prac.

Udzielenie dotacji może nastąpić tylko na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku położonym na terenie tej jednostki samorządu terytorialnego, która takiej dotacji udziela. Wynika to z konstrukcji przyjętej w ustawach ustrojowych, które wskazują, jaki zakres zadań publicznych należy do jednostek samorządu terytorialnego, rozumianych jako wspólnota samorządowa i odpowiednie terytorium. Dofinansowanie prac restauratorskich, konserwatorskich lub robót budowlanych przy zabytku położonym na terenie innej jednostki samorządu terytorialnego może natomiast nastąpić poprzez udzielenie pomocy finansowej na współfinansowanie tych prac.

W praktyce obok uchwały określającej zasady udzielania dotacji funkcjonują również uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego, rozstrzygające o przyznaniu dotacji na określony rodzaj prac skonkretyzowane-

²³ Uchwała nr XVI/3421/2007 z 5 czerwca 2007.

mu podmiotowi. W przypadku podjęcia takiej uchwały nie ma konieczności wskazywania tego podmiotu i rodzaju prac w uchwale budżetowej. Z praktyki Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie wynika, że jednostki samorządu terytorialnego wysokość dotacji na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane ustalają w uchwale budżetowej, wskazując podmiot, który ma otrzymać dofinansowanie, rodzaj wykonywanych prac oraz kwotę dofinansowania.

Należy zwrócić uwagę, że w świetle art. 81 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami cedowanie w uchwale określającej zasady udzielania dotacji uprawnienia do ich przyznawania na organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego jest niedopuszczalne. Przywołany art. 81 ust. 1 wskazuje jako organ posiadający wyłączną kompetencję do udzielenia dotacji radę gminy, powiatu lub sejmiku województwa.

Dotacje dla niepublicznych przedszkoli, szkół i placówek oświatowych

Zadaniem oświatowym jednostek samorządu terytorialnego jest stosownie do art. 5a ust. 2 ustawy o systemie oświaty zapewnienie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej w przedszkolach, szkołach i placówkach oświatowych przyporządkowanych wyszczególnionemu w treści przepisu zakresowi działania gmin, powiatów i samorządów województw. Realizacja tego zadania związana jest bądź z zakładaniem i prowadzeniem własnych szkół i placówek publicznych, bądź finansowaniem tych jednostek, dla których organem założycielskim jest inna niż jednostka samorządu terytorialnego osoba prawna lub osoba fizyczna. Jednostki systemu oświaty prowadzone przez podmioty inne niż jednostki samorządu terytorialnego mogą funkcjonować w formie publicznych, jak i niepublicznych szkół, przedszkoli i placówek oświatowych

Przewidziana w przepisach ustawy o systemie oświaty dotacja ma charakter dotacji podmiotowej w rozumieniu art. 106 ustawy o finansach publicznych, gdyż służy dofinansowaniu bieżącej działalności ustawowo wskazanego podmiotu.

Nowelizacja ustawy o systemie oświaty z dnia 7 września 2007 roku²⁴ umożliwia tworzenie od 1 stycznia 2008 roku przez radę gminy innych form wychowania przedszkolnego, które mają na celu uzupełnienie istniejącej sieci przedszkoli publicznych i oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych. Zgodnie z delegacją ustawową rodzaje innych form wychowania przedszkolnego określi Minister Edukacji Narodowej w rozporządzeniu. Powyższa zmiana powoduje również konieczność dofinansowania tych form poprzez dotacje z budżetu gminy na zasadach określonych w ustawie o systemie oświaty, w przypadku, gdy są prowadzone przez osoby prawne lub fizyczne.

Zasady finansowania przedszkoli, szkół i placówek oświatowych oraz innych form wychowania przedszkolnego prowadzonych przez osoby prawne inne niż jednostki samorządu terytorialnego oraz osoby fizyczne określone są w art. 80 i 90 ustawy o systemie oświaty. Przywołany powyżej przepis art. 80 reguluje kwestie związane z dotacjami udzielanymi podmiotom prowadzącym publiczne przedszkola, inne formy wychowania przedszkolnego, szkoły lub inne placówki

²⁴ DzU nr 181, poz. 1292.

oświatowe wskazane w art. 2 pkt 5 i 7 ustawy o systemie oświaty. Stosownie do jego brzmienia:

- przedszkola publiczne otrzymują na każdego ucznia z budżetu gminy dotację w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego ucznia w przedszkolach publicznych prowadzonych przez gminę, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego;
- szkoły publiczne otrzymują na każdego ucznia dotację z budżetu jednostki samorządu terytorialnego obowiązanej do prowadzenia odpowiedniego typu i rodzaju szkół, w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego ucznia w szkołach tego samego typu i rodzaju prowadzonych przez tę jednostkę samorządu terytorialnego; w przypadku nieprowadzenia przez jednostkę samorządu terytorialnego szkoły tego samego typu i rodzaju podstawą ustalenia wysokości dotacji jest kwota przewidziana na jednego ucznia szkoły publicznej danego typu i rodzaju w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego;
- placówki publiczne, o których mowa w 2 pkt 5 i 7 ustawy, prowadzone przez osoby prawne i fizyczne otrzymują na każdego wychowanka dotację z budżetu powiatu w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego wychowanka w placówkach tego samego rodzaju prowadzonych przez powiat, jednak nie niższej od kwoty przewidzianej na jednego wychowanka placówki tego rodzaju w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego; w przypadku nieprowadzenia przez powiat placówki publicznej danego rodzaju podstawą ustalenia wysokości dotacji jest kwota przewidziana na jednego wychowanka placówki tego rodzaju w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego;
- osoba prowadząca wychowanie przedszkolne w formach, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 14a ust. 7, otrzymuje na każdego ucznia objętego tą formą wychowania przedszkolnego dotację z budżetu gminy w wysokości nie niższej niż 50 % wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę.

Przepis art. 90 ustawy reguluje natomiast kwestie związane z finansowaniem niepublicznych przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek, o których mowa w art. 2 pkt 5 i 7 ustawy. Stosownie do powołanego przepisu:

- dotacje dla szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych, w których realizowany jest obowiązek szkolny lub obowiązek nauki, przysługują na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na jednego ucznia danego typu i rodzaju szkoły w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego;
- dotacje dla niepublicznych przedszkoli przysługują na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przed-

- szkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego;
- dotacje dla niepublicznych szkół o uprawnieniach szkół publicznych niewymienionych w art. 90 ust. 2a przysługują na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 50% ustalonych w budżecie odpowiednio danej gminy lub powiatu wydatków bieżących ponoszonych w szkołach publicznych tego samego typu i rodzaju w przeliczeniu na jednego ucznia; w przypadku braku na terenie gminy lub powiatu szkoły publicznej danego typu i rodzaju podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę lub powiat na prowadzenie szkoły publicznej danego typu lub rodzaju;
 - placówki niepubliczne, o których mowa w art. 2 pkt 5 i 7, otrzymują na każdego wychowanka dotacje z budżetu powiatu w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na jednego wychowanka tego rodzaju placówki w części oświatowej subwencji ogólnej dla danej jednostki samorządu terytorialnego, a w przypadku niepublicznych ośrodków umożliwiających realizację obowiązku, o którym mowa w art. 14 ust. 3, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki dzieciom i młodzieży, o których mowa w art. 16 ust. 7, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym ze sprzężonymi niepełnosprawnościami, w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na jednego wychowanka tego rodzaju ośrodków w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego;
 - osoba prowadząca wychowanie przedszkolne w formach, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 14a ust. 7, otrzymuje na każdego ucznia objętego tą formą wychowania przedszkolnego dotację z budżetu gminy w wysokości nie niższej niż 40% wydatków bieżących ponoszonych na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę.

Ustawa w sposób jednoznaczny wskazuje również termin, w jakim dotacje powinny zostać przekazane na rachunek szkoły lub placówki. Zgodnie z art. 80 ust. 3c oraz art. 90 ust. 3c ustawy o *systemie oświaty* przekazanie dofinansowania następuje w 12 częściach, do ostatniego dnia każdego miesiąca. Zarówno brzmienie przepisu art. 80, jak i art. 90 wskazuje, że jednostki samorządu terytorialnego są zobowiązane do dotowania określonych w tych przepisach przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek oświatowych.

Przepisy ustawy o *systemie oświaty* jednoznacznie wskazują podstawę i zasady ustalania dotacji z budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Należy zatem podkreślić, że jednostki samorządu terytorialnego nie są uprawnione do odmiennego określania podstawy udzielania dotacji, jak również terminów jej przekazywania z budżetu, aniżeli wynika to z powołanych powyżej przepisów ustawy o *systemie oświaty*. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że w przypadku dotacji dla niepublicznych jednostek systemu oświaty ustawodawca wskazał jedynie minimalny limit wysokości dotacji, który organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mogą zwiększyć. W tym stanie prawnym Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie²⁵ uznało, że określenie w uchwale nr VIII/56/2007 Rady Powiatu R.-S. z dnia 29 czerwca 2007 roku w sprawie trybu udzielania i rozliczania dotacji z budżetu powiatu dla niepublicznych szkół i placó-

²⁵ Uchwała nr XX/4611/2007 z 31 lipca 2007.

wiek oświatowo-wychowawczych dotacji „dla niepublicznych szkół podstawowych specjalnych, gimnazjów specjalnych, szkół ponadgimnazjalnych specjalnych i trzyletnich szkół specjalnych przysposabiających do pracy o uprawnieniach szkół publicznych oraz niepublicznych specjalnych ośrodków szkolno-wychowawczych dla dzieci i młodzieży wymagającej stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, (...) w wysokości równej średnim wydatkom bieżącym ponoszonym na jednego wychowanka tego samego rodzaju placówki publicznej prowadzonej przez powiat” narusza prawo „gdyż określiła (rada) zasady ustalania wysokości dotacji z budżetu powiatu dla niepublicznych szkół podstawowych specjalnych, gimnazjów specjalnych, szkół ponadgimnazjalnych specjalnych i trzyletnich szkół specjalnych przysposabiających do pracy o uprawnieniach szkół publicznych oraz niepublicznych specjalnych ośrodków szkolno-wychowawczych dla dzieci i młodzieży wymagającej stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, które nie gwarantują wynikającego z ustawy o systemie oświaty minimalnego poziomu dotowania z budżetu powiatu tych placówek”.

W przypadku dotacji dla niepublicznych jednostek systemu oświaty wynikających z art. 90 ustawodawca nałożył na osoby prowadzące przedszkola, inne formy wychowania przedszkolnego, szkoły i placówki oświatowe wskazane w art. 2 pkt 5 i 7 ustawy obowiązek podania w terminie do 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji planowaną – zatem nie faktyczną – liczbę uczniów. Według mojej oceny w przypadku niezachowania określonego w przepisach terminu jednostka samorządu terytorialnego może przyznać dotację, ale w wysokości ustalonej przez organ stanowiący, bez stosowania podstawy wynikającej z ustawy o systemie oświaty. Analogicznego wymogu ustawodawca nie określił natomiast w przypadku dotacji przewidzianych w art. 80, tj. dla publicznych przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek oświatowych wymienionych w art. 2 pkt 5 i 7 ustawy prowadzonych przez osoby fizyczne i osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego.

Na gruncie art. 80 i art. 90 ustawy o systemie oświaty zakres uprawnień organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego został określony do kwestii ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji z uwzględnieniem w szczególności podstawy obliczania dotacji i zakresu danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji oraz w rozliczeniu udzielenia dotacji. Tryb udzielania dotacji oznacza m.in. wymagania formalne, jakie powinny spełniać podmioty ubiegające się o dotację (np. forma wniosku, w której określa się liczbę uczniów). Tryb rozliczania dotacji oznacza zaś w głównej mierze zasady i terminy zgłaszania korekty danych stanowiących podstawę naliczenia dotacji²⁶. Przedmiotowa delegacja daje organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego podstawę jedynie do uregulowania technicznych kwestii związanych z udzielaniem dotacji. Jednostka samorządu terytorialnego nie jest natomiast uprawniona do szczegółowego ingerowania w sposób wydatkowania otrzymanej dotacji. Brak jest w szczególności podstaw do nakładania na szkoły, przedszkola i placówki oświatowe obowiązku przeznaczania środków pochodzących z dotacji na określone cele, a także przedkładania dokumentów potwierdzających poniesione wydatki, np. lista płac, faktury. Żądanie tego rodzaju dokumentów stanowi bowiem kontrolę gospodarki finansowej podmiotu, a przepisy ustawy o systemie oświaty nie dają organowi stanowiącemu podstaw do wpro-

²⁶ M. Pilch, *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*, Warszawa 2006.

wadzenia tego typu zapisów. Na gruncie ustawy o systemie oświaty formą rozliczenia udzielonej dotacji jest faktyczna liczba osób, na którą przyznano dofinansowanie. Również poza kompetencją organu stanowiącego pozostaje kwestia regulacji związanych ze zwrotem dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej w nadmiernej wysokości lub nienależnie, ustalania terminów jej zwrotu czy sposobu naliczania odsetek. Przedmiotowe kwestie zostały bowiem całościowo uregulowane w art. 145 ustawy o finansach publicznych.

Uchwała organu stanowiącego w przedmiocie trybu udzielania i rozliczania dotacji ma charakter przepisu prawa miejscowego, gdyż zawiera normy o charakterze generalnym i abstrakcyjnym, co oznacza, że podlega publikacji w trybie ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Ponieważ zawarte w przyjętej uchwale postanowienia dotyczą nieokreślonej grupy adresatów, brak jest zatem podstaw prawnych do podejmowania uchwał określających zasady udzielania i rozliczania dotacji, które odnoszą się do imiennie wskazanego podmiotu.

Przepisy art. 80 ust. 2 i 90 ust. 2b ustawy wskazują rozwiązania dotyczące sytuacji, gdy na terenie gminy nie funkcjonuje przedszkole publiczne prowadzone przez gminę, a funkcjonują przedszkola publiczne prowadzone przez osoby prawne inne niż jednostki samorządu terytorialnego oraz osoby fizyczne lub przedszkola niepubliczne. W takim przypadku podstawę ustalenia wysokości dotacji stanowią wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkola publicznego. Ustawodawca na gruncie ustawy o systemie oświaty nie sprecyzował pojęcia „najbliższej gminy”. W tym względzie należy przywołać orzecznictwo sądów administracyjnych²⁷, zgodnie z którym „w sytuacji gdy na terenie gminy, ustalającej (...) dotację dla niepublicznego przedszkola, nie funkcjonuje przedszkole publiczne, gmina ta powinna ustalić tę dotację w wysokości określonej w art. 90 ust. 2b ustawy na podstawie przewidzianych w budżecie gminy wydatków na jednego ucznia w przedszkolach publicznych prowadzonych na terenie najbliższej gminy, przez którą należy rozumieć gminę mającą siedzibę najbliżej siedziby gminy ustalającej dotację”.

Ponadto należy zwrócić uwagę na przepis art. 80 ust. 2a oraz art. 90 ust. 2c ustawy, które regulują kwestie związane z uczęszczaniem do przedszkola publicznego i niepublicznego dzieci z terenu innej gminy niż gmina dotująca przedszkole. Przedmiotowe przepisy nakładają na gminę obowiązek pokrycia kosztów udzielonej dotacji. Gmina, z terenu której do przedszkola uczęszcza dziecko, dokonuje zwrotu środków poprzez udzielenie dotacji celowej na zadanie przekazane do realizacji innej jednostce samorządu terytorialnego w drodze porozumień.

Treść art. 80 i 90 ustawy o systemie oświaty wskazuje, że udzielane z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dotacje mają generalnie charakter obligatoryjny. Kwestia ta przedstawia się odmiennie w przypadku publicznych placówek oświatowych innych niż wymienione w art. 2 pkt 5 i 7 ustawy o systemie oświaty. Takie placówki mogą otrzymywać dotacje z budżetu powiatu w wysokości i na zasadach określonych w uchwale rady powiatu. Zgodnie bowiem z art. 80 ust. 3b ustawy placówki publiczne niewymienione w ust. 3a ustawy (np. biblioteki pedagogiczne, czy poradnie psychologiczno-pedagogiczne) prowadzone przez osoby fizyczne i prawne mogą otrzymywać dotację z budżetu powiatu w wysokości i na zasadach ustalonych przez radę powiatu. Przedmio-

²⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 26 lipca 2005, sygn. akt: III SA/Wa 971/05.

towa dotacja ma charakter fakultatywny, zatem powiat nie ma obowiązku jej przyznawania. W podjętej uchwale rada powiatu może określić w sposób dowolny wskaźnik służący do jej wyliczenia. Również w gestii rady powiatu pozostaje kwestia terminu wypłaty dotacji. Można zatem określić, że wypłata dotacji nastąpi jednorazowo, jak i w określonych uchwałą terminach. Stosownie natomiast do brzmienia art. 90 ust. 3b szkoły niepubliczne nieposiadające uprawnień szkoły publicznej oraz placówki niepubliczne, o których mowa w art. 2 pkt 3, 4 i 10 ustawy, np. szkolne schroniska młodzieżowe, niepubliczne poradnie psychologiczno-pedagogiczne, czy biblioteki pedagogiczne mogą otrzymywać dotacje z budżetu powiatu. Szkoły i placówki wskazane w art. 90 ust. 3b otrzymują dotacje zgodnie z uchwałą o trybie udzielania i rozliczania dotacji określonych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Co do wysokości dotacji, to – w mojej ocenie – wobec braku regulacji w tym zakresie w przepisach ustawy o *systemie oświaty*, jej wysokość określa podmiot dotujący.

Moim zdaniem brak uchwały określającej tryb udzielania i rozliczania dotacji nie uniemożliwia udzielenia dofinansowania uprawnionemu w świetle ustawy o *systemie oświaty* podmiotowi, gdyż podstawę jej naliczania oraz termin przekazywania określił ustawodawca. Przedmiotowe rozwiązanie dotyczy jednak wyłącznie dotacji o charakterze obligatoryjnym.

Dotacje dla innych jednostek samorządu terytorialnego na zadania powierzone im do realizacji w drodze porozumień

Z treści art. 8 ust. 2a ustawy o *samorządzie gminnym* wynika, że gmina może wykonywać zadania z zakresu właściwości powiatu oraz zadania z zakresu właściwości województwa na podstawie porozumień z tymi jednostkami. Gmina otrzymuje na realizację tych zadań środki finansowe w wysokości koniecznej do realizacji zadania. Stosownie do brzmienia art. 5 ust. 2 ustawy o *samorządzie powiatowym* powiat może zawierać porozumienia w sprawie powierzenia prowadzenia zadań publicznych z jednostkami lokalnego samorządu terytorialnego, a także z województwem, na którego obszarze znajduje się powiat. Natomiast w myśl art. 8 ust. 2 ustawy o *samorządzie województwa* województwo może zawierać z innymi województwami oraz jednostkami lokalnego samorządu terytorialnego z obszaru województwa porozumienia w sprawie powierzenia prowadzenia zadań publicznych.

Należy zauważyć, że chodzi tutaj o porozumienia zawierane przez jednostki samorządu terytorialnego w sprawie powierzenia do realizacji określonych zadań publicznych. W wyniku tak zawartego porozumienia nie dochodzi do powstania odrębnej od jednostek samorządu terytorialnego zawierających porozumienie osoby prawnej. Natomiast jednostka samorządu terytorialnego wykonująca zadania publiczne objęte porozumieniem przejmuje prawa i obowiązki drugiej strony porozumienia związane z powierzonymi jej zadaniami, a jednostka samorządu terytorialnego powierzająca te zadania jest zobowiązana do udziału w kosztach ich realizacji²⁸.

²⁸ L Wengler, *Wygaśnięcie porozumienia komunalnego (zagadnienia wybrane)*, „Samorząd Terytorialny” 2006, nr 5, poz. 37, t. 1.

Powołane przepisy wskazują, że gmina może realizować zadania z zakresu właściwości powiatu i województwa, natomiast sama nie może powierzyć tym jednostkom samorządu terytorialnego do realizacji swoich zadań. W przypadku powierzenia takiego zadania gmina powinna otrzymać środki w formie dotacji celowej konieczne do jego zrealizowania. Zatem jako niezgodne z obowiązującym prawem należy określić sytuację, gdy gmina przyjmuje do realizacji zadanie bez uzyskania środków lub w kwocie rażąco niskiej w stosunku do wydatków koniecznych do jego realizacji.

W przypadku powiatów ustawa uprawnia je do przekazywania w drodze porozumień swoich zadań do realizacji zarówno w dół, tj. gminom, jak i w górę, tj. województwu, na terenie którego ten powiat się znajduje. Powiat powinien również zapewnić jednostce samorządu terytorialnego, której przekazuje zadanie, środki niezbędne do realizacji tego zadania. Ponadto art. 4 ust. 5 ustawy o *samorządzie powiatowym* stanowi, że powiat na uzasadniony wniosek gminy przekazuje jej zadania z zakresu swojej właściwości na warunkach określonych w porozumieniu. Do przekazania zadania do realizacji przez powiat konieczny jest więc wniosek zainteresowanej gminy, zgoda organów stanowiących oraz zawarcie porozumienia.

ADAM CZUDEK

Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim (na tle ogólnopolskim)

Wstęp

Rok 2006 charakteryzował się dość wysokimi wskaźnikami wzrostu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, bo w porównaniu z 2005 rokiem dochody gmin zwiększyły się o 12,9%, miast na prawach powiatu o 12%, powiatów o 7,9%, a województw samorządowych o 34,2%. Średni wskaźnik wzrostu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego w Polsce wyniósł 13,7%, przy czym najwyższą dynamiką charakteryzowały się dotacje celowe (wzrost o 26,1%), dochody własne zwiększyły się w 2006 roku o 14,6%, zaś subwencja ogólna o 6,4%.

Podkarpacie należy do regionów, w których jednostki samorządowe uzyskały w 2006 roku wyższe tempo przyrostu dochodów w porównaniu z wskaźnikami dla całej Polski (tabela 1).

Tabela 1

Dynamika dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego wg województw w 2006 roku (rok 2005 = 100%)

Wyszczególnienie	Dochody ogółem	w tym:		
		dochody własne	subwencja ogólna	dotacje celowe
Polska, w tym:	113,7	114,6	106,4	126,1
Dolnośląskie	113,7	117,4	101,4	118,2
Kujawsko-pomorskie	112,6	110,0	108,6	127,1
Lubelskie	113,8	114,2	107,1	129,2
Lubuskie	108,9	109,3	104,7	115,3
Łódzkie	113,4	114,7	105,6	124,3
Małopolskie	114,5	114,4	107,8	130,3
Mazowieckie	118,1	119,5	108,4	129,5
Opolskie	111,2	109,8	108,3	122,2
Podkarpackie	115,9	116,9	107,8	133,4

Podlaskie	113,1	109,7	108,6	132,5
Pomorskie	115,7	118,2	106,0	126,0
Śląskie	110,7	110,6	103,6	124,0
Świętokrzyskie	116,2	117,6	107,9	130,3
Warmińsko-mazurskie	113,5	113,3	108,5	123,3
Wielkopolskie	110,5	109,0	103,9	131,1
Zachodniopomorskie	111,3	112,9	106,5	115,1

Źródło: Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2006 roku, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2007.

Dochody ogółem podkarpackich samorządów zwiększyły się w 2006 roku o 15,9% i były one pod tym względem w krajowej czołówce, wyższe wskaźniki miały jedynie województwa mazowieckie i świętokrzyskie. Z kolei pod względem dynamiki dotacji celowych jednostki samorządowe na Podkarpaciu miały najwyższy wskaźnik w kraju (przyrost o 33,4%). Mimo tych zmian poziom dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca pozostawał w 2006 roku stosunkowo niski, stanowił 92,4% dochodów przeciętnych dla Polski. Podkarpacie pod względem tego wskaźnika było na 13 miejscu wśród 16 województw. Podobne różnice utrzymują się od lat, w 1999 roku dochody podkarpackiego samorządu były niższe od przeciętnych Polsce o około 8%, w roku 2003 – 4%, a w latach 2004 i 2005 o 9%.

Oznacza to, że większy niż średnio w Polsce przyrost dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu jest jednak niewystarczający do zniwelowania różnic międzyregionalnych, a poprawa sytuacji finansowej podkarpackich samorządów wymagałaby znacznie wyższego tempa zwiększania ich dochodów. W ostatnich trzech latach różnica poziomu dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca między samorządami Podkarpacia a najbogatszym województwem (mazowieckie) nie zmieniła się znacząco i kształtowała się na poziomie 27–28%. Z kolei dystans między Podkarpaciem a najbiedniejszym województwem (lubelskie) także pozostał niezmienny i sięgał 4–5%.

Można zatem stwierdzić, że międzyregionalne różnice poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce są trwałe, a dystans między regionami w kolejnych latach nie zmienia się w znaczącej skali.

Jednakże sytuacja finansowa różnych typów jednostek samorządu terytorialnego może wykazywać znaczące różnice w porównaniu do stanu przeciętnego. Dlatego w dalszej części opracowania scharakteryzowano dochody i wydatki budżetowe samorządu województwa, a także samorządów powiatów, miast na prawach powiatu i samorządów gmin.

Sytuacja finansowa samorządu województwa

Dochody budżetowe samorządu województwa podkarpackiego w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniosły w 2006 roku 229 zł i były o 56% wyższe w porównaniu z 2005 rokiem. Wyższe tempo wzrostu miały jedynie dochody samorządu województwa świętokrzyskiego (60,1%), natomiast wskaźnik przeciętny dla wszystkich województw w Polsce wyniósł 34,2%. Głównym źródłem wzrostu były dochody własne, które w 2006 roku zwiększyły się o 70,5% (mimo

że udziały w dochodach budżetu państwa wzrosły zaledwie o 7,1%). Z kolei kwota subwencji ogólnej została zwiększona o 55,1%, a dotacje celowe o 22,3% w stosunku do 2005 roku. Samorząd województwa podkarpackiego był w 2006 roku na 8 miejscu w Polsce pod względem kwoty dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca (w 2005 roku – na 11 miejscu).

W dalszym ciągu jednak dochody samorządu województwa podkarpackiego w przeliczeniu na 1 mieszkańca są o około 8% niższe w porównaniu z dochodami ogółu województw w Polsce (w 2005 roku różnica wynosiła ponad 20%). Szczegółowe dane liczbowe na temat sytuacji finansowej samorządów województw w Polsce przedstawiono w **tabeli 2**.

Z zaprezentowanych w **tabeli 2** danych liczbowych wynika, że dochody samorządu województwa podkarpackiego są kształtowane w znacznym stopniu przez kwotę subwencji ogólnej, której udział w ogólnej kwocie dochodów wyniósł w 2006 roku 37,2% (przy wskaźniku dla Polski – 21,9%). W rezultacie subwencja ogólna dla samorządu województwa podkarpackiego była o 5,6% wyższa od przeciętnej kwoty w przeliczeniu na 1 mieszkańca dla ogółu województw samorządowych w Polsce. Zwraca przy tym uwagę bardzo niski udział w dochodach budżetu państwa (podatki od osób fizycznych i prawnych), który dla samorządu podkarpackiego stanowił zaledwie 48% wielkości przeciętnej dla Polski. Podobnej wielkości wskaźniki mają jedynie województwa: lubelskie, podlaskie, warmińsko-mazurskie i świętokrzyskie.

Potwierdza się tu diagnoza sformułowana w *Strategii rozwoju społeczno-gospodarczego Polski Wschodniej do 2020 roku*¹, w której podkreślono, że wymienione wyżej województwa mają poważne problemy rozwojowe. Do czynników hamujących rozwój zaliczono: nieefektywną strukturę zatrudnienia, mało produktywnie rolnictwo, niski poziom rozwoju usług i przemysłu, słabą jakość zasobów ludzkich, niski wskaźnik urbanizacji i zaangażowania kapitału zagranicznego. Wśród różnych warunków poprawy tego stanu autorzy *Strategii* wymieniają potrzebę zmiany zasad finansowania jednostek samorządu terytorialnego. Chodzi o takie zmiany, które pozwoliłyby na zwiększenie dochodów budżetowych, m.in. dla zapewnienia niezbędnego dofinansowania zadań finansowanych środkami Unii Europejskiej.

Mimo niższego od przeciętnego w Polsce poziomu dochodów budżetowych samorząd województwa podkarpackiego przeznaczał relatywnie bardzo duże środki na inwestycje – wydatki majątkowe w 2006 roku były tu o 21% wyższe niż przeciętnie w kraju. Pod względem wydatków majątkowych w przeliczeniu na 1 mieszkańca woj. podkarpackie znalazło się na 4 miejscu w Polsce, mimo że kwota dotacji celowych na inwestycje była w woj. podkarpackim o 23% niższa w porównaniu do ogółu województw samorządowych (**tabela 2**).

Źródłem finansowania części wydatków budżetowych samorządu województwa podkarpackiego były kredyty, których udział w stosunku do dochodów wyniósł w 2006 roku 22,1% i był o 7% wyższy niż przeciętnie w Polsce. Dla porównania, w 2005 roku relacja kredytów do dochodów budżetowych była na poziomie nieco ponad 10%.

¹ J. Szlachta, J. Zaleski, W. Dziemianowicz, *Strategia rozwoju społeczno-gospodarczego Polski Wschodniej do 2020 roku (projekt)*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2006.

Relacje dochodów i wydatków województw samorządowych w przeliczeniu na 1 mieszkańca do średnich dochodów i wydatków województw w kraju w 2006 roku (w %)

Tabela 2

Wyszczególnienie	Dochody ogółem	Dochody własne		Subwencja ogólna	Dotacje celowe		Wydatki ogółem	Wydatki majątkowe	Wydatki bieżące
		ogółem	w tym udziały w doch. b.p.		ogółem	w tym na inwestycje			
Polska, w tym:	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dolnośląskie	100	108	115	82	95	89	105	92	112
Kujawsko-pomorskie	83	60	65	150	87	79	98	112	91
Lubelskie	86	57	44	174	80	64	85	65	97
Lubuskie	112	83	65	179	138	155	116	134	106
Łódzkie	67	63	69	92	46	31	57	40	67
Małopolskie	77	78	75	69	89	91	73	73	73
Mazowieckie	165	219	252	64	80	88	174	166	178
Opolskie	106	93	78	144	106	121	113	137	100
Podkarpackie	92	71	48	156	89	77	99	121	87
Podlaskie	87	55	44	156	121	113	92	103	85
Pomorskie	100	105	98	89	95	58	96	104	92
Śląskie	97	99	96	40	172	232	85	97	78
Świętokrzyskie	87	62	52	169	71	55	76	73	77
Warmińsko-mazurskie	96	61	45	170	140	85	101	76	115
Wielkopolskie	87	102	99	38	95	103	86	99	79
Zachodniopomorskie	89	64	56	164	85	56	84	63	97

Źródło: jak w tabeli 1.

Samorządy powiatów

Dochody budżetowe powiatów w Polsce w przeliczeniu na 1 mieszkańca w 2006 roku kształtowały się na poziomie 586 zł i były o 8% wyższe niż w 2005 roku. Natomiast podkarpackie powiaty uzyskały dochody w wysokości 559 zł w przeliczeniu na 1 mieszkańca, tj. o 5% niższe od ogólnopolskich, ale przyrost w stosunku do poprzedniego roku wyniósł ponad 10%. Mimo to powiaty samorządowe w woj. podkarpackim osiągały jedne z najniższych dochodów w Polsce (13 miejsce wśród 16 województw), a w gorszej sytuacji finansowej były jedynie powiaty z województw: małopolskiego (512 zł), opolskiego (546 zł) i śląskiego (537 zł).

Podobnie jak w poprzednich latach, widoczna jest bardzo duża dysproporcja między podkarpackimi powiatami pod względem poziomu dochodów budżetowych w przeliczeniu na 1 mieszkańca. W 2006 roku najwyższe dochody miał powiat bieszczadzki, najniższe zaś powiat przemyski, a różnica była ponad trzykrotna (**tabela A**). W niewielkim stopniu zmieniło się w latach 2002–2006 miejsce poszczególnych powiatów w rankingu według poziomu dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca. W czołówce pozostają powiaty: bieszczadzki, leski i lubaczowski, a na końcu listy są powiaty: przemyski, krośnieński, przeworski i rzeszowski. Należy przy tym zauważyć, że poziom dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca nie jest najbardziej obiektywnym wskaźnikiem poziomu zamożności samorządów, gdyż najlepsze pod tym względem powiaty mają niskie globalne kwoty dochodów, co oznacza, że wysoka pozycja w rankingu wynika raczej z niskiej gęstości zaludnienia tych powiatów.

Ponadto powiaty o najwyższych dochodach w przeliczeniu na 1 mieszkańca miały w 2006 roku bardzo wysokie dochody uzyskane ze źródeł zewnętrznych, bo odpowiednie wskaźniki wynosiły dla: powiatu bieszczadzkiego – 52%, leskiego – 55%, a lubaczowskiego – 36% ogólnej kwoty dochodów własnych, podczas gdy dla ogółu powiatów podkarpackich, ten sam wskaźnik wyniósł 16% (**tabela B**). Dla porównania w 2005 roku udział dochodów uzyskanych ze źródeł zewnętrznych w ogólnej kwocie dochodów własnych powiatów wyniósł tylko 3%, a najbogatszym pod tym względem powiat rzeszowski miał 15-procentowy wskaźnik udziału².

Głównym źródłem tej grupy dochodów są fundusze Unii Europejskiej przyznawane na dofinansowanie różnych zadań realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Widać zatem bardzo wyraźny wzrost znaczenia absorpcji środków unijnych w kształtowaniu sytuacji finansowej samorządów powiatów na Podkarpaciu.

W 2006 roku samorządy powiatów zaciągnęły także większe zobowiązania niż w poprzednim roku, w konsekwencji stosunek zobowiązań do dochodów ogółem wyniósł ponad 18%, podczas gdy w 2005 roku – 15%. Blisko 80% ogólnej kwoty zobowiązań stanowiły kredyty i pożyczki. Powiaty zwiększyły w ten sposób możliwość sfinansowania różnych zadań (**tabela C**), w tym o charakte-

² A. Czudec, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2005 roku*, Budżet Samorządu Terytorialnego, RIO w Rzeszowie, z. 14, Rzeszów 2007.

rze inwestycyjnym (**tabela D**). Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem zwiększył się z 12,7% w 2005 roku do 16,7% w roku 2006.

Miasta na prawach powiatu

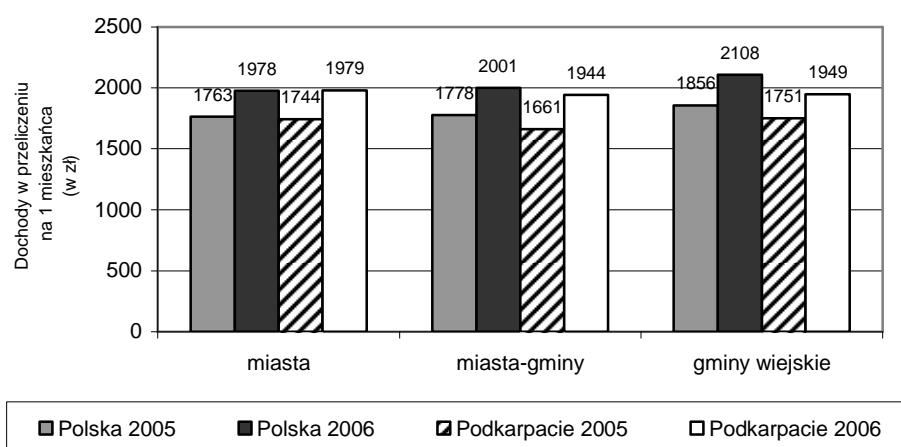
Sytuacja finansowa miast na prawach powiatu w woj. podkarpackim była w 2006 roku mocno zróżnicowana, np. dochody Krosna w przeliczeniu na 1 mieszkańca były o ponad 36% wyższe od dochodów Tarnobrzega. Oprócz Krosna także Rzeszów uzyskał dochody wyższe od przeciętnych w Polsce w grupie miast na prawach powiatu (2924 zł/mieszkańca przeciętnie w kraju). Pod względem globalnej kwoty dochodów budżetowych Rzeszów znalazł się na 17 miejscu wśród 64 miast na prawach powiatu w Polsce. Wspólną cechą miast na prawach powiatu w woj. podkarpackim jest niższy od przeciętnego w Polsce udział dochodów własnych w ogólnej kwocie dochodów budżetowych (w Polsce – 63,1%, na Podkarpaciu – 51,4%). Najwyższy w Polsce wskaźnik udziału dochodów własnych spośród wszystkich jednostek samorządu terytorialnego należących do grupy miast na prawach powiatu miał Przemyśl (37,7%). Z kolei blisko 40% dochodów budżetowych Przemyśla pochodziło z subwencji ogólnej, co było najwyższym wskaźnikiem w Polsce (wskaźnik dla Polski – 24,3%). Podobnie było w przypadku dotacji celowych, które stanowiły w budżecie Przemyśla 22,7% ogólnej kwoty dochodów, podczas gdy wskaźnik przeciętny dla Polski wyniósł 12,6%. Przytoczone tu wskaźniki świadczą o tym, że sytuacja finansowa Przemyśla była w 2006 roku, podobnie jak w latach poprzednich, kształtowana głównie przez środki przekazane z budżetu państwa. Jedną z przyczyn takiego stanu jest bardzo niski wskaźnik udziału dochodów pochodzących ze środków zagranicznych (głównie UE) w kwocie dochodów własnych samorządu Przemyśla – niecałe 5%. Tymczasem dla Krosna taki wskaźnik był ponad pięciokrotnie wyższy, a dla Rzeszowa i Tarnobrzega – blisko czterokrotnie wyższy. Może to świadczyć o małej skuteczności działań władz samorządowych Przemyśla na rzecz pozyskiwania zewnętrznych źródeł dochodów. Równocześnie w 2006 roku pogorszyła się relacja zobowiązań do dochodów ogółem w budżecie Przemyśla i Krosna w porównaniu do 2005 roku (**tabela A**). Przemyśl miał także najniższy spośród miast na prawach powiatu na Podkarpaciu wskaźnik udziału wydatków majątkowych w wydatkach ogółem (**tabela D**).

Samorządy gmin

Dochody budżetowe gmin na Podkarpaciu zwiększyły się w 2006 roku o 12,9% w stosunku do 2005 roku, a tempo wzrostu było identyczne jak przeciętnie w całej Polsce. Poziom dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca w gminach podkarpackich odbiegał jednak od wielkości przeciętnych dla Polski (**Wykres 1**).

Wykres 1

Dochody budżetowe samorządów gmin na Podkarpaciu i w Polsce w latach 2005 i 2006



Źródło: jak w tabeli 1 i dane RIO w Rzeszowie.

Samorzady gmin na Podkarpaciu uzyskują niższe dochody w porównaniu z przeciętną gminą w Polsce, przy czym największe różnice występują w przypadku gmin wiejskich, a ponadto w 2006 roku ten dystans nieco się powiększył. Wyraźne jest wewnętrzne zróżnicowanie sytuacji finansowej gmin w każdym z trzech typów jednostek samorządowych. Różnica między miastami o najwyższych i najniższych dochodach w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniosła w 2006 roku 25%, między miastami-gminami – 33%, a między gminami wiejskimi – 57% (**tabela A**).

W 2006 roku dość znacząco wzrosły dochody uzyskiwane przez gminy ze źródeł zewnętrznych (głównie środki Unii Europejskiej). W każdym z typów gminy były takie jednostki samorządowe, które uzyskały bardzo duże wsparcie finansowe (Miasto Dynów, Miasto-Gmina Lesko, Gmina Orły), ale były również gminy, które w ogóle nie korzystały ze źródeł zewnętrznych albo znaczenie tych źródeł było marginalne.

W 2006 roku zwiększył się udział wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych gmin, przy czym największy przyrost nastąpił w grupie miast-gmin (**tabela D**). Na tle ogółu gmin w Polsce, gminy wiejskie i miasta na Podkarpaciu miały jednak niższe udziały wydatków majątkowych w wydatkach ogółem, co ma związek z niższym poziomem dochodów budżetowych podkarpackich gmin.

O sytuacji finansowej gmin świadczy także poziom ich zadłużenia mierzony relacją zobowiązań do dochodów budżetowych. W 2006 roku zadłużenie nie zmieniło się znacząco w żadnym z trzech typów gmin na Podkarpaciu i było nieco niższe w porównaniu ze stanem ogólnopolskim (**tabela A**).

Podsumowanie

W 2006 roku nie nastąpiły istotne zmiany sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w porównaniu z rokiem poprzednim i na tle ogólnopolskim. Wprawdzie zwiększyły się dochody samorządów podkarpackich, ale nie wpłynęło to na zmniejszenie dysproporcji między Podkarpaciem a innymi regionami w Polsce. W dalszym ciągu relatywnie małe znaczenie w kształtowaniu sytuacji finansowej podkarpackich samorządów mają dochody własne, ale widoczna jest coraz większa aktywność władz samorządowych w pozyskiwaniu zewnętrznych źródeł dochodów.

Sytuacja finansowa części jednostek samorządowych dość mocno odbiega od stanu przeciętnego, bo z jednej strony są samorzady, które mają dużo wyższe dochody od przeciętnych, a w związku z tym także większe możliwości podejmowania inwestycji, ale z drugiej strony są także samorzady, których możliwości finansowe są znacznie mniejsze od przeciętnych w województwie. Duże dysproporcje pod tym względem dotyczą zwłaszcza gmin wiejskich.

Relacje dochodów i wydatków województw samorządowych w przeliczeniu na 1 mieszkańca do średnich dochodów i wydatków województw w kraju w 2006 roku (w %)

Tabela 2

Wyszczególnienie	Dochody ogółem	Dochody własne		Subwencja ogólna	Dotacje celowe		Wydatki ogółem	Wydatki majątkowe	Wydatki bieżące
		ogółem	w tym udziały w doch. b.p.		ogółem	w tym na inwestycje			
Polska, w tym:	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Dolnośląskie	100	108	115	82	95	89	105	92	112
Kujawsko-pomorskie	83	60	65	150	87	79	98	112	91
Lubelskie	86	57	44	174	80	64	85	65	97
Lubuskie	112	83	65	179	138	155	116	134	106
Łódzkie	67	63	69	92	46	31	57	40	67
Małopolskie	77	78	75	69	89	91	73	73	73
Mazowieckie	165	219	252	64	80	88	174	166	178
Opolskie	106	93	78	144	106	121	113	137	100
Podkarpackie	92	71	48	156	89	77	99	121	87
Podlaskie	87	55	44	156	121	113	92	103	85
Pomorskie	100	105	98	89	95	58	96	104	92
Śląskie	97	99	96	40	172	232	85	97	78
Świętokrzyskie	87	62	52	169	71	55	76	73	77
Warmińsko-mazurskie	96	61	45	170	140	85	101	76	115
Wielkopolskie	87	102	99	38	95	103	86	99	79
Zachodniopomorskie	89	64	56	164	85	56	84	63	97

Źródło: jak w tabeli 1.

Dochoły, wydatki i zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w 2006 roku

Tabela A

Lp.	Nazwa jednostki	Dochoły ogółem wykonane (w zł)	Dochoły w przeliczeniu na 1 mieszkanca w 2006 roku (w zł)	Wydatki ogółem wykonane (w zł)	Wydatki na koniec roku (w zł)	Wydatki w przeliczeniu na 1 mieszkanca (w zł)	Zobowiązania (w zł)			Relacja zobowiązań do dochołów ogółem (w %)	Miejsce w rankingu wg dochołów w przeliczeniu na 1 mieszkanca 2002-2005
							zobowiązania ogółem	kredyty i pożyczki	w tym zobowiązania wymagalne		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Samorząd województwa	480 901 566	229	548 511 912	-67 610 346	262	106 365 781	106 364 084	1 687	22,12	
	POWIATY										
1	bieszczadzki	23 245 317	1 046	30 547 404	-7 302 088	1 375	9 091 635	9 091 635	0	38,11	1
2	brzozowski	34 196 638	524	35 039 940	843 302	537	4 776 121	4 776 121	0	13,97	13
3	debiński	72 318 038	546	76 431 449	-4 113 411	577	12 731 406	12 731 406	0	17,60	12
4	jarosławski	86 343 823	706	89 380 389	-3 036 566	730	15 700 000	15 700 000	0	18,18	5
5	jaśki	68 618 875	596	71 662 424	-3 043 548	622	7 918 873	7 918 873	0	11,54	8
6	kobuszowski	25 196 060	410	26 157 588	-961 528	426	9 323 577	9 323 577	0	37,00	17
7	krośnieński	43 112 190	393	44 924 582	-1 812 402	409	6 789 932	4 787 637	2 285	15,75	20
8	leski	25 962 075	976	28 216 732	-2 254 658	1 060	13 656 075	13 615 081	40 994	52,60	2
9	leżański	49 091 898	709	55 769 285	-6 677 387	777	5 561 029	2 261 029	0	11,33	4
10	lubaczowski	47 637 516	834	53 876 677	-6 241 161	943	15 809 369	15 800 953	8 416	33,19	3
11	łancucki	38 326 572	493	41 032 695	-2 706 122	528	5 887 360	5 887 360	0	15,36	14
12	mielecki	84 947 332	638	83 445 824	627	627	6 875 762	6 862 000	13 762	8,09	7
13	nizki	30 745 255	459	34 114 929	-3 369 673	509	6 160 000	6 160 000	0	20,04	16
14	przemyski	24 701 804	348	24 350 282	351 521	344	2 559 952	2 557 589	2 363	10,36	21
15	przeworski	31 775 210	404	31 504 418	270 791	400	11 726 587	7 812 703	13 884	36,90	19
16	ropczycko-sędziszowski	43 330 711	608	42 847 089	483 611	602	7 148 621	1 948 621	0	16,50	8
17	rzeszowski	68 620 071	405	68 804 663	-184 591	406	3 701 495	3 700 919	576	5,39	18
18	sanocki	65 037 122	686	70 105 076	-5 067 954	740	14 977 770	14 945 085	32 685	23,03	6
19	sielowowski	64 575 083	592	68 486 512	-3 911 429	627	12 087 718	9 551 451	36 267	18,72	10
20	strzyżowski	35 608 925	575	37 825 573	-2 216 648	611	5 423 131	5 423 131	0	15,23	11
21	łanobrzezki	25 121 669	468	27 905 923	-2 784 254	519	2 686 087	2 685 947	140	10,69	15
	Powiaty razem	988 512 184	559	1 040 431 454	-51 919 270	568	180 592 478	143 741 117	151 361	18,27	
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU										
1	Krosno	174 605 152	3 661	183 511 584	-8 906 432	3 848	46 023 006	45 577 327	445 679	26,36	1
2	Przemysł	191 392 235	2 869	195 988 667	-4 598 432	2 938	45 172 518	26 666 626	9 103 892	23,92	3
3	Rzeszów	517 693 695	3 173	522 680 178	-4 986 483	3 204	162 680 325	15 279 508	817	31,42	2
4	Tarnobrzeg	134 096 477	2 680	139 795 289	-5 698 812	2 794	47 210 809	44 135 745	3 075 064	35,21	4
	Miasta na prawach powiatu razem	1 017 787 559	3 107	1 041 975 718	-24 188 159	3 181	301 686 658	131 661 206	12 625 452	29,64	
	MIASTA										
1	Debica	91 984 866	1 959	94 763 105	-2 778 240	2 018	27 814 189	6 500 020	814 169	30,24	5
2	Dynów	13 328 839	2 194	13 948 537	-619 698	2 296	3 999 673	3 701 112	298 562	30,01	2
3	Jarosław	74 786 055	1 844	73 450 604	1 335 450	1 811	13 225 489	13 222 000	3 489	17,68	9
4	Jasło	78 825 076	2 087	82 829 616	-4 004 539	2 193	27 834 780	27 834 802	279 958	35,31	3
5	Leżańsk	26 575 220	1 862	26 919 396	-344 176	1 886	7 775 156	7 700 008	75 148	28,26	8
6	Lubaczów	20 942 836	1 692	22 378 851	-1 436 016	1 808	6 362 206	3 104 341	157 865	30,38	12
7	Łanct	35 821 267	1 963	38 275 725	-2 454 458	2 119	12 948 757	12 553 749	395 008	36,15	4
8	Mielec	115 526 067	1 890	113 659 112	1 866 955	1 860	2 198	0	0	0,00	7
9	Przeworsk	28 605 098	1 817	31 507 450	-2 902 352	2 001	8 766 361	8 766 361	0	30,65	10
10	Roshmo	9 837 500	1 756	9 283 152	554 348	1 657	1 579 380	1 567 500	11 880	16,05	11
11	Sank	74 887 703	1 897	80 012 974	-5 125 272	2 027	15 843 607	15 563 746	289 861	21,16	6
12	Siałowa Wola	148 943 906	2 263	145 346 516	3 597 390	2 208	3 122 167	2 890 728	191 439	2,10	1
	Miasta razem	720 064 432	1 979	732 375 039	-12 310 606	2 013	129 273 953	103 154 367	2 519 587	17,95	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	MIASTA-GMINY											
1	Baranów Sandomierski	22 851 258	1 908	24 162 303	2 017	-1 311 045	2 082 939	1 928 444	154 495			
2	Białzowa	19 412 000	1 833	20 791 377	1 963	-1 379 377	2 767 606	2 767 606	0	14,26	22	17
3	Brzozów	49 557 006	1 903	49 832 912	1 913	-275 906	10 343 338	10 343 338	0	20,87	18	20
4	Cieszanów	17 484 893	2 410	18 559 812	2 557	-1 064 920	1 998 564	1 982 232	16 332	11,42	1	1
5	Dukla	34 590 592	2 078	32 025 309	1 923	2 565 283	4 510 042	4 474 965	35 077	13,04	6	8
6	Głogów Małopolski	33 741 564	1 855	36 698 305	1 963	-1 956 741	8 837 453	8 803 393	34 060	26,19	21	15
7	Iwonicz Żółty	21 634 284	1 977	22 373 531	2 044	-739 247	9 738 561	8 500 693	237 868	40,33	12	3
8	Jedlicze	28 332 001	1 885	28 107 520	1 870	224 482	2 325 299	2 325 299	0	8,91	20	18
9	Kancliszka	20 633 231	1 621	20 148 142	1 583	485 089	447 727	380 000	67 727	2,17	29	24
10	Kolbuszowa	44 771 118	1 828	46 422 270	1 896	-1 651 151	6 326 196	6 326 033	19 163	14,17	23	25
11	Lesko	26 987 524	2 327	28 732 797	2 476	-1 735 273	7 460 966	7 444 317	16 649	27,64	2	12
12	Narol	16 305 698	1 945	16 668 213	1 988	-362 514	3 287 200	3 287 200	0	20,16	16	14
13	Nisko	40 154 469	1 784	40 375 726	1 794	-221 257	5 581 487	5 580 910	577	13,90	24	23
14	Nowa Dęba	32 266 556	1 752	33 534 940	1 820	-1 268 384	4 806 272	4 806 272	3 548	14,90	25	16
15	Nowa Sarzyna	42 889 553	2 014	43 361 163	2 036	-461 610	8 839 662	8 837 506	2 156	20,61	10	10
16	Oluszyn	12 838 919	1 957	14 237 120	2 170	-1 398 200	3 375 200	1 575 200	0	26,29	15	6
17	Pilzno	32 707 477	1 892	33 130 314	1 916	-422 837	6 783 713	6 735 538	48 174	20,74	19	21
18	Radomyśl Wielki	29 821 905	2 186	30 670 116	2 248	-848 211	3 147 190	3 140 657	6 523	10,55	3	4
19	Ropczyce	55 749 169	2 144	56 999 657	2 192	-1 250 489	18 756 245	17 556 245	0	33,64	4	19
20	Ruchnik nad Sanem	16 729 626	1 652	18 606 589	1 838	-1 876 964	2 547 827	2 547 746	82	15,23	28	28
21	Rymanów	30 311 671	1 964	31 713 959	2 054	-1 402 288	13 288 078	13 257 892	30 185	43,84	14	7
22	Sędziszów Małopolski	45 741 425	2 018	48 810 837	2 153	-3 069 412	2 078 480	2 078 480	0	13,73	9	27
23	Sienawa	13 760 441	2 022	14 016 036	2 059	-255 594	3 043 802	2 965 711	88 091	22,12	8	2
24	Sokolów Małopolski	32 700 265	1 997	34 023 634	2 067	-1 323 369	9 975 000	9 975 000	0	2,95	11	9
25	Siraków	42 351 284	2 051	42 805 444	2 073	-454 160	6 190 049	6 137 222	52 827	14,62	7	29
26	Tyczyn	27 877 125	1 710	29 806 687	1 828	-1 929 562	10 368 822	10 379 215	7 607	37,26	27	26
27	Ulanów	14 983 024	1 740	15 458 835	1 795	-475 810	1 649 540	1 380 000	269 540	11,01	26	22
28	Ustrzyki Dolne	36 817 299	2 089	40 505 193	2 298	-3 687 894	8 767 240	8 525 995	241 245	23,81	5	5
29	Zagórz	25 057 837	1 969	25 690 951	2 019	-633 114	1 285 000	1 285 000	0	5,13	13	13
	Miasta-gminy razem	869 089 216	1 944	897 269 689	2 007	-28 180 473	165 046 465	156 514 542	1 331 923	18,99		
	GMINY WIEJSKIE											
1	Adamówka	9 334 946	2 218	9 673 985	2 299	-339 038	351 769	351 769	0	3,77	16	6
2	Bałgoród	7 176 246	2 260	7 769 234	2 446	-592 988	594 915	594 915	0	8,29	15	17
3	Besko	8 127 061	1 916	8 247 200	1 944	-120 139	7 229	7 229	0	0,09	76	64
4	Białobrzegi	14 535 438	1 799	14 317 796	1 772	217 642	1 093 472	980 000	113 472	7,52	92	71
5	Bircza	14 580 484	2 208	14 829 800	2 246	-249 315	2 344 787	1 517 989	826 798	16,08	17	12
6	Boguchwała	36 486 582	1 742	36 347 946	1 735	-148 636	10 417 846	10 394 113	23 734	28,54	99	101
7	Bojanów	15 361 598	2 136	15 726 438	2 186	-364 840	2 422 587	2 356 868	65 719	15,77	20	35
8	Borowa	11 180 435	2 001	12 845 823	2 299	-1 665 388	1 959 463	1 934 800	24 663	17,53	47	100
9	Brzostek	27 444 682	2 108	28 082 624	2 157	-637 942	3 064 000	3 064 000	0	11,16	23	28
10	Brzyska	12 065 734	1 939	12 170 385	1 956	-104 651	0	0	0	0,00	66	90
11	Bukowsko	12 005 301	2 304	12 374 195	2 375	-368 894	2 327 664	2 169 482	158 182	19,39	12	14
12	Chłopice	10 001 102	1 758	9 715 272	1 707	285 830	880 000	880 000	0	8,80	98	26
13	Chmielnik	12 407 050	1 941	13 253 844	2 074	-846 795	3 336 344	3 333 880	2 464	26,89	65	36
14	Chorkówka	23 968 978	1 821	23 737 895	1 804	221 083	3 507 230	3 504 530	2 700	14,64	88	88
15	Cisna	6 014 895	3 604	6 799 154	4 074	-784 259	2 993 962	2 993 364	598	49,78	1	2
16	Cmolas	16 479 820	2 093	16 457 421	2 090	22 400	1 431 442	1 428 261	3 182	3,82	26	19
17	Czarna (Bieszczadzka)	4 655 433	1 945	4 847 811	2 026	-192 377	0	0	0	0,00	63	8
18	Czarna (Dębicka)	25 236 210	2 021	25 583 088	2 049	-346 877	8 339 017	8 336 638	2 378	33,04	40	40
19	Czarna (Łańcucka)	18 422 878	1 709	19 004 439	1 763	-581 561	3 225 138	3 225 138	0	17,51	106	53
20	Czermin	12 977 191	1 931	12 935 334	1 925	41 858	200 292	200 000	292	1,54	70	73

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
21	Czudec	20 876 336	1 806	22 530 470	1 949	-1 654 134	2 365 989	2 365 989	0	11,33	90	74	
22	Dębica	49 401 910	2 062	49 256 360	2 056	145 540	1 274 732	1 274 732	9 777	2,58	34	30	
23	Dębówiec	16 525 944	1 966	16 367 188	2 185	-1 841 244	2 437 941	2 437 941	10 688	14,75	59	92	
24	Domaradz	12 219 559	2 017	12 680 436	2 093	-460 877	858 698	858 698	0	7,03	43	66	
25	Dubiecko	19 947 655	2 080	20 193 921	2 106	-246 266	5 566 890	4 789 065	777 825	27,91	29	31	
26	Dydźnia	13 633 576	2 368	19 235 120	2 339	398 455	1 515 368	1 476 951	38 418	7,72	8	10	
27	Dąbów	13 769 623	1 885	13 489 623	1 847	280 000	136 705	136 705	93	0,99	79	91	
28	Działkowice	13 205 560	2 051	13 107 636	2 035	97 924	475 613	475 613	613	3,63	35	75	
29	Frątkopol	13 232 486	2 450	13 784 728	2 953	-552 239	1 731 673	1 531 948	198 727	13,09	6	13	
30	Fryszlank	21 336 707	2 006	21 600 657	2 031	-263 950	4 774 504	4 774 487	1 016	22,38	46	82	
31	Gać	8 168 892	1 791	8 323 387	1 825	-154 495	2 057 087	2 057 087	0	25,18	95	60	
32	Gawłuszwice	5 336 692	1 869	5 599 570	1 961	-262 879	1 499 001	1 499 001	0	28,09	82	47	
33	Goźnice	25 826 575	1 895	27 955 101	2 051	-2 128 526	4 100 769	4 078 284	22 485	15,88	77	80	
34	Grabów	19 175 264	1 976	20 788 516	2 142	-1 613 251	600 221	600 000	221	3,13	56	29	
35	Grodzisko Dolne	14 381 729	1 761	13 263 282	1 624	1 118 447	336 307	319 000	17 307	13,53	87	105	
36	Heczoń	16 463 292	1 817	16 083 238	1 777	360 064	2 226 861	2 226 861	0	4,34	99	34	
37	Hareszki	15 046 067	2 354	19 705 676	3 063	-4 659 609	5 230 043	5 230 043	0	34,76	9	41	
38	Horyniec-Zdrój	10 630 446	2 175	11 381 892	2 329	-751 445	2 428 284	2 428 284	200 137	22,84	18	23	
39	Hyzne	12 780 458	1 876	13 667 432	2 007	-886 974	1 328 200	1 328 200	0	10,38	80	56	
40	Iwryzce	13 084 524	1 781	13 516 821	1 838	-422 297	1 391 916	1 391 916	0	10,63	96	85	
41	Jarocin	9 798 842	1 844	10 127 673	1 906	-328 831	1 212 656	1 212 611	45	12,38	86	69	
42	Jarosław	21 791 111	1 721	23 002 437	1 816	-1 211 326	1 625 684	1 605 000	20 684	7,46	105	96	
43	Jasienica Rosielna	15 274 590	2 070	14 722 905	1 995	551 695	1 232 506	1 232 506	0	8,07	30	45	
44	Jasło	25 312 181	1 605	24 021 738	1 523	1 290 443	900 000	900 000	0	3,56	112	114	
45	Jawonik Polski	9 564 477	1 991	9 826 272	2 046	-261 795	8 092	8 092	0	0,09	52	54	
46	Jezowe	20 637 102	2 091	21 226 498	2 150	-589 396	1 665 144	1 665 144	0	8,07	28	62	
47	Jodłowa	9 384 745	1 725	11 152 890	2 051	-1 768 145	3 065 000	3 065 000	0	32,66	103	108	
48	Kamień	16 796 964	2 442	16 754 270	2 436	42 694	3 198 261	3 198 261	0	19,04	7	21	
49	Kolaczyce	18 024 965	2 041	19 275 478	2 182	-1 250 513	3 964 801	3 963 668	1 133	22,00	38	84	
50	Komanicza	10 469 698	2 046	11 784 899	2 304	-1 315 201	4 352 223	4 352 223	0	41,57	37	28	
51	Korczyzna	20 099 905	1 873	20 334 724	1 895	-234 819	3 837 948	3 837 948	0	19,09	81	59	
52	Kraszczyn	10 047 913	2 096	9 840 497	2 053	207 416	590 000	590 000	0	5,87	25	49	
53	Krasne	19 597 897	2 047	19 974 436	2 086	-376 539	1 100 000	1 100 000	0	5,61	36	63	
54	Kremplna	6 253 475	3 186	6 309 340	3 214	-55 865	675 612	675 612	399 532	10,80	4	5	
55	Krosienko Wyzne	8 974 543	1 733	8 662 437	1 673	312 105	1 193 429	1 193 429	0	13,30	102	77	
56	Krzyszów	8 348 217	1 975	8 668 916	2 051	-320 699	3 213 349	3 213 349	309	38,49	57	38	
57	Krzywca	10 425 371	2 065	11 418 448	2 262	-993 077	3 760 629	3 760 629	0	36,07	31	33	
58	Kuryłówka	13 067 889	2 308	13 171 200	2 326	-103 310	0	0	0	0,00	11	44	
59	Laszki	13 620 700	1 953	13 157 896	1 886	462 804	263 670	263 670	0	1,86	62	55	
60	Leżajsk	38 561 162	1 944	37 260 375	1 879	1 300 787	3 165 240	3 165 240	0	8,21	64	83	
61	Lubaszów	19 381 837	2 122	21 184 410	2 320	-1 802 573	4 439 153	4 438 965	188	22,90	21	25	
62	Lubenia	10 714 366	1 671	10 428 514	1 627	285 853	70 683	70 683	0	0,66	109	112	
63	Lułowiśka	7 666 978	3 490	6 427 633	2 926	1 239 346	0	0	0	0,00	2	4	
64	Łanout	34 698 099	1 708	33 724 351	1 660	973 748	202 351	200 000	2 351	0,58	107	110	
65	Majdan Królewski	20 265 415	2 104	19 603 912	2 035	661 504	918 000	918 000	0	4,53	24	18	
66	Merkowa	13 249 802	1 996	13 521 973	2 037	-272 171	1 659	1 659	0	1 659	0,01	49	32
67	Medyka	13 420 907	2 272	13 688 673	2 318	-267 766	1 917 330	1 917 330	0	14,29	13	9	
68	Miejsce Piastowe	24 218 304	1 796	22 911 777	1 699	1 306 527	6 249 433	6 249 433	0	25,80	94	99	
69	Mielec	22 459 922	1 854	22 320 423	1 843	139 499	2 090 000	2 090 000	0	9,31	84	70	
70	Niedylce	19 641 712	1 852	19 151 639	1 806	490 083	15 080	15 080	0	0,08	85	103	
71	Niwieśka	11 515 718	1 992	12 251 213	2 120	-735 495	1 985 601	1 985 573	28	17,24	50	67	
72	Nowy Zmięgoród	19 617 776	2 109	19 734 362	2 121	-116 586	363 821	363 821	0	1,85	22	79	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
73	Niezdźlec	16 056 348	1 891	16 450 991	1 937	-394 643	1 191 815	1 178 146	13 670	7 42	78	37
74	Olśzanka	10 444 919	2 065	10 216 019	2 019	2 211 419	2 711 419	2 678 801	32 618	25 96	32	20
75	Ory	18 921 119	2 266	19 523 841	2 338	-602 722	3 717 055	3 714 367	2 688	19 65	14	27
76	Osiek Jasielski	10 376 866	1 955	11 059 792	2 084	-682 926	3 786 661	3 786 661	0	3 65	61	102
77	Ostrów	14 747 139	2 166	14 884 361	2 186	-137 223	1 422 000	1 422 000	0	9 64	19	3
78	Padew Narodowa	10 795 001	2 017	11 415 364	2 133	-620 363	1 824 034	1 613 277	210 817	16 90	42	52
79	Pawliszów	14 240 857	1 739	15 927 768	1 945	-1 686 911	989 265	989 265	0	6 95	101	81
80	Pruchnik	19 008 352	1 930	18 647 736	1 952	360 575	550 000	550 000	0	2 83	53	22
81	Przeclaw	20 443 103	1 868	20 401 648	1 864	41 495	4 375 377	2 373 426	1 951	2 32	83	89
82	Przemysł	17 352 965	1 926	18 368 610	2 039	-1 016 245	4 601 671	4 601 671	266	26 58	72	98
83	Przeworsk	23 563 155	1 627	22 584 029	1 650	979 127	6 284 264	6 279 751	4 513	26 67	111	97
84	Pysznica	15 626 063	1 646	16 106 329	1 697	-480 265	2 588 409	2 587 648	761	16 56	110	94
85	Radomyśl nad Sanem	11 494 028	1 538	13 137 558	1 758	-1 643 530	3 749 628	3 727 158	22 470	32 62	114	50
86	Radymno	20 585 205	1 823	21 972 337	1 946	-1 387 132	2 104 894	1 279 000	825 894	10 23	87	72
87	Rakiszawa	14 383 874	2 008	12 958 485	1 807	1 435 389	6 465 000	6 465 000	0	44 91	45	51
88	Raniżów	14 469 279	2 012	14 208 630	1 978	260 649	3 155 138	2 662 838	492 290	2 18	44	65
89	Rokienica	8 663 247	1 960	9 302 315	2 105	-639 068	4 493 320	4 493 320	0	5 19	60	15
90	Rozwieńca	12 374 560	1 935	12 541 609	1 961	-167 049	1 072 043	1 071 300	40 743	8 66	69	46
91	Sanok	30 227 442	1 799	30 362 890	1 807	-135 449	6 940 872	6 797 891	142 980	22 96	93	113
92	Skolyszyn	23 959 869	1 929	25 863 061	2 082	-1 903 191	5 647 432	5 644 760	2 672	23 57	71	87
93	Solna	16 679 205	3 267	17 242 678	3 377	-563 473	4 777 000	4 777 000	0	2 86	3	1
94	Stary Dzików	11 588 200	2 526	12 375 247	2 697	-787 047	1 413 637	1 347 405	66 232	12 20	5	7
95	Stubno	8 034 629	2 029	7 972 084	2 014	62 545	530 000	530 000	0	6 60	39	24
96	Swieża	32 790 922	1 742	34 448 511	1 831	-1 657 589	2 723 028	2 705 013	18 015	8 30	100	107
97	Tanowiec	15 747 560	1 725	16 841 196	1 845	-1 093 616	2 919 515	2 919 515	0	18 54	104	111
98	Tryczka	17 123 751	2 092	18 930 181	2 313	-1 806 430	6 716 077	6 637 231	78 846	39 22	27	58
99	Trzebownisko	38 005 011	2 018	37 593 311	1 996	411 700	4 170 000	4 170 000	0	10 97	41	86
100	Tuszuw Narodowy	14 499 935	1 922	14 501 190	1 922	-1 245	3 282 006	3 282 006	0	22 63	75	57
101	Tyrawa Wołoska	4 523 473	2 333	4 179 521	2 156	343 951	215 800	215 800	0	4 77	10	11
102	Wadowice Górne	14 479 412	1 992	14 177 129	1 950	302 283	4 125 836	4 125 772	64	28 49	51	42
103	Wiązownica	21 860 868	1 981	21 377 149	1 937	483 719	1 205 691	991 189	214 502	5 52	55	68
104	Wielkie Orzy	7 785 779	1 982	7 369 025	1 876	416 754	1 540 000	1 540 000	0	19 78	54	76
105	Wielopole Skrzyńskie	16 742 622	1 998	17 638 897	2 105	-896 275	4 247 773	4 247 773	0	25 37	48	93
106	Wisłowa	16 739 729	1 971	16 513 531	1 945	226 198	4 000 410	4 000 000	410	23 90	58	106
107	Wojaszkowa	15 472 277	1 700	14 688 883	1 614	783 383	450 000	450 000	0	2 91	108	109
108	Zaklików	16 545 665	1 935	16 096 284	1 883	449 381	757 466	757 466	0	4 58	68	39
109	Zaleszany	16 650 156	1 564	16 776 756	1 576	-126 600	2 880 870	2 856 400	24 470	17 30	113	104
110	Zarszyn	16 626 083	1 802	18 024 542	1 954	-1 398 459	4 414 566	4 410 708	3 858	26 55	91	61
111	Zaręcze	13 804 466	1 924	13 882 714	1 935	-78 258	1 960 762	1 931 874	28 888	14 20	74	48
112	Zębina	13 767 578	2 064	13 184 079	1 978	573 499	3 021 367	2 858 820	162 547	21 96	33	16
113	Żurawica	23 669 631	1 936	25 144 795	2 057	-1 475 264	5 328 362	5 238 601	89 761	22 51	67	43
114	Żyraków	25 669 258	1 926	26 427 018	1 983	-757 760	7 382 024	7 389 407	2 617	26 80	73	95
	Gminy wiejskie razem	1 866 936 833	1 950	1 906 221 230	1 989	-37 284 397	272 289 850	264 814 667	5 475 183	14 57		

Struktura dochodów jednostek samorządu terytorialnego w 2006 roku (w %)

Tabela B

Lp.	Nazwa jednostki	dochody własne		subwencja ogólna	dotacje celowe
		ogółem	w tym: pozyskane ze źródeł zewnetrznych		
1	2	3	4	5	6
	Samorząd województwa	49,02	40,47	37,18	13,80
	POWIATY				
1	bieszczadzki	35,25	52,24	38,85	25,90
2	brzozowski	22,40	15,10	49,57	28,03
3	dębicki	31,88	11,75	47,51	20,61
4	jarosławski	24,66	17,73	49,09	26,24
5	jasielski	25,19	1,21	51,36	23,45
6	kolbuszowski	24,21	0,58	50,21	25,58
7	krośnieński	29,77	0,20	49,04	21,18
8	leski	37,39	55,25	43,66	18,95
9	leżajski	21,95	30,69	47,53	30,52
10	lubaczowski	22,88	36,48	45,89	31,23
11	łańcucki	31,82	6,54	46,02	22,16
12	mielecki	29,08	13,45	51,97	18,96
13	niżański	26,06	3,81	53,89	20,05
14	przemyski	44,27	20,99	36,44	19,29
15	przeworski	23,19	4,88	52,99	23,82
16	ropczycko-sędziszowski	27,78	13,49	48,73	23,49
17	rzeszowski	40,39	15,01	33,72	25,90
18	sanocki	19,92	6,45	46,45	33,63
19	stalowowolski	33,07	14,47	44,73	22,20
20	strzyżowski	22,05	19,04	47,78	30,17
21	tarnobrzeski	23,46	0,12	53,41	23,12
	Powiaty razem	28,41	16,17	47,09	24,50
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU				
1	Krosno	51,59	25,27	32,71	15,70
2	Przemyśl	37,74	4,85	39,59	22,67
3	Rzeszów	57,05	18,61	31,71	11,24
4	Tarnobrzeg	49,10	17,56	34,03	16,87
	Miasta na prawach powiatu razem	48,87	16,57	34,51	16,62
	MIASTA				
1	Dębica	60,16	6,07	20,62	19,22
2	Dynów	44,19	39,74	34,31	21,50
3	Jarosław	56,31	0,54	23,87	19,82
4	Jasło	60,31	1,97	22,01	17,67
5	Leżajsk	62,07	6,64	21,62	16,30
6	Lubaczów	47,48	3,76	33,82	18,69
7	Łańcut	61,98	5,43	21,66	16,36
8	Mielec	64,14	9,64	22,55	13,31
9	Przeworsk	57,85	0,21	22,20	19,95
10	Radymno	39,54	0,10	37,22	23,23
11	Sanok	64,98	9,38	20,24	14,78
12	Stalowa Wola	67,70	6,46	19,35	12,95
	Miasta razem	57,23	7,50	24,96	17,82
	MIASTA-GMINY				
1	Baranów Sandomierski	26,49	2,69	47,73	25,79
2	Białzowa	22,16	7,18	53,64	24,20
3	Brzozów	30,46	1,86	43,95	25,59
4	Cieszanów	36,88	28,75	42,22	20,90
5	Dukla	29,56	10,98	46,51	23,93
6	Głogów Małopolski	44,48	6,24	34,63	20,89
7	Iwonicz Zdrój	32,67	6,60	44,21	23,12
8	Jedlicze	58,18	15,06	23,05	18,77

1	2	3	4	5	6
9	Kańczuga	26,91	1,02	50,91	22,18
10	Kolbuszowa	38,63	9,60	38,04	23,34
11	Lesko	54,61	43,20	28,94	16,44
12	Narol	24,78	0,00	49,70	25,52
13	Nisko	44,16	6,69	33,63	22,21
14	Nowa Dęba	47,96	4,57	31,24	20,81
15	Nowa Sarzyna	46,29	14,30	32,87	20,84
16	Oleszyce	26,29	0,74	48,50	25,21
17	Pilzno	30,61	1,13	44,99	24,40
18	Radomyśl Wielki	22,23	20,04	50,87	26,90
19	Ropczyce	54,57	26,65	26,34	19,09
20	Rudnik nad Sanem	35,72	27,97	38,15	26,14
21	Rymanów	30,14	0,52	49,17	20,68
22	Sędziszów Małopolski	37,32	16,04	40,08	22,60
23	Sieniawa	26,28	11,34	49,53	24,19
24	Sokołów Małopolski	23,11	6,83	52,04	24,84
25	Strzyżów	38,79	35,95	36,56	24,65
26	Tyczyn	33,05	0,00	41,84	25,11
27	Ulanów	21,49	7,30	56,97	21,53
28	Ustrzyki Dolne	42,86	16,73	37,14	20,00
29	Zagórz	33,66	0,05	46,42	19,92
	Miasta-gminy razem	35,18	11,38	42,06	22,75
	GMINY WIEJSKIE				
1	Adamówka	20,19	0,91	53,59	26,22
2	Baligród	30,42	9,06	42,57	27,01
3	Besko	21,82	4,51	53,21	24,96
4	Białobrzegi	31,82	0,67	43,39	24,79
5	Bircza	19,76	8,56	52,99	27,25
6	Boguchwała	39,54	8,85	42,66	17,80
7	Bojanów	20,81	3,79	55,18	24,01
8	Borowa	30,62	13,09	45,63	23,75
9	Brzostek	17,98	10,98	52,84	29,18
10	Brzyska	15,15	1,37	53,82	31,03
11	Bukowsko	23,01	12,80	51,86	25,13
12	Chłopice	26,03	0,00	51,76	22,22
13	Chmielnik	26,05	3,83	50,78	23,17
14	Chorkówka	25,98	1,93	51,16	22,86
15	Cisna	64,35	15,87	20,59	15,06
16	Cmolas	21,51	9,76	52,30	26,19
17	Czarna (Bieszczadzka)	39,02	0,10	39,04	21,95
18	Czarna (Dębicka)	22,20	2,32	49,63	28,16
19	Czarna (Łańcucka)	29,47	1,31	47,99	22,54
20	Czermin	22,95	0,00	55,28	21,77
21	Czudec	22,30	0,27	53,23	24,48
22	Dębica	32,21	5,85	42,54	25,25
23	Dębowiec	20,08	5,61	48,86	31,06
24	Domaradz	15,37	4,99	56,50	28,13
25	Dubiecko	18,93	7,68	53,32	27,75
26	Dydnia	18,39	18,23	50,24	31,36
27	Dynów	16,93	10,74	58,82	24,25
28	Dzikowiec	13,29	0,11	59,65	27,06
29	Fredropol	28,68	22,87	47,18	24,14
30	Frysztak	26,34	24,33	50,61	23,05
31	Gać	25,62	0,41	50,25	24,13
32	Gawłuszowice	28,35	0,75	41,94	29,70
33	Gorzyce	44,54	10,69	38,71	16,75
34	Grębów	40,63	25,80	39,06	20,31
35	Grodzisko Dolne	25,25	3,24	54,37	20,37
36	Haczów	24,77	7,36	51,07	24,16

1	2	3	4	5	6
37	Harasiuki	20,13	21,32	56,62	23,26
38	Horyniec Zdrój	28,78	1,94	43,18	28,04
39	Hyżne	17,41	13,31	58,51	24,09
40	Iwierzycze	21,49	2,30	53,22	25,29
41	Jarocin	17,41	0,00	55,78	26,81
42	Jarosław	29,62	0,00	45,35	25,03
43	Jasienica Rosielna	24,19	20,34	51,33	24,49
44	Jasło	24,62	0,08	48,52	26,86
45	Jawornik Polski	21,53	0,15	51,69	26,78
46	Jeżowe	19,66	30,40	55,83	24,51
47	Jodłowa	17,70	2,41	55,50	26,80
48	Kamień	18,87	31,68	50,30	30,83
49	Kołaczyce	16,48	4,16	52,41	31,11
50	Komańcza	39,45	14,61	40,87	19,69
51	Korczyn	30,98	2,35	46,22	22,80
52	Krasiczyn	41,96	0,24	35,80	22,24
53	Krasne	47,77	0,00	36,31	15,91
54	Krempna	17,76	7,00	35,18	47,06
55	Krościenko Wyżne	38,97	0,25	37,44	23,59
56	Krzyszów	25,71	24,97	50,94	23,35
57	Krzywca	18,04	0,41	56,78	25,18
58	Kuryłówka	25,45	18,17	49,05	25,50
59	Łaszki	17,38	1,33	51,81	30,81
60	Leżajsk	31,44	18,77	47,29	21,27
61	Lubaczów	26,85	20,14	48,39	24,77
62	Lubenia	23,45	0,31	51,34	25,22
63	Lutowiska	61,17	8,14	22,85	15,98
64	Łańcut	34,85	7,62	45,60	19,55
65	Majdan Królewski	17,69	23,97	56,75	25,56
66	Markowa	35,27	4,32	42,26	22,47
67	Medyka	51,51	3,17	29,60	18,89
68	Miejsce Piastowe	30,18	14,84	48,98	20,84
69	Mielec	29,24	7,76	47,47	23,29
70	Niebylec	23,84	11,73	53,34	22,82
71	Niwiska	20,32	9,34	54,91	24,77
72	Nowy Żmigród	19,93	13,46	53,49	26,58
73	Nozdrzec	16,36	2,62	57,38	26,26
74	Olszanica	28,87	3,35	50,79	20,34
75	Orły	36,94	41,60	44,36	18,69
76	Osiek Jasielski	17,92	3,65	50,92	31,16
77	Ostrów	34,51	13,98	43,28	22,21
78	Padew Narodowa	28,68	18,10	43,50	27,82
79	Pawłosiów	38,04	6,96	39,31	22,65
80	Pruchnik	22,83	7,10	49,59	27,58
81	Przeclaw	18,17	2,74	57,65	24,18
82	Przemysł	34,35	6,04	41,72	23,93
83	Przeworsk	23,39	0,78	51,25	25,35
84	Pysznica	25,18	1,45	54,42	20,40
85	Radomyśl nad Sanem	26,40	3,26	44,71	28,89
86	Radymno	19,46	0,00	54,38	26,16
87	Rakszawa	22,82	0,09	50,10	27,08
88	Raniżów	17,89	0,00	54,50	27,61
89	Rokietnica	32,97	0,00	39,05	27,98
90	Rożwienica	21,16	0,00	51,79	27,06
91	Sanok	27,87	5,89	45,77	26,35
92	Skolyszyn	19,79	3,98	49,86	30,36
93	Solina	66,37	5,47	19,40	14,23
94	Stary Dzików	42,68	0,06	39,81	17,50
95	Stubno	23,35	0,00	51,75	24,90

1	2	3	4	5	6
96	Świlcza	34,56	4,43	44,99	20,45
97	Tarnowiec	26,51	0,60	49,76	23,74
98	Tryńcza	29,17	7,68	46,11	24,72
99	Trzebownisko	42,25	9,48	41,11	16,64
100	Tuszów Narodowy	34,72	2,93	42,91	22,37
101	Tyrawa Wołoska	20,91	7,79	55,83	23,26
102	Wadowice Górne	22,14	0,00	49,55	28,31
103	Wiązownica	23,72	0,10	51,77	24,51
104	Wielkie Oczy	22,92	1,88	52,38	24,70
105	Wielopole Skrzyńskie	14,77	0,72	52,20	33,03
106	Wiśniowa	14,51	0,00	54,96	30,52
107	Wojaszówka	31,90	9,81	47,26	20,84
108	Zaklików	24,98	0,00	50,35	24,67
109	Zaleszany	29,80	2,76	47,33	22,88
110	Zarszyn	24,50	6,66	52,09	23,40
111	Zarzeczce	19,17	0,10	52,79	28,04
112	Żołyń	20,90	0,00	57,61	21,49
113	Żurawica	38,98	13,71	38,02	23,00
114	Żyraków	34,43	28,69	43,12	22,45
	Gminy wiejskie razem	27,14	7,23	48,24	24,62

Struktura wydatków wg ważniejszych działów klasyfikacji budżetowej w 2006 roku

Tabela C

Lp.	Wyszczególnienie	Wydatki ogółem (w zł)	Wydatki (w %)								
			4	5	6	7	8	9			
			w tym:								
			transport i łączność	administracja publiczna	oświata i wychowanie	opieka społeczna	edukacyjna opieka wychowawcza	gospodarka komunalna i ochrona środowiska			
1	2	3	4	5	6	7	8	9			
	Samorząd województwa	548 511 912	50,94	5,60	8,98	5,11	2,57	0,11			
	POWIATY										
1	bieszczadzki	30 547 404	42,45	7,34	17,40	14,51	6,85	0,00			
2	brzozowski	35 039 940	16,53	13,19	30,86	20,42	3,62	0,06			
3	dębicki	76 431 449	14,03	9,68	45,57	17,84	2,55	0,00			
4	jarosławski	89 380 389	17,38	8,77	32,24	16,96	13,49	0,00			
5	jasieński	71 662 424	14,84	9,49	39,63	16,97	5,98	0,00			
6	kolbuszowski	26 157 588	22,86	13,21	27,54	16,06	3,24	0,00			
7	króśnieński	44 924 592	18,13	13,83	28,89	21,24	10,81	0,00			
8	leski	28 216 732	21,76	10,85	30,21	7,30	13,48	0,00			
9	leżajski	53 769 265	7,96	8,25	30,78	17,79	8,32	0,00			
10	lubaczowski	53 878 677	24,14	6,91	21,67	20,39	11,32	0,00			
11	łancucki	41 032 695	13,97	12,56	37,83	14,48	7,46	0,00			
12	mielecki	83 445 824	14,46	11,08	42,64	9,57	6,00	0,15			
13	niżański	34 114 929	12,39	12,38	37,20	11,29	4,85	0,01			
14	przemyski	24 350 282	27,56	21,88	10,87	30,42	3,75	0,09			
15	przeworski	31 504 418	8,62	15,11	39,42	13,96	3,56	0,00			
16	ropczycko-sędziszowski	42 847 099	13,28	11,81	40,26	18,66	4,28	0,59			
17	rzeszowski	68 804 663	29,13	11,34	18,94	28,09	4,23	0,00			
18	sanocki	70 105 076	12,93	9,05	33,41	8,88	15,15	0,08			
19	stałowowski	68 486 512	8,91	8,67	39,97	19,47	3,63	0,00			
20	strzyżowski	37 825 573	13,34	8,48	25,84	23,64	14,56	0,00			
21	tarnobrzeski	27 905 923	14,62	11,75	35,23	22,67	6,97	0,00			
	Powiaty razem	1 040 431 454	17,59	11,22	31,73	17,65	7,34	0,05			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU							
1	Krosno	183 511 584	5,52	5,82	33,57	0,00	3,78	22,87
2	Przemysł	195 988 667	10,58	7,56	36,38	23,50	5,43	2,88
3	Rzeszów	522 680 178	19,56	5,33	37,13	16,78	3,40	5,54
4	Tarnobrzeg	139 795 289	16,27	8,26	36,68	17,73	2,40	4,93
	Miasta na prawach powiatu razem	1 041 975 718	12,99	6,74	35,94	17,85	3,75	9,05
	MIASTA							
1	Dębica	94 763 105	10,75	10,79	34,69	21,01	2,19	6,73
2	Dynów	13 948 537	5,75	11,18	24,98	18,93	2,56	30,41
3	Jarosław	73 450 604	7,19	10,44	41,27	21,97	2,80	3,10
4	Jasło	82 829 616	9,50	10,08	36,45	20,55	2,04	10,15
5	Leżajsk	26 919 396	9,23	11,68	41,66	17,90	0,31	3,65
6	Lubaczów	22 378 851	6,26	12,20	37,10	20,13	3,44	7,72
7	Łańcut	38 275 725	3,63	10,43	32,22	15,76	2,43	4,34
8	Mielec	113 659 112	17,75	5,90	34,62	17,85	1,35	8,94
9	Przeworsk	31 507 450	8,31	9,23	40,95	23,71	0,30	3,80
10	Radymno	9 283 152	1,35	15,00	42,54	25,55	1,66	3,91
11	Sanok	80 012 974	7,66	7,92	30,04	18,67	2,07	8,86
12	Stalowa Wola	145 346 516	18,75	6,09	28,13	16,71	1,62	4,51
	Miasta razem	732 375 039	8,84	10,08	35,39	19,90	1,90	8,01
	MIASTA-GMINY							
1	Baranów Sandomierski	24 162 303	12,68	9,51	37,84	24,13	2,10	6,40
2	Biażowa	20 791 377	7,39	6,94	39,58	20,40	1,72	3,04
3	Brzozów	49 832 912	4,65	8,94	48,67	22,77	1,46	2,81
4	Cieszanów	18 559 812	4,79	8,91	34,40	19,13	0,83	6,54
5	Dukla	32 025 309	4,74	11,39	41,76	26,54	4,39	2,42
6	Głogów Małopolski	35 698 305	6,45	9,08	31,24	19,99	2,51	5,49
7	Iwonicz Zdrój	22 373 531	7,69	10,08	36,42	20,18	5,06	4,83
8	Jedlicze	28 107 520	4,26	8,99	36,50	19,92	1,14	17,39
9	Kańczuga	20 148 142	6,41	9,53	47,09	21,53	0,95	8,07
10	Kolbuszowa	46 422 270	4,84	7,07	38,68	22,11	1,71	9,63

1	2	3	4	5	6	7	8	9
11	Lesko	28 732 797	2,94	6,80	26,57	16,29	1,65	33,16
12	Narol	16 668 213	4,83	11,39	42,27	24,29	3,06	4,63
13	Nisko	40 375 726	4,24	7,96	34,89	24,03	3,50	6,89
14	Nowa Dęba	33 534 940	4,86	8,73	39,96	24,64	0,76	8,12
15	Nowa Sarzyna	43 361 163	5,00	7,74	34,73	22,31	3,33	14,72
16	Oleszyce	14 237 120	8,21	8,70	44,54	21,18	3,32	3,81
17	Pilzno	33 130 314	6,27	7,58	49,27	22,32	1,83	4,84
18	Radomyśl Wielki	30 670 116	10,00	5,95	41,08	23,64	1,58	8,96
19	Ropczyce	56 999 657	21,24	8,74	32,18	17,01	1,03	7,89
20	Rudnik nad Sanem	18 606 589	2,74	8,85	34,77	22,28	3,40	13,62
21	Rymanów	31 713 959	3,64	7,92	46,34	17,98	2,71	13,07
22	Sędziszów Małopolski	48 810 837	12,12	6,35	33,22	19,24	1,75	13,44
23	Sieniawa	14 016 035	3,26	14,99	43,74	22,67	1,38	4,99
24	Sokołów Małopolski	34 023 634	6,99	7,39	43,42	22,80	1,18	7,95
25	Siryzów	42 805 444	6,31	7,00	33,62	20,06	2,65	2,30
26	Tyczyn	29 806 687	12,62	6,49	40,99	20,10	2,40	3,57
27	Ulanów	15 458 835	13,08	9,87	37,22	20,31	2,75	7,31
28	Ustrzyki Dolne	40 505 193	10,63	6,95	35,18	21,04	2,37	14,08
29	Zagórz	25 690 951	10,71	8,03	40,46	18,74	2,42	2,82
	Miasta-gminy razem	897 269 689	7,36	8,55	38,85	21,30	2,24	8,37
	GMINY WIEJSKIE					0,00		
1	Adamówka	9 673 985	14,99	11,21	39,27	23,32	1,17	4,93
2	Bailgród	7 769 234	7,02	17,51	42,92	18,38	1,53	2,13
3	Besko	8 247 200	8,60	17,38	35,42	24,37	1,70	6,10
4	Białbrzegi	14 317 796	8,50	7,35	49,64	22,07	0,80	4,27
5	Bircza	14 829 800	6,54	11,57	45,75	23,93	1,84	3,02
6	Boguchwała	36 347 946	10,17	7,92	42,90	17,89	1,74	12,28
7	Bojanów	15 726 438	8,05	8,31	39,14	21,55	3,26	2,55
8	Borowa	12 845 823	6,22	9,50	37,43	17,99	1,86	10,18
9	Brzostek	28 082 624	10,95	6,24	38,45	25,43	4,96	2,25
10	Brzyska	12 170 395	11,05	12,95	42,83	24,93	2,18	1,88

1	2	3	4	5	6	7	8	9
11	Bukowsko	12 374 195	6,11	14,39	41,18	20,20	2,89	1,77
12	Chtopice	9 715 272	5,56	12,49	41,73	22,77	1,55	4,30
13	Chmielnik	13 253 844	15,46	8,51	40,09	20,63	1,91	2,87
14	Chorkówka	23 737 895	2,16	8,02	49,56	22,66	2,78	7,57
15	Cisna	6 799 154	17,19	25,43	20,85	11,02	4,05	5,85
16	Cmolas	16 457 421	13,58	8,40	40,79	23,72	2,44	1,56
17	Czarna (Bieszczadzka)	4 847 811	8,14	17,59	40,36	22,37	1,09	1,58
18	Czarna (Dębicka)	25 583 068	7,54	8,64	41,02	24,50	3,88	4,00
19	Czarna (Łańcucka)	19 004 439	5,98	8,93	50,99	21,21	0,55	4,66
20	Czermin	12 935 334	14,94	9,79	44,69	20,54	0,67	2,92
21	Czudec	22 530 470	7,06	6,73	40,10	22,59	2,04	13,70
22	Dębica	49 256 360	10,26	6,32	44,47	20,06	1,67	5,00
23	Dębowiec	18 367 188	15,40	7,99	42,09	18,86	1,08	2,80
24	Domaradz	12 680 436	9,23	9,11	44,40	24,13	2,17	3,26
25	Dubiecko	20 193 921	9,75	10,44	43,61	26,48	2,26	1,96
26	Dydnia	19 235 120	13,75	11,45	38,77	22,08	1,85	1,81
27	Dynów	13 489 623	13,31	11,50	42,55	21,24	1,93	2,36
28	Dzikowiec	13 107 636	6,30	8,41	42,65	23,98	3,58	2,35
29	Fredropol	13 784 726	17,16	12,77	37,82	22,11	1,99	2,25
30	Frysztak	21 600 657	5,63	5,99	50,46	20,69	1,44	5,79
31	Gać	8 323 387	9,84	9,54	42,04	22,44	0,69	5,93
32	Gawłuszowice	5 599 570	8,27	15,97	33,40	22,87	1,19	5,80
33	Gorzyce	27 955 101	3,10	7,29	38,43	17,16	0,84	21,84
34	Grębów	20 788 516	5,65	7,52	34,40	18,73	1,74	17,03
35	Grodzisko Dolne	13 263 282	11,28	12,32	44,20	21,31	1,21	1,96
36	Haczów	16 093 228	7,49	9,36	46,90	22,17	1,07	4,73
37	Harasuliuki	19 705 876	16,95	7,11	45,42	15,20	3,51	7,10
38	Horyniec Zdrój	11 381 892	7,43	10,21	44,40	19,44	2,93	7,64
39	Hyżne	13 667 432	5,78	9,69	35,77	20,90	2,75	12,71
40	Imierzyce	13 516 821	11,32	12,32	45,63	21,05	1,22	2,46
41	Jarocin	10 127 673	15,02	8,77	37,79	21,60	2,42	3,76

1	2	3	4	5	6	7	8	9
42	Jarosław	23 002 437	11,08	7,59	48,54	22,67	0,98	3,86
43	Jasienica Rosielna	14 722 905	6,65	8,88	48,41	26,62	1,70	2,95
44	Jasło	24 021 738	9,45	12,20	35,96	27,70	1,38	5,96
45	Jawornik Polski	9 826 272	7,20	18,22	34,09	23,76	2,96	4,63
46	Jeżowe	21 226 498	10,80	8,61	41,64	22,27	1,65	3,34
47	Jodłowa	11 152 890	9,40	11,74	33,53	21,35	1,13	12,67
48	Kamień	16 754 270	11,04	8,67	35,10	24,12	3,40	4,65
49	Kołaczyce	19 275 478	10,31	9,49	40,26	24,12	4,54	5,82
50	Komańcza	11 784 899	5,08	12,32	34,54	17,27	0,71	6,02
51	Korczyn	20 334 724	10,08	11,83	43,70	22,16	2,02	2,45
52	Krasieczyn	9 840 497	7,34	11,75	33,77	24,22	0,83	13,67
53	Krasne	19 974 426	18,03	8,83	41,34	15,29	2,65	2,83
54	Krempna	6 309 340	17,48	12,50	26,26	22,08	4,42	10,98
55	Krośnice	8 662 437	12,44	11,67	31,63	24,64	1,29	6,81
56	Krzyszów	8 668 916	3,29	12,45	38,64	20,67	3,38	2,61
57	Krzywca	11 418 448	6,80	10,54	49,29	21,16	1,73	3,03
58	Kuryłówka	13 171 200	7,96	11,11	36,31	24,13	1,21	1,72
59	Laszki	13 157 896	5,18	13,22	42,61	28,07	2,74	1,11
60	Leżajsk	37 260 375	6,34	7,68	47,48	22,12	0,61	4,13
61	Lubaczów	21 184 410	8,66	9,83	38,23	21,54	4,63	5,29
62	Lubenia	10 428 514	16,94	9,65	35,12	20,20	1,27	6,17
63	Lutowiska	6 427 633	5,51	19,84	32,04	21,48	1,80	2,57
64	Łańcut	33 724 351	10,94	7,44	48,01	20,65	0,77	2,92
65	Majdan Królewski	19 603 912	9,75	8,87	35,32	23,70	1,43	5,99
66	Markowa	13 521 973	4,69	9,94	50,63	22,47	0,64	4,91
67	Medyka	13 688 673	3,01	9,55	46,04	18,88	0,63	10,43
68	Miejsce Piastowe	22 911 777	4,16	8,80	48,22	20,67	1,91	1,76
69	Mielec	22 320 423	10,45	9,73	42,26	21,62	0,82	6,60
70	Niebylec	19 151 629	8,19	9,59	45,76	21,67	0,83	7,18
71	Niwiska	12 251 213	11,74	9,94	36,99	23,39	1,38	1,70
72	Nowy Żmigród	19 734 362	9,38	9,38	42,34	20,95	3,07	1,85

1	2	3	4	5	6	7	8	9
73	Nozdrzec	16 450 991	4,12	11,13	50,79	23,87	1,32	1,71
74	Olszanica	10 216 019	5,13	15,60	39,86	20,25	5,11	2,72
75	Orły	19 523 841	7,87	7,89	34,09	16,93	0,48	25,87
76	Osiek Jasielski	11 059 792	13,00	11,88	38,70	20,71	1,73	2,15
77	Ostrów	14 884 361	9,36	15,14	41,95	21,86	0,66	5,78
78	Padew Narodowa	11 415 364	17,57	8,92	30,54	19,20	1,10	1,48
79	Pawłosiów	15 927 768	10,68	12,58	31,31	19,68	1,08	8,31
80	Pruchnik	18 647 776	7,69	11,85	35,73	27,45	1,99	1,36
81	Przeclaw	20 401 648	11,07	9,54	44,50	22,86	1,10	1,99
82	Przemysł	18 368 610	3,26	10,72	46,95	22,63	1,08	10,77
83	Przeworsk	22 584 028	2,77	11,47	44,06	28,11	1,36	5,25
84	Pysznica	16 106 329	4,81	11,35	39,41	20,62	1,64	15,08
85	Radomyśl nad Sanem	13 137 558	6,48	13,80	39,66	26,97	2,13	2,26
86	Radymno	21 972 337	5,69	11,27	40,17	24,39	0,97	2,61
87	Rakszawa	12 958 485	6,02	9,29	44,43	28,37	2,29	4,10
88	Raniżów	14 208 630	5,33	9,33	48,13	24,15	3,28	2,53
89	Rokietnica	9 302 315	7,38	12,37	37,94	20,46	0,53	7,78
90	Rozwienica	12 541 609	5,14	11,52	48,49	24,37	1,01	3,25
91	Sanok	30 362 890	5,93	10,28	33,62	24,99	1,46	13,96
92	Skotyszyn	25 863 061	11,41	8,61	39,93	25,89	4,09	2,86
93	Solina	17 242 678	11,03	11,09	28,36	12,47	0,80	7,90
94	Stary Dzików	12 375 247	14,68	9,41	40,84	15,14	1,95	5,67
95	Stubno	7 972 084	3,80	12,71	39,05	23,75	1,71	3,00
96	Świlcza	34 448 511	11,52	8,78	46,01	19,09	1,57	2,19
97	Tarnowiec	16 841 196	6,79	10,80	44,20	21,58	0,97	8,89
98	Tryńcza	18 930 181	11,11	7,70	44,87	19,07	0,57	4,22
99	Trzebownisko	37 593 311	8,00	7,57	41,84	17,15	0,95	16,03
100	Tuszów Narodowy	14 501 180	15,68	10,78	36,90	21,56	1,57	3,18
101	Tyrawa Wołoska	4 179 521	8,18	17,27	38,05	25,72	0,90	1,65
102	Wadowice Górne	14 177 129	9,76	11,29	42,59	23,84	2,82	1,70
103	Wiązownica	21 377 149	4,36	8,47	45,60	23,96	2,66	5,24

1	2	3	4	5	6	7	8	9
104	Wielkie Oczy	7 369 025	10,98	14,57	43,49	20,84	1,40	1,63
105	Wielopole Skrzyńskie	17 638 897	12,55	7,83	42,87	24,32	3,57	0,43
106	Wiśniowa	16 513 531	6,21	8,34	47,59	24,88	2,01	2,45
107	Wojaszówka	14 688 893	9,12	8,75	49,19	19,86	1,62	3,61
108	Zaklików	16 096 284	4,62	7,88	44,75	24,40	1,42	10,55
109	Zaleszany	16 776 756	4,93	10,28	45,46	22,83	0,76	2,68
110	Zarszyn	18 024 542	6,70	11,82	39,58	19,66	2,57	7,84
111	Zarzecze	13 882 714	7,58	8,95	43,61	24,04	0,88	3,82
112	Zołynia	13 184 079	3,99	11,32	46,25	21,60	1,81	7,13
113	Żurawica	25 144 795	8,23	10,81	38,99	21,34	0,98	10,28
114	Żyraków	26 427 018	4,56	6,71	43,05	19,45	2,10	13,85
	Gminy wiejskie razem	1 906 221 230	8,89	10,64	41,12	21,90	1,85	5,45

Wydatki majątkowe jednostek samorządu terytorialnego w latach 2005-2006

Tabela D

Lp.	Wyszczególnienie	Wydatki majątkowe w zł		Dynamika wydatków majątkowych w %	Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem w %	
		2005	2006	2006 / 2005	2005	2006
1	2	3	4	5	6	7
	Samorząd województwa	81 230 573	242 668 491	298,74	25,86	44,24
	POWIATY					
1	bieszczadzki	2 315 041	12 535 525	541,48	12,42	41,04
2	brzozowski	2 236 360	4 482 831	200,45	7,43	12,79
3	dębicki	11 772 434	13 209 162	112,20	16,51	17,28
4	jarosławski	11 257 520	14 145 504	125,65	14,40	15,83
5	jasieński	3 187 889	7 541 651	236,57	5,15	10,52
6	kolbuszowski	6 590 603	6 120 946	92,87	25,92	23,40
7	krośnieński	1 652 709	6 099 213	369,04	4,39	13,58
8	leski	6 443 133	7 382 907	114,59	24,76	26,16
9	leżajski	3 703 598	11 717 711	316,39	8,66	21,79
10	lubaczowski	9 337 601	12 833 180	137,44	20,45	23,82
11	łańcucki	3 397 562	5 492 232	161,65	9,70	13,39
12	mielecki	10 705 358	9 776 162	91,32	14,64	11,72
13	nizżański	2 536 388	7 677 331	302,69	9,06	22,50
14	przemyski	3 780 721	4 482 606	118,56	18,33	18,41
15	przeworski	1 083 003	983 762	90,84	3,70	3,12
16	ropczycko-sędziszowski	6 521 093	6 639 880	101,82	16,36	15,50
17	rzeszowski	14 780 294	7 760 989	52,51	21,23	11,28
18	sanocki	2 986 731	10 526 662	352,45	5,39	15,02
19	stalowowolski	4 813 576	12 464 786	258,95	8,35	18,20
20	strzyżowski	5 013 188	8 523 241	170,02	14,88	22,53
21	tarnobrzeski	1 095 362	2 945 456	268,90	4,44	10,55
	Powiaty razem	115 210 164	173 341 738	150,46	12,73	16,66
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU					
1	Krosno	27 393 958	50 840 818	185,59	17,71	27,70
2	Przemysł	25 554 667	23 925 634	93,63	12,96	12,21
3	Rzeszów	94 030 049	122 301 658	130,07	20,49	23,40
4	Tarnobrzeg	8 573 127	25 457 571	296,95	7,80	18,21
	Miasta na prawach powiatu razem	155 551 801	222 525 680	143,06	16,89	21,36
	MIASTA					
1	Dębica	12 553 177	14 011 362	111,62	15,02	14,79
2	Dynów	1 195 920	4 158 686	347,74	11,29	29,81
3	Jarosław	16 595 692	5 310 842	32,00	21,68	7,23
4	Jasło	3 914 531	12 625 810	322,54	5,81	15,24
5	Leżajsk	4 468 745	2 842 876	63,62	16,45	10,56
6	Lubaczów	1 775 950	1 442 963	81,25	8,74	6,45
7	Łańcut	6 127 504	8 184 595	133,57	18,03	21,38
8	Mielec	25 213 880	28 448 376	112,83	24,49	25,03
9	Przeworsk	1 450 468	2 414 243	166,45	5,19	7,66
10	Radymno	741 685	134 878	18,19	8,51	1,45
11	Sanok	18 414 873	17 520 082	95,14	24,57	21,90
12	Stalowa Wola	22 798 613	37 394 113	164,02	19,98	25,73
	Miasta razem	115 251 038	134 488 827	116,69	17,78	18,36
	MIASTA-GMINY					
1	Baranów Sandomierski	1 407 376	3 411 334	242,39	7,15	14,12
2	Błażowa	1 879 312	4 341 534	231,02	11,50	20,88
3	Brzozów	5 531 111	6 598 442	119,30	13,42	13,24
4	Cieszanów	1 480 844	4 786 880	323,25	11,15	25,79
5	Dukla	3 378 665	2 251 614	66,64	11,63	7,03
6	Głogów Małopolski	6 258 126	9 852 762	157,44	20,72	27,60
7	Iwonicz Zdrój	2 347 441	4 088 465	174,17	12,75	18,27
8	Jedlicze	3 895 145	4 197 089	107,75	15,49	14,93
9	Kańczuga	2 421 068	1 203 470	49,71	12,81	5,97
10	Kolbuszowa	6 792 058	10 985 653	161,74	17,76	23,66

1	2	3	4	5	6	7
11	Lesko	5 252 717	10 591 731	201,64	24,06	36,86
12	Narol	2 705 016	2 020 056	74,68	17,92	12,12
13	Nisko	5 044 485	9 155 092	181,49	15,32	22,67
14	Nowa Dęba	3 103 032	6 214 060	200,26	11,17	18,53
15	Nowa Sarzyna	9 991 261	8 950 042	89,58	25,37	20,64
16	Oleszyce	893 418	3 083 105	345,09	7,81	21,66
17	Pilzno	3 614 985	3 772 712	104,36	12,91	11,39
18	Radomyśl Wielki	1 357 433	5 358 059	394,72	6,08	17,47
19	Ropczyce	10 914 445	16 022 732	146,80	23,46	28,11
20	Rudnik nad Sanem	1 982 442	4 294 564	216,63	13,87	23,08
21	Rymanów	10 810 330	6 368 558	58,91	31,93	20,08
22	Sędziszów Małopolski	2 700 691	13 195 061	488,58	8,48	27,03
23	Sieniawa	957 202	1 666 940	174,15	7,99	11,89
24	Sokołów Małopolski	2 963 337	5 850 761	197,44	11,18	17,20
25	Strzyżów	5 274 533	11 454 480	217,17	16,05	26,76
26	Tyczyn	5 616 984	7 833 259	139,46	22,64	26,28
27	Ulanów	1 536 486	2 779 385	180,89	11,60	17,98
28	Ustrzyki Dolne	3 153 821	10 063 973	319,10	10,05	24,85
29	Zagórz	3 506 184	4 433 745	126,46	15,81	17,26
	Miasta-gminy razem	116 769 948	184 825 558	158,28	15,81	20,60
	GMINY WIEJSKIE					
1	Adamówka	1 937 653	792 817	40,92	22,49	8,20
2	Baligród	991 464	1 837 749	185,36	15,95	23,65
3	Besko	1 588 514	1 772 115	111,56	22,12	21,49
4	Białobrzegi	3 498 874	1 860 875	53,18	25,72	13,00
5	Bircza	1 115 228	1 195 994	107,24	8,59	8,06
6	Boguchwała	7 432 929	7 111 227	95,67	22,93	19,56
7	Bojanów	3 452 193	4 011 833	116,21	25,29	25,51
8	Borowa	307 377	2 731 813	888,75	3,46	21,27
9	Brzostek	1 633 800	4 761 352	291,43	7,70	16,95
10	Brzyska	170 320	310 102	182,07	1,74	2,55
11	Bukowsko	2 136 712	1 617 494	75,70	18,87	13,07
12	Chłopice	562 828	300 581	53,41	6,12	3,09
13	Chmielnik	206 892	2 675 046	1 292,97	2,24	20,18
14	Chorkówka	2 370 732	2 763 123	116,55	11,29	11,64
15	Cisna	1 561 046	2 051 996	131,45	26,69	30,18
16	Cmolas	2 115 837	2 882 886	136,25	14,93	17,52
17	Czarna (Bieszczadzka)	476 560	345 177	72,43	10,52	7,12
18	Czarna (Dębicka)	4 485 833	3 470 066	77,36	19,62	13,56
19	Czarna (Łańcucka)	3 632 454	1 123 733	30,94	18,06	5,91
20	Czermin	2 431 205	367 973	15,14	20,32	2,84
21	Czudec	950 627	3 432 007	361,03	5,44	15,23
22	Dębica	8 042 462	10 668 292	132,65	19,52	21,66
23	Dębowiec	1 467 258	4 534 583	309,05	11,01	24,69
24	Domaradz	446 282	1 790 008	401,09	4,66	14,12
25	Dubiecko	2 482 276	2 705 994	109,01	14,22	13,40
26	Dydnia	4 536 711	4 112 582	90,65	25,60	21,38
27	Dynów	1 149 763	1 423 372	123,80	9,73	10,55
28	Dzikowiec	1 215 387	2 152 123	177,07	12,03	16,42
29	Fredropol	877 205	2 733 610	311,63	8,14	19,83
30	Frysztak	3 854 912	4 365 017	113,23	19,61	20,21
31	Gać	660 797	727 455	110,09	8,94	8,74
32	Gawłuszowice	938 978	823 935	87,75	18,18	14,71
33	Gorzyce	1 849 060	7 238 712	391,48	8,89	25,89
34	Grębów	3 033 079	5 980 388	197,17	18,11	28,77
35	Grodzisko Dolne	1 709 872	1 520 140	88,90	14,80	11,46
36	Haczów	1 289 759	2 396 201	185,79	9,24	14,89
37	Harasiuki	1 134 885	6 577 365	579,56	9,94	33,38
38	Horyniec Zdrój	1 635 260	2 768 757	169,32	17,65	24,33
39	Hyżne	1 772 053	3 213 030	181,32	15,85	23,51
40	Iwierzycy	2 622 555	2 286 120	87,17	21,79	16,91

1	2	3	4	5	6	7
41	Jarocin	436 070	2 501 118	573,56	6,04	24,70
42	Jaroslaw	592 459	4 134 698	697,89	3,25	17,98
43	Jasienica Rosielna	278 822	670 268	240,39	2,26	4,55
44	Jaslo	1 016 672	1 062 589	104,52	4,98	4,42
45	Jawornik Polski	536 300	611 277	113,98	6,27	6,22
46	Jeżowe	2 309 371	5 441 139	235,61	14,72	25,63
47	Jodłowa	1 358 303	2 832 774	208,55	15,95	25,40
48	Kamień	1 647 034	3 875 663	235,31	13,52	23,13
49	Kołaczyce	2 059 493	2 676 401	129,95	13,10	13,89
50	Komańcza	1 044 909	2 277 776	217,99	10,19	19,33
51	Korczyn	2 053 648	1 422 265	69,26	10,87	6,99
52	Krasiczyn	1 940 127	2 025 207	104,39	21,13	20,58
53	Krasne	3 594 892	5 122 633	142,50	16,53	25,65
54	Krempna	360 235	1 645 546	456,80	7,64	26,08
55	Krościenko Wyżne	2 307 659	1 730 681	75,00	27,83	19,98
56	Krzyszów	1 952 661	1 561 747	79,98	23,56	18,02
57	Krzywcza	1 912 100	2 113 687	110,54	18,82	18,51
58	Kuryłówka	1 731 370	2 186 567	126,29	16,14	16,60
59	Laszki	1 049 225	865 425	82,48	9,02	6,58
60	Leżajsk	7 579 336	6 317 436	83,35	21,16	16,95
61	Lubaczów	4 041 988	4 871 041	120,51	21,37	22,99
62	Lubenia	1 440 565	2 218 787	154,02	17,13	21,28
63	Lutowiska	434 922	1 119 124	257,32	8,14	17,41
64	Łańcut	3 590 562	2 943 451	81,98	12,29	8,73
65	Majdan Królewski	10 185 262	4 640 814	45,56	44,22	23,67
66	Markowa	2 264 267	2 423 823	107,05	19,79	17,93
67	Medyka	7 052 961	2 371 703	33,63	42,05	17,33
68	Miejsce Piastowe	1 973 882	2 047 154	103,71	9,89	8,93
69	Mielec	2 948 342	1 905 263	64,62	15,38	8,54
70	Niebylec	2 637 282	2 638 269	100,04	15,58	13,78
71	Niwiska	2 337 214	2 633 341	112,67	21,94	21,49
72	Nowy Żmigród	1 136 526	2 012 184	177,05	7,30	10,20
73	Nozdrzec	388 557	1 483 537	381,81	2,78	9,02
74	Olszanica	110 400	401 437	363,62	1,23	3,93
75	Orły	8 007 071	6 291 448	78,57	40,27	32,22
76	Osiek Jasielski	570 930	1 154 164	202,16	6,50	10,44
77	Ostrów	3 355 295	1 922 223	57,29	22,74	12,91
78	Padew Narodowa	1 138 198	2 859 814	251,26	14,58	25,05
79	Pawłosiów	698 951	2 457 538	351,60	5,99	15,43
80	Pruchnik	3 993 108	2 031 353	50,87	22,07	10,89
81	Przeclaw	788 671	2 996 793	379,98	4,95	14,69
82	Przemyśl	2 278 803	1 783 684	78,27	13,57	9,71
83	Przeworsk	1 769 778	1 565 023	88,43	8,56	6,93
84	Pysznica	1 070 048	2 552 778	238,57	8,11	15,85
85	Radomyśl nad Sanem	2 649 435	1 638 520	61,84	21,16	12,47
86	Radymno	1 222 170	2 451 361	200,57	6,56	11,16
87	Rakszawa	1 867 888	1 807 010	96,74	12,75	13,94
88	Raniżów	2 070 982	1 748 871	84,45	17,25	12,31
89	Rokietnica	1 869 191	1 701 997	91,06	22,36	18,30
90	Rożwienica	1 266 753	1 522 812	120,21	12,07	12,14
91	Sanok	4 144 044	5 371 801	129,63	16,48	17,69
92	Skołyszyn	1 082 431	3 155 528	291,52	5,12	12,20
93	Solina	5 593 073	5 947 455	106,34	34,22	34,49
94	Stary Dzików	2 663 907	3 592 655	134,86	26,65	29,03
95	Stubno	174 763	744 386	425,94	2,66	9,34
96	Świlcza	2 833 098	5 109 072	180,34	9,93	14,83
97	Tarnowiec	714 422	663 425	92,86	4,89	3,94
98	Tryńcza	2 834 185	4 710 454	166,20	18,73	24,88
99	Trzebownisko	5 646 882	8 146 210	144,26	18,08	21,67
100	Tuszów Narodowy	2 902 467	2 720 545	93,73	22,37	18,76
101	Tyrawa Wołoska	67 072	200 865	299,48	1,89	4,81

1	2	3	4	5	6	7
102	Wadowice Górne	3 297 919	1 801 551	54,63	23,73	12,71
103	Wiązownica	2 573 395	2 567 661	99,78	14,01	12,01
104	Wielkie Oczy	634 219	483 558	76,24	8,36	6,56
105	Wielopole Skrzyńskie	1 209 473	1 470 348	121,57	8,37	8,34
106	Wiśniowa	2 933 616	1 513 678	51,60	18,47	9,17
107	Wojaszówka	3 077 717	608 139	19,76	20,34	4,14
108	Zaklików	1 448 925	1 682 365	116,11	10,10	10,45
109	Zaleszany	3 181 396	1 864 976	58,62	19,31	11,12
110	Zarszyn	2 507 470	3 987 822	159,04	16,67	22,12
111	Zarzeczce	1 388 867	1 922 775	138,44	11,64	13,85
112	Żołynia	1 983 545	913 485	46,05	15,53	6,93
113	Żurawica	5 819 179	4 396 540	75,55	23,67	17,48
114	Żyraków	7 518 116	6 248 240	83,11	29,77	23,64
	Gminy wiejskie razem	260 928 501	306 527 391	117,48	15,76	16,08

LUCYNA KUŚNIERZ

Nadwyżka operacyjna – inny sposób oceny i kontroli zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego

Wynik bieżący w podkarpackich samorządach

Obecnie obowiązujące przepisy nie regulują zagadnień związanych z zadłużeniem sektora samorządowego w sposób wyczerpujący, a jednocześnie pozwalający na rozpatrywanie zadłużenia kompleksowo i perspektywicznie. Posługiwanie się prostymi wskaźnikami zawartymi w ustawie o *finansach publicznych*¹ jest zbyt dużym uproszczeniem zagadnień związanych z ustaleniem rzeczywistych granic bezpiecznego zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego. W obecnym kształcie przepisów prawa brakuje regulacji, które wymuszałyby kalkulowanie indywidualnych możliwości zadłużania się samorządów. Problematyka zarządzania długiem i jego kontroli w samorządach nabiera coraz większego znaczenia ze względu na poszerzający się zakres zadań jednostek samorządu terytorialnego, a także w kontekście gotowości pozyskiwania środków z Unii Europejskiej.

Celem publikacji jest wyjaśnienie, usystematyzowanie i zaprezentowanie aktualnie obowiązujących przepisów dotyczących długu publicznego jednostek samorządu terytorialnego w zakresie stosowanych procedur i ograniczeń. Natomiast główne zadanie niniejszego opracowania to zasygnalizowanie i przybliżenie organom wykonawczym, skarbnikom oraz służbom finansowym samorządów, odpowiedzialnym za zarządzanie zadłużeniem, zagadnień związanych z nowymi sposobami oceny i kontroli zadłużenia. Nie są to ograniczenia i procedury, które wynikają wprost z obowiązujących przepisów, ale środowiska naukowe, samorządowe, bankowcy od wielu lat postulują przejście na indywidualne ustalanie możliwości zaciągania długu przez jednostki samorządu terytorialnego. Ministerstwo Finansów także podejmuje działania, które zmierzają do wprowadzenia nowych, bardziej indywidualnych sposobów oceny zadłużenia samorządów. Im wcześniej jednostki samorządu terytorialnego przygotują się do nowych rozwiązań i uwzględnią je w podejmowaniu decyzji dotyczących zarządzania zadłużeniem, tym łatwiej będzie im funkcjonować w nowych warunkach i dostosować się do zmienionych standardów. Można przypuszczać, że zapoznanie się z nowymi propozycjami zmobilizuje przedstawicieli jednostek samo-

¹ Ustawa z 30 czerwca 2005 roku o *finansach publicznych* (DzU nr 249, poz. 2104).

rządu terytorialnego do podjęcia dyskusji i zgłaszania swoich uwag celem wypracowania jak najlepszych rozwiązań.

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

- wyemitowanych papierów wartościowych, opiewających na wierzytelności pieniężne,
- zaciągniętych kredytów i pożyczek,
- przyjętych depozytów,
- wymagalnych zobowiązań wynikających z odrębnych ustaw oraz prawomocnych orzeczeń sądów lub ostatecznych decyzji administracyjnych, a także zobowiązań uznanych za bezsporne przez jednostkę samorządu terytorialnego będącą dłużnikiem.

Ogólne zasady zaciągania zobowiązań finansowych przez jednostki samorządu terytorialnego reguluje ustawa o *finansach publicznych*. Zgodnie z art. 82 tej ustawy jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na:

- pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych pożyczek i kredytów.

Zaciągnięte kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe, z przeznaczeniem na pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu, podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane. Podstawowe ograniczenia dotyczące dopuszczalnej wysokości kwoty zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego określono w art. 170 ustawy o *finansach publicznych*. Stanowi on, że łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego nie może przekroczyć 60% wykonanych dochodów ogółem tej jednostki w tym roku budżetowym. Natomiast w trakcie roku budżetowego łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec kwartału nie może przekraczać 60% planowanych w danym roku budżetowym dochodów tej jednostki. Ograniczeń w zakresie zaciągania długu, o których mowa powyżej, nie stosuje się do emitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek zaciąganych w związku z umową zawartą z podmiotem dysponującym środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz środkami niepodlegającymi zwrotowi z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). Wyłączeń tych nie stosuje się po zakończeniu programu, projektu lub zadań realizowanych z ww. środków oraz po otrzymaniu refundacji dokonanych wydatków.

Drugie ograniczenie dotyczące wysokości spłaty długu jednostek samorządu terytorialnego, zawarte w art. 169 ustawy o finansach publicznych, stanowi, że nieprzekraczalna wysokość kwot przypadających do spłaty w danym roku

budżetowym z tytułu długu jednostki samorządu terytorialnego nie może przekroczyć 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów tej jednostki².

W sytuacji, gdy relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy 55%, kwota ww. spłat nie może przekroczyć 12% planowanych dochodów jednostki samorządu terytorialnego, chyba że obciążenia te w całości wynikają z zobowiązań zaciągniętych przed datą ogłoszenia tej relacji przez Ministerstwo Finansów³.

Wprowadzenie tych obostrzeń wynika z powiązań finansowych między budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego. Niekorzystne kształtowanie się relacji państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto związane jest z trudniejszą sytuacją finansową w budżecie państwa, co może niekorzystnie wpływać także na sytuację finansową samorządów, które otrzymują z budżetu państwa środki w formie dotacji czy subwencji. Zmniejszenie wysokości dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego może odbić się na możliwościach spłaty ich długów i wyraża się w obniżeniu do 12% planowanych dochodów prognozy spłaty zadłużenia⁴.

Ograniczenie spłaty długu samorządu nie ma zastosowania do spłaty zobowiązań jednostki samorządu terytorialnego przypadających w danym roku budżetowym, jeśli zobowiązania te wynikają z umowy zawartej z podmiotem dysponującym środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz środkami niepodlegającymi zwrotowi z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu lub dotyczą poręczeń i gwarancji udzielonych samorządowym osobom prawnym realizującym zadania jednostki samorządu terytorialnego z wykorzystaniem takich środków.

Gdy środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz z niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu, określone w umowie nie zostaną przekazane lub po ich przekazaniu orzeczony zostanie ich zwrot, to wówczas jednostka samorządu terytorialnego nie może emitować papierów wartościowych, zaciągać kredytów, pożyczek i udzielać poręczeń i gwarancji. Zakaz taki obowiązuje do czasu spełnienia omawianych wyżej warunków, aby łączna kwota spłat nie przekraczała 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów j.s.t. oraz łączna kwota długu była nie większa od 60% odpowiednio planowanych bądź wykonanych dochodów ogółem tej jednostki.

W ustawie o finansach publicznych oprócz opisanych ilościowych limitów związanych z korzystaniem przez samorządy ze zwrotnych źródeł finansowania

² Zgodnie z art. 169 ust. 1 łączna kwota przypadających w danym roku budżetowym:

- spłat rat kredytów i pożyczek, o których mowa w art. 82 ust. 1 pkt 2 i 3 wraz z należnymi w danym roku odsetkami od kredytów i pożyczek, o których mowa w art. 82 ust. 1,
- wykupów papierów wartościowych emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego na cele określone w art. 82 ust. 1 pkt 2 i 3 wraz z należnymi odsetkami i dyskontem od papierów wartościowych emitowanych na cele określone w art. 82 ust. 1,
- potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego poręczeń oraz gwarancji

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

³ Ogłoszenie tej relacji, zgodnie z art. 15 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, jest dokonywane dla stanu za rok budżetowy do dnia 31 maja roku następnego.

⁴ C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 382.

istnieją także inne ograniczenia jakościowo-kompetencyjne, ale ze względu na charakter opracowania zagadnienia te zostały pominięte⁵.

Przekroczenie przez jednostkę samorządu terytorialnego omówionych ograniczeń może być oceniane negatywnie w toku oceny wykonania budżetu samorządu przez regionalną izbę obrachunkową i organ stanowiący tej jednostki, a także może mieć wpływ na udzielenie bądź nieudzielenie absolutorium zarządowi jednostki samorządu terytorialnego. Sytuacja taka będzie także stanowić utrudnienie w uzyskaniu środków zwrotnych.

W obecnym kształcie przepisów prawa brakuje jednak regulacji, które wymuszałyby stosowanie kalkulowania rzeczywistych możliwości zadłużania się samorządów. Posługiwanie się prostymi wskaźnikami zawartymi w ustawie o *finansach publicznych* jest zbyt dużym uproszczeniem zagadnień związanych z ustaleniem rzeczywistych granic bezpiecznego zadłużania jednostek samorządu terytorialnego. Środowiska samorządowe, regionalne izby obrachunkowe oraz analitycy zajmujący się tym zagadnieniem od dłuższego czasu postulują odejście od tak określonych w ustawie o finansach publicznych procedur ostrożnościowych, które w ich ocenie w ograniczonym stopniu określają rzeczywistą zdolność kredytową samorządu⁶. Z analizy zadłużenia sektora samorządowego wynika, że są jednostki, których zadłużenie jest dalekie od przekroczenia ustawowych limitów zadłużania, a mimo to mają trudności z obsługą swojego zadłużenia, a nawet zaciągają zobowiązania na finansowanie zadań bieżących. Z drugiej strony zdarza się, że „zasobne” jednostki samorządu terytorialnego, z dobrze zarządzanymi budżetami, mające zdolność kredytową w ujęciu gotówkowym, nie mogą uzyskać finansowania zewnętrznego ze względu na przekroczenie obowiązujących wskaźników. Dotyczy to zarówno limitu zadłużenia 60%, jak i limitu obsługi zadłużenia – 15%. Granice te okazują się utrudnieniem dla jednostek osiągających wysokie dochody, zwłaszcza dochody własne. Szczególnie nabiera to znaczenia kiedy jednostki samorządu terytorialnego chcą zrestrukturyzować swoje zadłużenie, np. zaciągnąć nowe kredyty na spłatę zaciągniętych wcześniej, nie mogą tego zrobić, bo spłata „drogiego kredytu” musi mieścić się w 15% limicie obsługi zadłużenia. Konieczność rozłożenia spłat na kilka lat zwiększa tym samym koszty obsługi tego zadłużenia.

Limit 60% rocznych dochodów nie uwzględnia rozkładu w czasie obciążeń spłatami i odsetkami, tzn. zaciągnięty na rok kredyt o wartości równej 50% dochodu jednostki samorządu terytorialnego jest „legalny”, natomiast zaciągnięty na 20 lat kredyt o wartości 65% rocznych dochodów jest traktowany jako przekraczający dopuszczalne progi.

Z kolei ze względu na to, iż w dochodach ogółem samorządów występują dochody majątkowe pochodzące zwykle z dotacji lub ze sprzedaży mienia, które nie są dochodami powtarzalnymi tak jak dochody bieżące, zdarza się, że nagle po zakończeniu dofinansowywanej inwestycji wskaźniki zadłużenia (liczone w odniesieniu do dochodów ogółem) wzrastają ponad ustawowe limity, mimo że nominalnie dług jednostki nie uległ zmianie lub nawet się zmniejszył.

⁵ Zob.: M. Jastrzębska, *Ograniczenia prowadzenia polityki budżetowej przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 9, ss. 16–18.

⁶ Więcej: M. Kosek-Wojnar, K. Surówka, *Podstawy finansów samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007, ss. 113–114; Fijał, *Dmuchałmy na zimne*, „Wspólnota” 2006, nr 21; D. Kamińska, *Nowe limity*, „Wspólnota” 2007, nr 31.

Jednostki samorządu terytorialnego powinny indywidualnie szacować możliwość spłaty zadłużenia i nie przekraczać wyznaczonych sobie granic. Banki i instytucje ratingowe do oceny sytuacji finansowej samorządów oprócz realizacji dochodów i wydatków częściej wykorzystują tzw. nadwyżkę operacyjną. Pojęcie nadwyżki operacyjnej nie występuje w polskim prawie finansowym, nie jest też wykazywana jej wielkość w żadnym formularzu obowiązkowych sprawozdań finansowych lub budżetowych, sporządzanych przez samorządy. Jest to jednak jeden z najważniejszych wskaźników pozwalających na ocenę sytuacji finansowej samorządu. Od kilku lat w literaturze przedmiotu można spotkać się z różnymi sposobami definiowania i liczenia nadwyżki operacyjnej w jednostkach samorządu terytorialnego. Mając świadomość słabości aktualnie obowiązujących regulacji, Ministerstwo Finansów rozpoczęło prace nad nowymi rozwiązaniami dotyczącymi zadłużenia, jednostek samorządu terytorialnego i jego kontroli. Z założeń wynika, że rozwiązania te mają spełniać oczekiwania jednostek samorządu terytorialnego, tzn. chronić samorządy przed problemami wynikającymi z nadmiernego zadłużenia i jednocześnie nie powinny stanowić bariery dla rozwoju lokalnego i wdrażania dużych inwestycji infrastrukturalnych.

W informacji pt. *Nadwyżka operacyjna w jednostkach samorządu terytorialnego w latach 2004–2006*⁷, przygotowanej przez Ministerstwo Finansów i opiniowanej przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego, przedstawiono nowe podejście do oceny sytuacji finansowej i efektywności działania samorządu.

Różnica między dochodami bieżącymi a wydatkami bieżącymi określona została jako wynik bieżący, który w przypadku osiągnięcia wartości dodatnich może być określany jako nadwyżka operacyjna. W przypadku ujemnego wyniku bieżącego będzie to deficyt operacyjny.

Mając na uwadze istnienie różnych definicji nadwyżki operacyjnej i różnych sposobów jej liczenia⁸, na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto metodologię analogiczną do zastosowanej przez Ministerstwo Finansów w ww. informacji zamieszczonej na stronie internetowej Ministerstwa.

Pojęcie dochodów i wydatków jednostek samorządu terytorialnego w podziale na bieżące i majątkowe zostało zdefiniowane w art. 165a ustawy o *finansach publicznych*.

Do dochodów majątkowych zalicza się:

- dotacje i środki otrzymane na inwestycje,
- dochody ze sprzedaży majątku,
- dochody z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności⁹.

⁷ *Nadwyżka operacyjna w jednostkach samorządu terytorialnego w latach 2004–2006*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, sierpień 2007, www.mofnet.gov.pl.

⁸ P. Swianiewicz, *Gminy z nadwyżką*, „Wspólnota” 2003, nr 17; P. Swianiewicz, *Nadwyżka operacyjna*, „Wspólnota” 2005, nr 23.

⁹ Ze względu na brak obowiązujących wcześniej zasad określających, które paragrafy zalicza się do dochodów majątkowych, w niniejszym opracowaniu do dochodów majątkowych wliczono wydatki ujęte w następujących paragrafach klasyfikacji budżetowej: 076–078, 087, 618, 620, 622, 626, 628–633, 641–643, 651–653, 661–665, które zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2007 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (DzU nr 234, poz. 1721) zalicza się do dochodów majątkowych od 1 stycznia 2008 roku.

Przez dochody bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego rozumie się dochody budżetowe niebędące dochodami majątkowymi.

Natomiast do wydatków majątkowych zalicza się wydatki na:

- inwestycje i zakupy inwestycyjne,
- zakup i objęcie akcji,
- wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego¹⁰.

Przez wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego rozumie się wydatki budżetowe niebędące wydatkami majątkowymi.

Jak odczytać otrzymane wyniki?

Wynik bieżący budżetu wskazuje, czy jednostka samorządu terytorialnego jest w stanie pokryć bieżące wydatki z bieżących wpływów. Wartość nadwyżki operacyjnej świadczy o tym, jaka byłaby możliwość zaciągnięcia nowych zobowiązań bez konieczności spłacania tych już zaciągniętych. Im wyższa jest wartość nadwyżki operacyjnej, tym większa jest możliwość realizacji przez jednostkę samorządu terytorialnego nowych przedsięwzięć o charakterze inwestycyjnym, zarówno bezpośrednio, przeznaczając tę kwotę na inwestycje, jak i pośrednio, spłacając wcześniej zaciągnięte zobowiązania. Rosnąca wielkość nadwyżki operacyjnej wskazuje na zwiększające się możliwości jednostek samorządu terytorialnego do inwestowania.

Zdaniem Ministerstwa Finansów osiągnięcie deficytu operacyjnego oznacza, że wydatki bieżące realizowane są na poziomie przekraczającym możliwości finansowe samorządu¹¹. Realizowanie zadań bieżących odbywa się wówczas kosztem sprzedaży majątku jednostki lub poprzez zaciąganie nowych zobowiązań. Brak nadwyżki operacyjnej w dłuższym okresie może oznaczać, że jednostka zaciągane kredyty i pożyczki w części przeznacza na wydatki bieżące, co spowoduje w przyszłości nawarstwienie się kłopotów płatniczych jednostki. W takiej sytuacji jedynym trwałym sposobem poprawy sytuacji ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego jest obniżenie kosztów realizacji zadań bieżących i podejmowanie działań zapewniających wzrost dochodów.

Wynik bieżący jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego

Z analizy danych przedstawionych w sprawozdaniach budżetowych za lata 2002–2006 wynika, że łączny wynik bieżący podkarpackich samorządów wzrósł w tym okresie prawie o 30% i w 2006 roku wynosił 511 380 741 zł¹². Wzrost nadwyżki operacyjnej wskazuje na rosnący potencjał inwestycyjny jednostek.

¹⁰ Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (DzU nr 107, poz. 726) do wydatków majątkowych wliczono wydatki ujęte w następujących paragrafach klasyfikacji budżetowej: 601, 602, 605–608, 611–614, 616, 617, 620–624, 626–633, 641–643, 651–653, 661–665 i 680.

¹¹ Zob.: *Nadwyżka operacyjna...*, op. cit.

¹² Dane liczbowe zamieszczone w tabelach wynikają z własnych obliczeń dokonanych na podstawie materiału źródłowego przygotowanego przez Panią Agnieszkę Szwed – pracownika WIAS RIO w Rzeszowie.

Tabela 1

Wyszczególnienie	Wynik bieżący (per saldo) j.s.t. województwa podkarpackiego w latach 2002-2006 (w zł)				
	2002	2003	2004	2005	2006
j.s.t. razem, z tego:	394 766 415	345 408 253	450 447 479	453 301 342	511 380 741
sejmik województwa	6 010 678	14 257 241	56 099 179	32 454 471	57 489 563
powiaty	10 962 358	18 060 910	41 147 564	41 613 526	22 680 272
gminy, z tego:	377 793 379	313 090 103	353 200 737	379 233 345	431 210 906
– miasta na prawach powiatu	45 209 798	39 952 870	46 170 007	66 228 911	84 590 374
– miasta	48 089 938	36 780 178	52 810 126	66 964 728	71 254 280
– gminy wiejskie	194 011 749	166 503 591	178 483 803	170 938 244	185 710 120
– gminy miejsko-wiejskie	90 481 894	69 853 464	75 736 801	75 101 462	89 656 132

Większość podkarpackich samorządów osiągnęła nadwyżkę operacyjną, to znaczy, że ich wydatki bieżące nie przewyższają dochodów bieżących. Pozytywny wynik na Podkarpaciu osiągnęło w 2002 i 2003 roku 95,6%; w 2004 roku – 96,7%; w 2005 roku – 94,5%, a w 2006 roku najmniej – 93,9% jednostek samorządu terytorialnego. Liczby są zbliżone do analogicznych wyliczeń w odniesieniu do j.s.t. w całym kraju.

Tabela 2

Wyszczególnienie	Wskaźnik udziału liczby j.s.t. osiągających deficyt/nadwyżkę operacyjną w województwie podkarpackim (w %)				
	2002	2003	2004	2005	2006
deficyt operacyjny	4,4	4,4	3,3	5,5	6,1
nadwyżka operacyjna	95,6	95,6	96,7	94,5	93,9

Mimo wzrostu kwoty wyniku bieżącego od 2004 roku liczba samorządów odnotowujących deficyt operacyjny wzrosła od 6 w 2004 roku do 10 w roku następnym i 11 w 2006 roku. Najczęściej deficyt operacyjny pojawiał się w powia-

tach. Najtrudniejsza sytuacja była w 2002 i 2003 roku, kiedy jedna trzecia powiatów zanotowała ujemny wynik bieżący. W kilku powiatach w województwie podkarpackim wystąpił deficyt operacyjny w okresie trzech lat, a nawet dłużej. Ponadto wydatki bieżące przekroczyły dochody bieżące tylko w dwóch gminach miejskich w 2005 i 2006 roku i w obydwu latach były to te same miasta. Deficyt operacyjny wystąpił jeszcze w badanym okresie w kilku gminach wiejskich województwa podkarpackiego. Natomiast samorząd województwa, miasta na prawach powiatu i gminy miejsko-wiejskie województwa podkarpackiego w okresie 2002–2006 nie odnotowały deficytów operacyjnych.

Tabela 3

Wyszczególnienie	Ilość j.s.t. województwa podkarpackiego wg grup, w których wystąpił deficyt operacyjny				
	2002	2003	2004	2005	2006
j.s.t. razem, z tego:	8	8	6	10	11
sejmik województwa	-	-	-	-	-
powiaty	7	6	4	2	4
gminy, z tego:	1	2	2	8	7
– miasta na prawach powiatu	-	-	-	-	-
– miasta	-	-	-	2	2
– gminy wiejskie	1	2	2	6	5
– gminy miejsko-wiejskie	-	-	-	-	-

Na przestrzeni lat 2002–2006 tempo wzrostu kwot wyniku bieżącego jest bardzo zmienne i różnicowane w poszczególnych typach jednostek samorządu terytorialnego. Najlepiej sytuacja finansowa samorządów na Podkarpaciu przedstawiała się w 2004 roku, kiedy to deficyt operacyjny wystąpił tylko w sześciu jednostkach, a łączny wynik operacyjny wzrósł o 30,4% w stosunku do roku poprzedniego. W samorządzie województwa wzrost ten wyniósł aż 293,5%, a w powiatach 127,8%. Jednym z czynników powodujących tę poprawę była niewątpliwie zmiana systemu finansowania jednostek samorządu terytorialnego, wprowadzona w 2004 roku. W wyniku nowelizacji ustawy o *dochodach jednostek samorządu terytorialnego*¹³ polepszyła się kondycja finansowa wszystkich grup samorządów, ale w największym stopniu wzrost kwot nadwyżki operacyjnej dotyczył województw i powiatów.

¹³ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o *dochodach jednostek samorządu terytorialnego* DzU nr 203, poz. 1966 z późn. zm.

Tabela 4

Wyszczególnienie	Wskaźnik dynamiki wyniku bieżącego j.s.t. województwa podkarpackiego (w %)			
	2003/2002	2004/2003	2005/2004	2006/2005
j.s.t. razem, z tego:	87,5	130,4	100,6	112,8
sejmik województwa	237,2	393,5	57,9	177,1
powiaty	164,8	227,8	101,1	54,5
gminy, z tego:	82,9	112,8	107,4	113,7
– miasta na prawach powiatu	88,4	115,6	143,4	127,7
– miasta	76,5	143,6	126,8	106,4
– gminy wiejskie	85,8	107,2	95,8	108,6
– gminy miejsko-wiejskie	77,2	108,4	99,2	119,4

Analizując udział poszczególnych typów jednostek w generowaniu nadwyżki operacyjnej, należy podkreślić, że w badanym okresie nastąpiły spore zmiany. W 2002 roku gminy¹⁴ wypracowały 95,7% całej nadwyżki uzyskanej przez samorządy na Podkarpaciu. Samorząd województwa i wszystkie 21 powiatów w 2002 roku wypracowały tylko 4,3% tej nadwyżki. Poprawę ich sytuacji potwierdza fakt, że w ostatnim roku objętym analizą wygenerowały łącznie kilkakrotnie więcej tej nadwyżki. Ich wynik operacyjny stanowił wówczas 15,7% nadwyżki uzyskanej przez wszystkie jednostki samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim. Natomiast w najlepszym dla powiatów i województw samorządowych 2004 roku było to aż 21,6%. Niezmiennie największy udział w generowaniu nadwyżki operacyjnej mają gminy wiejskie, które wprawdzie stanowią największą ilościowo grupę samorządów, ale też tradycyjnie gospodarują najostrożniej.

Tabela 5

Wyszczególnienie	Wynik bieżący – struktura udziału (w %)				
	2002	2003	2004	2005	2006
j.s.t. razem, z tego:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
sejmik województwa	1,5	4,1	12,5	7,2	11,2
powiaty	2,8	5,2	9,1	9,2	4,5
gminy, z tego:	95,7	90,7	78,4	83,6	84,3

¹⁴ Gminy rozumiane łącznie: miasta na prawach powiatu, gminy wiejskie, gminy miejsko-wiejskie i miasta.

– miasta na prawach powiatu	11,5	11,6	10,3	14,6	16,6
– miasta	12,2	10,7	11,7	14,8	13,9
– gminy wiejskie	49,1	48,2	39,6	37,7	36,3
– gminy miejsko-wiejskie	22,9	20,2	16,8	16,5	17,5

Klasyfikacja jednostek według nadwyżki operacyjnej w relacji do dochodów ogółem w latach 2002–2006 przedstawiona została w **tabeli 6**. Wskaźnik udziału nadwyżki operacyjnej w dochodach ogółem obrazuje jej relatywną wysokość, czyli stopień, w jakim jednostka samorządu terytorialnego mogłaby zaciągnąć nowe zobowiązania w stosunku do osiągniętych dochodów. Im wyższa wartość tej relacji, tym większe są możliwości inwestycyjne lub większa możliwość zwiększenia wydatków bieżących. Kwota nadwyżek dochodów bieżących wszystkich podkarpackich samorządów nad ich wydatkami bieżącymi stanowiła w relacji do dochodów ogółem od 9,6% w 2002 roku do 8,6% w 2006 roku. W gminach nastąpił spadek tej relacji z 12,2% w 2002 roku do 9,6% w 2006 roku. Największą poprawę sytuacji w samorządzie województwa wskazuje wzrost relacji nadwyżki operacyjnej do dochodów z 2,6% w 2002 roku do 12,0% w 2006 roku.

Tabela 6

Wyszczególnienie	Wskaźnik wyniku bieżącego w relacji do dochodów ogółem podkarpackich j.s.t. w poszczególnych latach (w %)				
	2002	2003	2004	2005	2006
j.s.t. razem, z tego:	9,6	8,3	9,8	8,8	8,6
sejmik województwa	2,6	5,2	16,3	10,5	12,0
powiaty	1,4	2,4	5,1	4,7	2,3
gminy, z tego:	12,2	10,0	10,3	9,7	9,6
– miasta na prawach powiatu	6,0	5,7	5,9	7,7	8,3
– miasta	10,1	7,5	9,5	10,5	9,9
– gminy wiejskie	15,1	12,4	12,2	10,2	9,9
– gminy miejsko-wiejskie	15,8	11,6	11,9	10,1	10,3

Z analizy danych jednostkowych wynika, że wzrasta liczba samorządów, w których stosunek nadwyżki operacyjnej do zrealizowanych dochodów jest na niskim poziomie, a drastycznie maleje ilość jednostek odnotowujących wyższe poziomy tej relacji (**Tabela 8**). Prawie dwukrotnie zwiększyła się liczba samorządów, w których relacja ta nie przekracza 10%, a liczba jednostek wykazujących średnią wielkość tego wskaźnika (10%–20%) zmalała o połowę. Natomiast ilość jednostek samorządu terytorialnego, które wygenerowały wysoką nadwyżkę – przekraczającą 20% uzyskanych dochodów ogółem – zmniejszyła się trzykrotnie. W latach 2002–2006 obniżył się także maksymalny poziom omawianej relacji uzyskiwany przez samorzady podkarpackie. W 2002 roku dwie gminy uzyskały nadwyżkę przekraczającą 30% dochodów (33,2% i 37,1%), w 2003 roku jedna gmina osiągnęła taki wysoki poziom, tj. 31,3%. Podobnie w kolejnym roku również w jednej gminie relacja ta przekroczyła poziom 30%, uzyskując 33,5%. Podkreślić należy, że te maksymalne wartości odnotowano tylko w gminach wiejskich. W następnych latach uzyskane maksymalne poziomy nadwyżek dochodów bieżących nad wydatkami bieżącymi w odniesieniu do zrealizowanych dochodów były niższe i wyniosły 27,6% w 2005 roku i 25,4% w 2006 roku. W powiatach i miastach na prawach powiatu województwa podkarpackiego w analizowanym okresie wskaźnik ten nie przekroczył nawet poziomu 13%. Natomiast zmieniającą się sytuację samorządu województwa w badanym okresie odzwierciedla uzyskana relacja nadwyżki operacyjnej do dochodów ogółem – od 2,6% w 2002 roku poprzez 16,3% w 2004 roku do 12,0% w 2006 roku.

Tabela 7

Wyszczególnienie	Liczba j.s.t. w województwie podkarpackim wg poziomu wyniku bieżącego				
	2002	2003	2004	2005	2006
deficyt operacyjny	8	8	6	10	11
nadwyżka operacyjna, z tego:	173	173	175	171	170
poniżej 5%	27	26	24	35	43
5%–10%	31	56	57	67	59
<10%–15%	50	54	55	49	45
15%–20%	42	24	30	13	15
20%–30%	21	12	8	7	8
powyżej 30%	2	1	1	-	-

Podsumowując, należy stwierdzić, że wartość uzyskanych wyników bieżących przez podkarpackie jednostki samorządu terytorialnego była bardzo zróżnicowana. Większość podkarpackich samorządów notuje nadwyżkę operacyjną, a w wielu przypadkach jest sporo środków „do zagospodarowania”. Najczęściej takie możliwości występują w gminach wiejskich. Mimo że relatywna wysokość uzyskanej przez podkarpackie samorzady nadwyżki operacyjnej w odniesieniu do dochodów obniżyła się w ostatnich latach, to nadal jest spora grupa jednostek, które mogą znacznie zwiększyć swoją aktywność kredytową, nie naruszając ograniczeń wynikających z ustawy o *finansach publicznych*. Wszystkie samorzady powinny kontrolować swój wynik bieżący, utożsamiany często przez bankowców ze zdolnością kredytową, aby nie popaść w problemy ze spłatą zobowiązań. Szczególnie uwagę powinny zwrócić na te zagadnienia samorzady, w których deficyt operacyjny utrzymuje się w dłuższym okresie. Mimo że dotąd pojęcie wyniku operacyjnego nie pojawiło się w polskim prawie finansowym, to coraz częściej dyskutuje się o wprowadzeniu go na stałe do oceny sytuacji finansowej samorządu¹⁵.

¹⁵ Przykładem może być zapis art. 172 projektu ustawy o *finansach publicznych* z 21 czerwca 2007 roku. Ówczesna propozycja Ministerstwa Finansów zakładała likwidację progu ostrożnościowego, dotyczącego maksymalnego poziomu zadłużenia, tzw. normy 60%. Proponowana była zmiana normy dotyczącej obsługi długu (tzw. norma 15%). Do określenia ww. poziomu należałoby korzystać z nadwyżki operacyjnej. Indywidualne ustalenie możliwości zaciągania długu opierać się miało wstępnie na założeniu, że koszty obsługi długu w uchwalonym budżecie nie powinny przekraczać 90% relacji równej średniej arytmetycznej z ostatnich trzech lat wskaźnika relacji nadwyżki operacyjnej do dochodów ogółem.

TERESA WOTA

Dokumenty niezbędne do wydania przez regionalną izbę obrachunkową opinii o możliwości spłaty pożyczki i kredytu

Zasady zaciągania przez jednostki samorządu terytorialnego zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych określa ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*.

Jedną z tych zasad, określoną w art. 83 ust. 2 ustawy, jest obowiązek uzyskania przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego opinii regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych w przypadku ubiegania się przez jednostkę samorządu terytorialnego o udzielenie kredytu lub pożyczki, a także w przypadku zamiaru emisji przez jednostkę samorządu terytorialnego papierów wartościowych. Podstawą wydania przez regionalną izbę obrachunkową opinii o możliwości spłaty przez jednostkę samorządu terytorialnego kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych jest wniosek organu wykonawczego właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Ustawa *o finansach publicznych* nie określa jednak, jakie informacje powinien zawierać wniosek jednostki samorządu terytorialnego o wydanie opinii, a także nie określa rodzaju dokumentów niezbędnych do wydania przez regionalną izbę tej opinii. Źródłem informacji w tym zakresie należy się doszukiwać w zasadach zaciągania przez jednostki samorządu terytorialnego zobowiązań określonych:

- 1) w art. 82 ustawy, w myśl którego jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na:
 - pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku budżetowym, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane, tj. krótkoterminowe;
 - finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
 - spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych kredytów i pożyczek, które podlegają spłacie czy wykupowi w latach przyszłych, tj. długoterminowe;

- 2) w art. 83 ust. 1 ustawy, z którego wynika, że suma zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz zobowiązań z wyemitowanych papierów wartościowych nie może przekroczyć kwoty określonej w uchwale budżetowej.

Z analizy ww. zasad wynika, iż dokumentem niezbędnym do wydania przez regionalną izbę obrachunkową opinii o możliwości spłaty kredytu lub pożyczki lub wykupu papierów wartościowych jest uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego, a w przypadku nieuchwalenia budżetu – projekt uchwały budżetowej, przedłożony organowi stanowiącemu j.s.t. w terminie do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Stanowi on bowiem podstawę gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego do czasu uchwalenia budżetu, nie dłużej jednak niż do dnia 31 marca roku budżetowego. To uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 184 ust. 1 ustawy, określa między innymi prognozowane dochody budżety j.s.t., wydatki budżetu j.s.t., źródła pokrycia deficytu budżetu lub przeznaczenia nadwyżki j.s.t., przychody i rozchody budżetu j.s.t., limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych na cele określone w art. 82 ust. 1 ustawy.

Zatem cel i kwota możliwych do zaciągnięcia w danym roku budżetowym kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych będą wynikały z uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, a w przypadku nieuchwalenia budżetu z projektu uchwały budżetowej.

Poza uchwałą budżetową niezbędnym dokumentem do wydania przez regionalną izbę obrachunkową opinii o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych jest:

- a) uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego w sprawie: zaciągnięcia krótkoterminowego kredytu, pożyczki lub emisji krótkoterminowych papierów wartościowych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego lub zaciągnięcia długoterminowego kredytu lub pożyczki lub emisji długoterminowych papierów wartościowych na finansowanie planowanego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego bądź spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu emisji papierów wartościowych oraz zaciągniętych kredytów i pożyczek;
- b) uchwała organu wykonawczego j.s.t. w sprawie zaciągnięcia krótkoterminowego kredytu lub pożyczki lub emisji krótkoterminowych papierów wartościowych na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego, podjęta na podstawie zawartego w uchwale budżetowej upoważnienia organu stanowiącego j.s.t.

Powyższy wymóg wynika z uregulowań zawartych w art. 18 ust. 2 pkt 9c i d ustawy z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*, w art. 12 pkt 8c i d ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym*, w art. 18 pkt 19c i d ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*. Zgodnie z tymi przepisami podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych jednostki samorządu terytorialnego, w tym dotyczących zaciągania kredytów i pożyczek oraz ustalania maksymalnej wysokości kredytów i pożyczek krótkoterminowych zaciąganych przez organ wykonawczy j.s.t. w roku budżetowym należy do wyłącznej właściwości organu stanowiącego. To organ stanowiący j.s.t. podejmuje decyzje w sprawach zaciągania długoterminowych kredytów i pożyczek oraz emisji długoterminowych papierów wartościowych, a także ustala maksymalną

wysokość zaciąganych przez organ wykonawczy j.s.t. krótkoterminowych kredytów i pożyczek oraz emitowanych krótkoterminowych papierów wartościowych.

Opinia regionalnej izby obrachunkowej o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych oprócz zasad zaciągania przez j.s.t. kredytów i pożyczek oraz emitowania papierów wartościowych winna uwzględniać zasady budżetowe określone w art. 169 i 170 ustawy o *finansach publicznych*, w myśl których:

- 1) łączna kwota przypadających w danym roku budżetowym: spłat rat kredytów i pożyczek długoterminowych wraz z należnymi w danym roku odsetkami od kredytów i pożyczek długoterminowych i krótkoterminowych; wykupów długoterminowych papierów wartościowych emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego wraz z należnymi odsetkami i dyskontem od wyemitowanych długoterminowych i krótkoterminowych papierów wartościowych; potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego poręczeń i gwarancji nie może przekroczyć 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów jednostki samorządu terytorialnego;
- 2) łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego nie może przekroczyć:
 - na koniec roku budżetowego 60% wykonanych dochodów ogółem tej jednostki;
 - w trakcie roku budżetowego, na koniec każdego kwartału 60% planowanych w danym roku budżetowym dochodów tej jednostki.

W związku z powyższymi zasadami wniosek organu wykonawczego o wydanie opinii o możliwości spłaty zaciąganego kredytu, pożyczki lub wykupu emitowanych papierów wartościowych powinien zawierać następujące dane:

- prognozowane dochody budżetu j.s.t. w latach spłaty zadłużenia z wyszczególnieniem ważniejszych źródeł dochodów;
- planowane wydatki budżetu j.s.t. z wyodrębnieniem wydatków bieżących, w tym na obsługę długu obejmującego wnioskowany kredyt (pożyczka, emitowane papiery wartościowe) i wydatków majątkowych z uwzględnieniem limitów wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne;
- rozchody budżetu j.s.t. z wyodrębnieniem spłat zaciąganego kredytu lub pożyczki lub wykupu emitowanych papierów wartościowych;
- prognozowaną kwotę długu na koniec każdego roku budżetowego w latach spłaty zadłużenia;
- wskaźnik spłaty zadłużenia;
- wskaźnik prognozowanego zadłużenia w latach spłaty długu.

W przypadku znaczącego wzrostu prognozowanych dochodów w stosunku do lat poprzednich do wniosku o wydanie opinii należy dołączyć uzasadnienie wzrostu prognozowanych dochodów.

Wymienione powyżej dokumenty stanowią podstawę do wydania przez regionalną izbę obrachunkową opinii o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych.

Obligatoryjne elementy przedmiotowego wniosku obrazuje poniższy wzór:

Załącznik do wniosku o opinię o możliwości spłaty kredytu

Lp.	Rodzaj danych:	Rok bieżący	Lata spłaty opiniowanego kredytu			
			200...	200...	200...	200...
I.	Prognozowane dochody, w tym:					
a)	dochody własne					
b)	subwencje					
c)	dotacje celowe					
d)	środki z budżetu UE i inne					
II.	Prognozowane wydatki, w tym:					
a)	bieżące					
b)	majątkowe					
III.	Przychody, w tym:					
a)	z tytułu kredytów i pożyczek;					
b)	wolne środki z rozliczeń kredytów i pożyczek					
IV.	Rozchody					
1.	spłata zaciągniętych przed rokiem bieżącym kredytów i pożyczek, w tym:					
a)	kapitał					
b)	odsetki					
2.	spłata kredytu, którego dotyczy wniosek o opinię, w tym:					
a)	kapitał					
b)	odsetki					
3.	prognoza spłaty pozostałych kredytów i pożyczek planowanych do zaciągnięcia w danym roku, w tym:					
a)	kapitał					
b)	odsetki					
4.	suma pozycji od 1 do 3 (1+2+3 ogółem) w tym:					
a)	kapitał					
b)	odsetki					
V.	Spłata ewentualnych zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji					

VI.	Dane uzupełniające:					
1.	stan zadłużenia z tytułu kredytów i pożyczek na początek roku bieżącego					
2.	stan zadłużenia z tytułu kredytów i pożyczek na 31 grudnia danego roku:					
3.	wysokość udzielonych poręczeń wg stanu na dzień 1 stycznia danego roku					
VII.	Wskaźnik spłaty zadłużenia (15%)					
VIII.	Wskaźnik długu na koniec każdego roku (60%)					

Dodatkowe informacje (np. uzasadniające znaczny wzrost prognozowanych dochodów lub obniżenia wydatków):

.....
.....
.....
.....
.....

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2006 roku

Regionalne izby obrachunkowe zostały powołane do nadzoru i kontroli trzech niezależnych i samodzielnych szczebli samorządu terytorialnego wykonujących zadania publiczne na rzecz wspólnot lokalnych i regionalnych, a także ich związków i stowarzyszeń. Izby nadzorują i kontrolują j.s.t. w zakresie gospodarki finansowej i zamówień publicznych oraz prowadzą działalność informacyjną i szkoleniową w sprawach budżetowych. Podstawowymi aktami prawnymi określającymi pozycję ustrojową i funkcjonalną izb jest *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 roku oraz ustawa z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych*. Kompetencje izb wynikają także z ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych* i z ustaw regulujących ustrój samorządu terytorialnego w Polsce.

Na podstawie art. 1 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* można wyodrębnić następujące funkcje izb:

- nadzorczą,
- opiniodawczą,
- kontrolną,
- szkoleniową i informacyjną.

Działalność nadzorcza

Regionalne izby obrachunkowe sprawują nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego, związków międzygminnych oraz związków powiatów na podstawie kryterium legalności, tj. zgodności z prawem. W myśl art. 11 ust. 1 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* w zakresie działalności nadzorczej właściwość rzeczowa obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy j.s.t. w sprawach:

- 1) procedury uchwalania budżetu i jego zmian,
- 2) budżetu i jego zmian,
- 3) zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego j.s.t. oraz udzielania pożyczek,
- 4) zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu j.s.t.,
- 5) podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – *Ordynacja podatkowa*,
- 6) absolutorium.

W 2006 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie, jako konstytucyjny organ nadzoru i kontroli finansowej jednostek samorządu terytorialnego,

obejmowała swym zasięgiem łącznie 196 jednostek z terenu województwa podkarpackiego, w tym:

- 155 gmin,
- 4 miasta na prawach powiatu,
- 21 powiatów ziemskich,
- 1 samorząd województwa,
- 15 związków międzygminnych (o jeden związek więcej niż w roku 2005).

W 2006 roku odbyło się 37 posiedzeń Kolegium Izby, podczas których zbadano ogółem 9311 uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz organów związków międzygminnych. Dla porównania w roku 2005 liczba zbadanych przez Regionalną Izbę Obrachunkową uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz organów związków międzygminnych wynosiła 8880 (w 2006 roku nastąpił wzrost przebadanych uchwał o 1,05%).

W wyniku badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych, Kolegium Izby uznało:

- 8697 jako podjęte bez naruszenia prawa,
- 614 jako podjęte z naruszeniem prawa,
- 33 jako podjęte z nieistotnym naruszeniem prawa.

W wyniku wszczętego postępowania nadzorczego Kolegium Izby stwierdziło nieważność 235 uchwał i zarządzeń, z tego:

- w 94 przypadkach stwierdzono nieważność w części,
- w 141 – nieważność w całości.

W związku z usunięciem przez jednostki samorządu terytorialnego i związki międzygminne w określonym terminie naruszenia prawa w 328 przypadkach wszczęte postępowanie umorzono. Szczegółowe informacje o rozstrzygnięciach nadzorczych badanych uchwał i zarządzeń przedstawiają **tabele 1–2**.

Najczęściej występujące nieprawidłowości w badanych w 2006 roku przez Izbę uchwałach i zarządzeniach w zakresie spraw finansowych dotyczyły:

❖ budżetu:

- finansowania ze środków publicznych zadań, które nie należą do zakresu działania gminy (budowa przyzagrodowych oczyszczalni ścieków) – naruszenie art. 167 ust. 2 pkt 1 ustawy o *finansach publicznych*, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o *utrzymaniu w czystości i porządku w gminach*,
- zaplanowanie dochodów z tytułu środków z Unii Europejskiej wyłącznie w oparciu o złożone wnioski, a nie na podstawie zawartych umów – naruszenie art. 184 ust. 1 pkt 1, art. 200 i art. 203 ustawy o *finansach publicznych*, w związku z art. 3 ust. 3 ustawy o *dochodach jednostek samorządu terytorialnego*,
- zaplanowanie w budżecie wydatków w formie pomocy finansowej dla innych jednostek samorządu terytorialnego bez określenia tej pomocy w odrębnej uchwale – naruszenie art. 175 i art. 167 ust. 2 pkt 5 ustawy o *finansach publicznych*,
- zaplanowanie dotacji na konserwację zabytkowego kościoła bez określenia zasad udzielania tego rodzaju dotacji – naruszenie art. 81 ust. 1 ustawy o *ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*;

- ❖ zmian budżetu:
 - wprowadzenie do budżetu wydatku niewygasającego roku 2005 przed ustalonym terminem do jego dokonania – naruszenie art. 191 ust. 1 i 2 ustawy o *finansach publicznych*,
 - uchwalenie odrębnych limitów wydatków na realizację wieloletniego programu inwestycyjnego na lata 2006–2008 wobec nieuchwalenia budżetu gminy – naruszenie art. 166 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych*,
 - zwiększenie dotacji podmiotowej dla powiatowej instytucji kultury przez zarząd, a nie przez radę – naruszenie art. 28 ust. 3 ustawy o *organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej*;
- ❖ absolutorium:
 - podjęcie uchwały o treści odwrotnej do podanego pod głosowanie jej projektu – naruszenie art. 28a ust. 2 ustawy o *samorządzie gminnym*,
 - podjęcie uchwały po terminie określonym w art. 199 ust. 3 ustawy o *finansach publicznych* – nieistotne naruszenia prawa;
- ❖ uchwały w sprawie podatków i opłat lokalnych:
 - wprowadzenie zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego – naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy o *podatku leśnym*,
 - ustalenie stawki podatku od ciągników siodłowych i balastowych przystosowanych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą z innym systemem zawieszenia osi jezdnych o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów przy trzech osiach od 36 t w wysokości wyższej niż maksymalna stawka – naruszenie art. 10 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*,
 - zwolnienie z podatku od nieruchomości na czas nieokreślony (pomoc *de minimis*) – naruszenie art. 4 rozporządzenia Komisji (WE) nr 69/2001 w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE,
 - ustalenie cen żyta a nie obniżenie cen, o których mowa w art. 6 ust. 2 i 3 ustawy o *podatku rolnym*,
 - nadanie uchwały o podatku od nieruchomości i od środków transportowych mocy wstecznej – naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy o *ogłaszaniu aktów normatywnych* oraz art. 2 *Konstytucji RP*,
 - ustalenie zasad poboru opłaty targowej nie dla wszystkich miejsc, w których prowadzony jest handel – naruszenie art. 19 pkt 1 w związku z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o *podatkach i opłatach lokalnych*;
- ❖ zaciągania kredytów:
 - ustalenie zabezpieczenia kredytu w formie nieodwołalnego pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym – naruszenie art. 195 ust. 4 ustawy o *finansach publicznych*,
 - zaciągnięcie kredytu ponad kwotę planowanego deficytu budżetu – naruszenie art. 82 ustawy o *finansach publicznych*;
- ❖ zaciągania zobowiązań:
 - brak wskazania źródeł dochodów, z których zobowiązania zostaną pokryte – naruszenie art. 58 ustawy o *samorządzie gminnym*,
 - upoważnienie dwóch członków zarządu i skarbnika powiatu do wniesienia zabezpieczenia prawidłowej realizacji umowy – naruszenie art. 48 ust. 1 ustawy o *samorządzie powiatowym*;

- ❖ układu wykonawczego:
 - opracowanie układu wykonawczego do uchwały budżetowej, w stosunku do której stwierdzono istotne naruszenie prawa;
- ❖ poręczeń:
 - udzielenie poręczenia kredytu przy braku określenia w uchwale budżetowej łącznej kwoty udzielanych poręczeń – naruszenie art. 82 ust. 1 ustawy o *finansach publicznych*.

W 2006 roku do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wpłynęło 15 skarg jednostek samorządów terytorialnych na uchwały Kolegium RIO. WSA wydał 14 orzeczeń, z tego 7 oddalających skargi jednostek samorządu terytorialnego, 6 uchylających rozstrzygnięcia nadzorcze i 1 rozstrzygnięcie odrzucające skargę. Jedna sprawa nie została rozpatrzona do 31 grudnia 2006 roku. W 2006 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie zaskarżyła do WSA dwie uchwały jednostek samorządu terytorialnego, z tego WSA stwierdził nieważność jednej uchwały. WSA nie rozpatrzył jednej skargi.

Działalność opiniodawcza

Zakres działalności opiniodawczej regionalnych izb obrachunkowych określa art. 13 ustawy o *regionalnych izbach obrachunkowych*, zgodnie z którym do zadań izb należy:

- 1) wydawanie, na wniosek organu jednostki samorządu terytorialnego, opinii o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych,
- 2) opiniowanie o możliwości sfinansowania deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz prognozy kształtowania się długu jednostki samorządu terytorialnego, o których mowa w art. 172 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o *finansach publicznych*,
- 3) wydawanie opinii o przedkładanych projektach budżetów jednostek samorządu terytorialnego wraz z informacjami o stanie mienia jednostek samorządu terytorialnego i objaśnieniami,
- 4) wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy powiatów i województw oraz przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) informacjach o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze,
- 5) wydawanie opinii o przedkładanych przez zarządy powiatów i województw oraz przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) sprawozdaniach z wykonania budżetu,
- 6) wydawanie opinii o wnioskach komisji rewizyjnych organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w sprawie absolutorium oraz opinii w sprawie uchwały rady gminy o nieudzieleniu wójtowi absolutorium,
- 7) rozpatrywanie spraw dotyczących powiadomień przez skarbnika (głównego księgowego budżetu jednostki samorządu terytorialnego) o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika, zgodnie z odrębnymi ustawami,
- 8) rozpatrywanie innych spraw określonych w odrębnych ustawach.

Opinie wydawane są przez członków kolegium działających w trzyosobowych składach orzekających, a w postępowaniu odwoławczym w pełnym składzie.

W 2006 roku składy orzekające Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie wydały łącznie 1359 opinii (w stosunku do 2005 roku nastąpił wzrost o 1,06% – składy orzekające Izby wydały wtedy łącznie 1287 opinii), w tym:

- 1) 331 w sprawie możliwości spłaty kredytów i pożyczek,
- 2) 168 w sprawie przedkładanych projektów budżetów wraz z informacją o stanie mienia jednostek samorządu terytorialnego,
- 3) 189 w sprawie informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze 2006 roku,
- 4) 188 w sprawie przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego za 2005 rok,
- 5) 185 w sprawie wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium dla organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego i zarządów związków międzygminnych za 2005 rok,
- 6) 7 w sprawie możliwości wykupu papierów wartościowych,
- 7) 290 w sprawie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego,
- 8) 1 w sprawie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego o nieudzieleniu absolutorium.

Z ogólnej liczby 1359 opinii wydanych przez składy orzekające w 2006 roku to:

- 1015 opinii pozytywnych,
- 328 pozytywnych z uwagami,
- 16 negatywnych.

Pełną informację o wydanych opiniach przedstawia **tabela 3**.

W 2006 roku do Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej złożono 2 odwołania od opinii składów orzekających Izby, które dotyczyły informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze i przedłożonego sprawozdania z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Kolegium oddaliło rozpatrywane 2 odwołania, utrzymując opinię składu orzekającego w mocy.

Działalność kontrolna

W 2006 roku Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie przeprowadził ogółem 57 kontroli, z tego:

- 53 kontrole kompleksowe, w tym 5 kontroli związków międzygminnych,
- 3 kontrole doraźne,
- 1 kontrolę sprawdzającą.

Zrealizowano w całości plan kontroli kompleksowych 46 jednostek samorządu terytorialnego oraz przeprowadzono 2 dodatkowe kontrole kompleksowe gospodarki finansowej i zamówień publicznych gmin Cieszanów i Narol. Szczegółową realizację kontroli wg jednostek przedstawia **załącznik 1**.

Z inicjatywy Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych rozpoczęto i zakończono 5 koordynowanych kontroli związków międzygminnych. Zakres kontroli obejmował gospodarkę finansową tych związków realizowaną w okresie 2004 – I półrocze 2006.

Na podstawie decyzji Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie zrealizowano 3 kontrole doraźne oraz 1 kontrolę sprawdzającą, nieobjęte

planem kontroli. W związku z otrzymanymi wnioskami i sygnalizacjami Izba w 2006 roku przeprowadziła 5 kontroli:

Podmiot wnioskujący kontrolę	Liczba kontroli	Rodzaj kontroli		
		kompleksowa	problemowa	doraźna
Prokuratura	1	-	-	1
Policja	1	1	-	-
Inne (radni, mieszkańcy)	3	1	-	2
Razem	5	2	-	3

Przedmiotem tych kontroli były następujące zagadnienia:

1. Wykorzystanie i ewidencja księgowa dotacji otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego.
2. Realizacja budowy kanalizacji sanitarnej, wydzierżawienie gruntów gminnych, remont dróg gminnych i rozbudowa szkoły podstawowej oraz umarzanie podatków.
3. Wydzierżawianie lokali użytkowych oraz remont dróg gminnych.
4. Realizacja zadań zawartych w gminnych programach profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych.
5. Modernizacja stacji uzdatniania wody, realizacja budowy sali gimnastycznej przy szkole podstawowej.

Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli wymagały opisu i wydania stosownych wniosków pokontrolnych, mających na celu usunięcie nieprawidłowości i usprawnienie kontrolowanej działalności.

Sporządzono i przekazano jednostkom samorządu terytorialnego wystąpienia pokontrolne po zakończeniu 56 kontroli, a liczba zawartych w nich wniosków wyniosła ogółem 1 282. Wystąpienia pokontrolne po przeprowadzonych kontrolach kompleksowych zawierały średnio 24 wnioski pokontrolne.

Występowanie większości nieprawidłowości i uchybień wynikało z niestosowania i nieprzestrzegania przepisów prawa przez pracowników kontrolowanych jednostek, a także z powodu niewystarczających procedur kontroli wewnętrznej lub z ich nieprzestrzegania. Do najczęściej występujących nieprawidłowości należy zaliczyć:

- nieprzeprowadzanie kontroli w jednostkach podległych lub nadzorowanych stwierdzone w 67,9% (75 i 39,7)* kontrolowanych w 2006 roku j.s.t.,
- nieprawidłowe funkcjonowanie kontroli wewnętrznej – 39,6% (43,3 i 43,1),
- brak lub niewłaściwe opracowanie opisu przyjętych zasad rachunkowości (art. 10 ustawy o rachunkowości), w tym zakładowego planu kont, zasad obiegu i kontroli dokumentów księgowych, instrukcji inwentaryzacyjnej, dokumentacji systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera – 45,3% (43,3 i 48,0),
- nieprawidłowa klasyfikacja budżetowa dochodów i wydatków – 64,2% (43,3 i 31,0),

* W nawiasach dane w % z kontroli przeprowadzonych w 2005 i 2004 roku.

- księgowanie dowodów niespełniających wymogów art. 21 ustawy o rachunkowości (np. brak dekretacji dowodów księgowych, niewłaściwe oznaczanie dowodów, niepełny opis operacji gospodarczej) – 35,9% (30,0 i 34,5),
- niesporządzanie lub nieprawidłowe sporządzanie sprawozdań – 21,3% (33,3 i 41,4),
- nieegzekwowanie obowiązku terminowego składania deklaracji podatkowych przez osoby prawne – 45,3% (48,3 i 55,2),
- brak weryfikacji deklaracji podatkowych, wykazów nieruchomości – 47,2% (46,7 i 41,4),
- brak działań w zakresie windykacji podatków – 43,4% (30,0 i 46,6),
- nieterminowe doręczanie decyzji lub brak dowodu doręczenia – 35,9% (40,0 i 51,7),
- nienaliczanie lub nieprawidłowe naliczanie odsetek od nieterminowych wpłat podatków i opłat lokalnych oraz dochodów niepodatkowych – 47,2% (43,3 i 46,6).

Właściwe organy jednostek kontrolowanych, w trybie art. 9 ust. 3 i 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, złożyły do Kolegium Izby zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych.

Dane dotyczące zastrzeżeń złożonych w 2006 roku przedstawia poniższe zestawienie:

Jednostki samorządu terytorialnego	Liczba jednostek, które złożyły zastrzeżenia	Liczba zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych		
		ogółem	oddalonych	uwzględnionych
Województwo	1	3	3	-
Powiaty	-	-	-	-
Gminy	1	1	1	-
Inne jednostki	1	4	3	1
Ogółem	3	8	7	1

Na podstawie nieprawidłowości stwierdzonych w 2006 roku skierowane zostały zawiadomienia, wnioski i informacje do niżej wymienionych organów i instytucji:

Adresaci	Liczba zawiadomień, wniosków, informacji
Minister Finansów	7
Prokuratura	2
Policja	4
Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych	15
Nadzór Budowlany	2
Ogółem	30

Ministerstwo Finansów poinformowano o sporządzeniu nierzetelnych sprawozdań z wykonania dochodów budżetów gmin w wyniku zaniżania skutków obniżenia stawek podatkowych, umorzeń, odroczeń, zaniechania poboru w podatkach realizowanych przez gminy. W wyniku tych ustaleń w 2006 roku zmniejszono część wyrównawczą subwencji ogólnej kontrolowanych gmin o 87 221 zł (kwota bez należnych odsetek).

Przedmiotem zawiadomienia Policji i Prokuratury były czyny noszące znamiona przestępstw określonych w przepisach ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku *Kodeks karny*.

Nadzór budowlany poinformowano o prowadzeniu robót budowlanych bez pozwolenia na budowę, o zaniechaniu zgłoszenia do właściwego organu architektoniczno-budowlanego rozpoczęcia remontów dróg oraz bezprawnej zmiany projektu budowlanego.

W trakcie prowadzonych kontroli inspektorzy Wydziału Kontroli RIO w Rzeszowie ujawnili fakty popełnienia czynów znamionujących naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które dały podstawę do złożenia 15 zawiadomień do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Rzeszowie.

W ramach współpracy z Policją i Prokuraturą Izba przekazała do wykorzystania materiały kontrolne z 8 kontroli jednostek samorządu terytorialnego.

Ponadto w trakcie czynności kontrolnych inspektorzy kontroli prowadzili instruktaż w zakresie prawidłowej interpretacji przepisów prawnych i ich stosowania w praktyce.

Załącznik 1

Realizacja kontroli gospodarki finansowej w 2006 roku

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Uwagi
<i>Kontrole kompleksowe j.s.t.</i>		
1.	Powiat Jarosławski	
2.	Powiat Krośnieński	
3.	Powiat Lubaczowski	
4.	Powiat Mielecki	
5.	Powiat Niżański	
6.	Powiat Przemyski	
7.	Powiat Sanocki	
8.	Powiat Strzyżowski	
9.	Miasto Leżajsk	
10.	Miasto Lubaczów	
11.	Miasto Łańcut	
12.	Miasto i Gmina Błażowa	

13.	Miasto i Gmina Cieszanów	
14.	Miasto i Gmina Dukla	
15.	Miasto i Gmina Kańczuga	
16.	Miasto i Gmina Narol	
17.	Miasto i Gmina Pilzno	
18.	Miasto i Gmina Sędziszów Małopolski	
19.	Miasto i Gmina Ustrzyki Dolne	
20.	Gmina Baligród	
21.	Gmina Bircza	
22.	Gmina Borowa	
23.	Gmina Chorkówka	
24.	Gmina Cisna	
25.	Gmina Czermin	
26.	Gmina Dębica	
27.	Gmina Dębowiec	
28.	Gmina Dynów	
29.	Gmina Frysztak	
30.	Gmina Grodzisko Dolne	
31.	Gmina Jarosław	
32.	Gmina Kamień	
33.	Gmina Kołaczyce	
34.	Gmina Korczyna	
35.	Gmina Krempna	
36.	Gmina Markowa	
37.	Gmina Ostrów	
38.	Gmina Radymno	
39.	Gmina Rakszawa	
40.	Gmina Rokietnica	
41.	Gmina Sanok	
42.	Gmina Solina z siedzibą w Polańczyku	
43.	Gmina Świlcza	

44.	Gmina Tuszów Narodowy	
45.	Gmina Wiązownica	
46.	Gmina Wiśniowa	
47.	Gmina Zaklików	
48.	Gmina Żołynia	
<i>Kontrole koordynowane przez KRRIO</i>		
49.	Związek Gmin Brzozowskich	
50.	Związek Gmin Dolnego Sanu w Stalowej Woli	
51.	Związek Gmin Dorzecza Wisłoki w Jaśle	
52.	Związek Gmin Turystycznych Pogórza Dynowskiego	
53.	Związek Komunalny „Wisłok” w Rzeszowie	
<i>Kontrole doraźne</i>		
54.	Miasto i Gmina Nowa Dęba	
55.	Gmina Żyraków	
56.	Gmina Wiązownica	<i>kontrola sprawdzająca</i>
57.	Fundacja „Zanim Nadejdzie Jutro” w Sanoku	

Kontrola sprawozdawczości

Izby kontrolują pod względem rachunkowym i formalnym kwartalne sprawozdania z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej.

Rodzaje, formy, terminy i zasady sporządzania sprawozdań:

- z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- z wykonania planów finansowych jednostek budżetowych,
- zakładów budżetowych,
- gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych,
- funduszy celowych,
- dochodów własnych jednostek budżetowych

określone są w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

W 2006 roku jednostki samorządu terytorialnego składały do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie następujące sprawozdania:

- sprawozdania budżetowe,
- wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych,
- sprawozdania w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych (od III kw. 2006 roku po

zmianie rozporządzenia były to sprawozdania w zakresie operacji finansowych),

- sprawozdania w zakresie nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców,
- sprawozdania finansowe.

W ciągu 2006 roku pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń przyjęli i sprawdzili pod względem formalnym i rachunkowym 10 182 różnego rodzaju sprawozdań sporządzonych i przedłożonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Sprawozdania te przyjmowane są w formie papierowej oraz elektronicznej.

Sprawozdania budżetowe były przekazywane do Ministerstwa Finansów elektronicznie za pomocą programów Budżet ST II i BeSTi@ a w formie papierowej sprawozdania Rb-PDP (z wykonania dochodów podatkowych).

Sprawozdania w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji były przekazywane do Ministerstwa Finansów (od III kwartału 2006 roku do Głównego Urzędu Statystycznego) w formie zbiorczych danych z całego województwa podkarpackiego.

Sprawozdania w zakresie nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców były przekazywane do Ministerstwa Finansów oraz Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów przez teletransmisję danych otrzymanych z poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego, w formie dokumentu elektronicznego, udostępnionego przez organ nadzorujący w powszechnie dostępnej sieci teleinformatycznej.

Rodzaj sprawozdania	Ilość
Sprawozdania budżetowe, w tym: – korekty sprawozdań budżetowych	7 019 920
Wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych	4
Sprawozdania w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych (od III kw. 2006 roku po zmianie rozporządzenia były to sprawozdania w zakresie operacji finansowych)	3 159
RAZEM	10 182

Ponadto jednostki samorządu terytorialnego przekazywały do Regionalnej Izby Obrachunkowej:

- sprawozdania kwartalne Rb-27ZZ z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
- sprawozdania kwartalne Rb-50 o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
- bilanse z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego,

- bilanse łączne jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych,
- bilanse skonsolidowane.

Działalność informacyjna i szkoleniowa

Izby w zakresie objętym nadzorem i kontrolą prowadzą działalność informacyjną, instruktażową oraz szkoleniową poprzez:

- organizowanie szkoleń,
- wydawanie biuletynów i informatorów,
- współpracę przy opracowywaniu publikacji przez inne instytucje,
- pisemne interpretacje i wyjaśnienia przepisów prawnych,
- publikacje na stronach internetowych.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie organizując szkolenia w 2006 roku, kierowała je zarówno do pracowników wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, jak i jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego.

Uczestnikami szkoleń byli: wójtowie, burmistrzowie, skarbnicy i pracownicy służb finansowo-księgowych, pracownicy służb podatkowych, osoby zajmujące się zagadnieniami zamówień publicznych.

Tematyka szkoleń

1. Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie sprawozdań finansowych w jednostce samorządu terytorialnego w świetle zmian wprowadzonych w 2005 roku.
2. Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie bilansu w jednostkach budżetowych za 2005 rok.
3. Nowe regulacje prawne w zakresie finansów publicznych i naruszenia dyscypliny finansów publicznych.
4. Przygotowanie, uchwalanie i wykonywanie budżetu, zaciąganie zobowiązań, w tym kredytów i pożyczek, w świetle ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych (DzU 2005 nr 249, poz. 2104). Szkolenie odbyło się w dwóch turach.
5. Zmiana ustawy *Prawo zamówień publicznych* wprowadzona ustawą z dnia 7 kwietnia 2006 roku.
6. Przymusowe ściąganie podatków, czyli egzekucja należności podatkowych w działaniach gminy jako wierzyciela.
7. Zasady i terminy sporządzania sprawozdawczości budżetowej w świetle nowych przepisów. Szkolenie odbyło się w dwóch turach.
8. Podatek od towarów i usług z uwzględnieniem specyfiki działań podejmowanych przez jednostki samorządu terytorialnego.
9. Zasady i terminy sporządzania sprawozdawczości budżetowej w samorządowej jednostce budżetowej oraz plan finansowy samorządowej jednostki

budżetowej w świetle nowych przepisów. Szkolenie odbyło się w dwóch turach.

10. Opracowywanie, uchwalanie i wykonywanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego w świetle ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o *finansach publicznych* (DzU 2005 nr 249, poz. 2104 z późn. zm.). Szkolenie odbyło się w dwóch turach.

Wykłady prowadzili:

- z-ca Prezesa, członkowie Kolegium Izby, z-ca Naczelnika WIAS oraz pracownik WIAS,
- osoby spoza Izby: radcy prawni, specjaliści ds. podatków i rachunkowości.

Członkowie Kolegium oraz pracownicy Wydziału Informacji Analiz i Szkoleń publikowali swoje prace w różnych wydawnictwach, a mianowicie:

- w „Finansach Komunalnych” – artykuły oraz glosy,
- w wydawnictwie „Infor” sp. z o.o. – „Rachunkowość budżetowa”,
- w wydawnictwie „Unimex” – „Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego”.

W wydawnictwie „Infor” ukazała się publikacja książkowa z zakresu sprawozdawczości i klasyfikacji budżetowej, której współautorem jest pracownik WIAS-u.

W 2006 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie udzieliła 45 pisemnych odpowiedzi na zapytania jednostek samorządu terytorialnego. Odpowiedzi udzielano także telefonicznie.

Zakres tematyczny zapytań dotyczył m.in.:

- *ordynacji podatkowej* i ustawy o *finansach publicznych*,
- dofinansowania zadań przez jednostki samorządu terytorialnego,
- klasyfikacji budżetowej,
- ustawy o *rachunkowości*,
- udzielania poręczeń i zaciągania zobowiązań wekslowych,
- opłaty adiacenckiej,
- udzielania dotacji celowej dla zakładu budżetowego,
- dodatkowego wynagrodzenia rocznego dla pracowników samorządowych,
- zasad i trybu umarzania wierzytelności,
- wykupu działek pod inwestycje,
- działania komisji rozwiązywania problemów alkoholowych.

Dodatkowo, w związku z przygotowaniem przez pracowników jednostek samorządu terytorialnego z terenu województwa podkarpackiego wniosków o dofinansowanie różnego rodzaju działań i inwestycji służących rozwojowi regionu ze środków funduszy strukturalnych i inicjatyw wspólnotowych, Izba na bieżąco wydawała na podstawie opinii z wykonania budżetu zaświadczenia stanowiące jeden z załączników do wniosków. W 2006 roku wydano 14 zaświadczeń jednostkom ubiegającym się o dofinansowanie zadań ze środków ZPORR.

Na stronie internetowej Izby na bieżąco zamieszczano informacje istotne dla jednostek samorządu terytorialnego, m.in. dane o aktualizacji programu do przekazywania sprawozdań, pisma UOKiK i Ministerstwa Finansów dotyczące interpretacji przepisów.

Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń w 2006 roku wykonywał opracowania i analizy problemowe na zlecenie organów państwa oraz innych instytucji, takich jak:

- Narodowy Bank Polski,
- Ministerstwo Finansów,
- Państwowa Agencja Rozwiązywania Problemów Alkoholowych,
- Podkarpacki Kurator Oświaty,
- Główny Urząd Statystyczny,
- Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Rzeszowie,
- Wojewoda Podkarpacki,
- inne Izby,
- KR RIO

Ponadto przygotowano materiały analityczne dla pracowników naukowych oraz studentów.

Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń oraz Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej dla potrzeb Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych opracowały dane dla autorów *Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2005 roku*.

Opracowali:
MAŁGORZATA KRZANICKA
JERZY PAŚKO
AGNIESZKA SZUMNY

Informacja o uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych zbadanych przez RIO w Rzeszowie w 2006 roku Tabela 1

Lp.	Uchwały i zarządzenia w zakresie spraw finansowych dotyczące:	Wyniki badania nadzorczego											
		Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń				z tego:							
		Ogółem w 2006 r. (kol.5+6)	w tym: uchwał i zarządzeń organów wykonawczych	4	5	z naruszeniem prawa (kol.7+8+9+12)	z nieistotnym naruszeniem prawa	wszczęte postępowania umorzono	nieważne (kol.10+11)	nieważne w całości	nieważne w części	inne rozstrzygnięcia*	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
1	budżetu	188		109	79	3	68	8	8	0	0		
2	zmian budżetu	5 838	3 427	5 613	225	24	139	46	29	17	16		
3	absolutorium:	184		178	6	2	1	3		3	0		
	– w sprawie udzielenia	182		178	4	2	1	1					
	– w sprawie nieudzielenia	2		84	2	0	0	2					
4	procedury uchwalania budżetu	120		84	36		11	25	17	8	0		
5	układu wykonawczego budżetu j.s.t.	711	711	653	58	2	25	29	10	19	2		
6	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez zarząd	12		11	1		1						
7	zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych i zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez radę	500		460	40		18	22	3	19			
8	udzielenia poręczeń majątkowych	587		547	40		18	22	1	21			
9	określenia zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych j.s.t.	16		12	4		2	2		2			
10	zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niepublicznych	21		20	1		1		11	12			
11	uchwalania planu przychodów i wydatków funduszy celowych	49		32	17		3	14	5	9			
12	podatków i opłat lokalnych	32		31	1		1						
13	pozostałych spraw finansowych	646		589	57		19	38	16	22			
14	Ogółem	407	38	358	49	2	21	26	5	21			
		9 311	4 176	8 697	614	33	328	235	94	141	18		

* Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących minionego roku budżetowego.

Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz związków międzygminnych w 2006 roku Tabela 2

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń (kol.4+6)	Wyniki postępowania nadzorczego																
			4 : 3 bez naruszenia prawa	z naruszeniem prawa (kol.8+10+12+16)	6 : 3 z naruszeniem prawa	z tego:		z tego:	z tego:	z tego:			12 : 3 nieważne (kol.14+16)	10 : 3 wszczęte postępowania umorzono	8 : 3 nieistotnym naruszeniem prawa	10 : 3 w całości	14 : 3 nieważne w części	16 : 3 nieważne w całości	inne rozstrzygnięcia*
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
1	ogółem	9 311	8 697	93,4	614	6,6	33	0,4	328	3,5	235	2,5	94	1,0	141	1,5	18	19,0	
z tego:																			
2	gminy	7 239	6 769	93,5	470	6,5	25	0,3	253	3,5	177	2,4	68	0,9	109	1,5	15	0,2	
3	powiaty	1 218	1 148	94,3	70	5,7	4	0,3	41	3,4	24	2,0	14	1,1	10	0,8	1	0,1	
4	miasta na prawach powiatu	584	567	97,1	17	2,9			11	1,9	6	1,0	2	0,3	4	0,7			
5	samorządy województw	216	167	77,3	49	22,7	3	1,4	18	8,3	26	12,0	10	4,6	16	7,4	2	0,9	
6	związki międzygminne	54	46	85,2	8	14,8	1	1,9	5	9,3	2	3,7			2	3,7			

* Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących minionego roku budżetowego.

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba wydanych opinii			
		Ogółem	Charakter wydanych opinii		
			pozytywne	pozytywne z uwagami	negatywne
1	2	3	4	5	6
	Ogółem	1 359	1 015	328	16
1	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	331	330	1	0
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	168	17	150	1
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	189	80	99	10
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	188	115	72	2
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	185	177	5	3
	f) opinii o możliwości wykupu papierów wartościowych	7	7		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	290	289	1	
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium	1			1
		z tego:			
	gminy	1 143	853	283	7
2	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	286	285	1	
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	144	14	130	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	156	62	90	4
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	155	96	59	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	153	148	3	2
	f) opinii o możliwości wykupu papierów wartościowych	4	4		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	244	244		
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium	1			1
		powiaty	150	120	28
3	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	38	38		
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	15	2	13	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	21	13	6	2
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	21	12	9	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	21	21		
	f) opinii o możliwości wykupu papierów wartościowych	2	2		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	32	32		
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium				

1	2	3	4	5	6
	miasta na prawach powiatów	28	19	9	
4	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	6	6		
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	2		4	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	4	2	2	
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	4	1	3	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	4	3	1	
	f) opinii o możliwości wykupu papierów wartościowych	1	1		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	7	6	1	
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium				
	samorządy województw	6	3	2	1
5	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	1	1		
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.				
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	1		1	
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	1			1
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	1		1	
	f) opinii o możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	2	2		
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium				
	związki międzygminne	32	18	6	6
6	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych				
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	7	1	5	1
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	7	3	1	4
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	7	6	1	1
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	6	5		1
	f) opinii o możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	5	5		
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium				

Wyjaśnienia i interpretacje

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z 4 stycznia 2007 roku (Nr ST1-4834-1330/06/2161) w sprawie stosowania przepisu § 5 ust. 5 i 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 roku w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną

W przepisie § 5 ust. 5 ww. rozporządzenia określono, iż plany finansowe dochodów własnych samorządowych jednostek budżetowych ujęte w uchwale budżetowej stanowią prognozę gromadzonych dochodów własnych i wydatków z nich finansowanych oraz stanowią podstawę gospodarki finansowej. W § 5 ust. 6 unormowano natomiast sporządzanie planów finansowych dochodów własnych tworzonych w ciągu roku budżetowego, które ujmowane są w uchwale budżetowej, nie później jednak niż w ciągu trzech miesięcy od dnia ich utworzenia.

Należy zaznaczyć, iż powołane wyżej przepisy § 5 ust. 5 oraz ust. 6 nie różnicują zasad sporządzania i ujmowania w uchwale budżetowej planów finansowych dochodów własnych w zależności od podmiotu uprawnionego do utworzenia rachunku dochodów własnych, tj. kierownika jednostki budżetowej oraz organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Gdyby wolą normodawcy było ustalenie zróżnicowanych zasad w tym zakresie, takie postanowienia znalazłyby swoje odzwierciedlenie w przepisach prawnych.

W związku z powyższym podkreślić należy, iż powołane wyżej przepisy § 5 ust. 5 oraz ust. 6 mają zastosowanie zarówno do rachunków dochodów własnych utworzonych na podstawie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, o której mowa w art. 22 ust. 3 i 4 ustawy o finansach publicznych, jak i rachunków utworzonych na podstawie decyzji kierownika jednostki budżetowej ze źródeł wymienionych w art. 22 ust. 1 tej ustawy.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z 3 sierpnia 2007 roku (Nr ST2-4834-104/2007/1356) w sprawie ujmowania – w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego oraz w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności – odsetek za zwłokę od należności podatkowych

Na gruncie prawa podatkowego odsetki za zwłokę nie mogą być traktowane na równi z zaległością podatkową. Są to dwie różne kategorie prawne regulowane odrębnie w przepisach Działu III ustawy – *Ordynacja podatkowa*, tj. w rozdziale 5 „Zaległość podatkowa” oraz w rozdziale 6 „Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna”.

Zgodnie z art. 51 ustawy – *Ordynacja podatkowa* zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności. Za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a lub ratę podatku. Z treści powołanych przepisów wynika, że sam fakt niezapłacenia podatku, bez względu na inne okoliczności, skutkuje powstaniem zaległości. Powstaje ona z mocy prawa następnego dnia po dniu, w którym upłynął termin płatności. Z kolei odsetki za zwłokę są konsekwencją powstania zaległości podatkowej oraz należności traktowanych na równi z zaległościami (art. 53, § 1 i § 2 ustawy – *Ordynacja podatkowa*). Mają one w stosunku do należności głównej, tj. zaległości podatkowej, charakter uboczny. Ich istnienie jest uzależnione od wysokości i czasu trwania zaległości podatkowej. Mogą powstać jedynie wówczas, gdy powstała sama zaległość, zaś wygaśnięcie zaległości, w całości lub w części, przesądza o wygaśnięciu odsetek za zwłokę, odpowiednio – w całości lub w części.

W związku z powyższym naliczone i zaewidencjonowane na koniec każdego kwartału odsetki za zwłokę od należności podatkowych powinny być wykazywane w sprawozdaniu Rb-27S zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w kolumnie dotyczącej należności pozostałych do zapłaty ogółem. Odsetek, o których mowa powyżej, nie należy wykazywać w sprawozdaniu Rb-N, w którym wykazuje się tylko wartość nominalną należności.

W przedstawionym powyżej zakresie tracą aktualność wcześniejsze wyjaśnienia Ministerstwa Finansów kierowane do regionalnych izb obrachunkowych i jednostek samorządu terytorialnego.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Należności i Zobowiązań Finansowych Państwa z 10 września 2007 roku (Nr NZ/S3/KMS/657-138/2007/4051) w sprawie interpretacji zapisów zawartych w instrukcji sporządzania sprawozdań stanowiącej załącznik nr 6 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (DzU nr 113, poz. 770)

- 1) Część C sprawdzania Rb-UZ zawiera zestawienia (C1–C4) stanu zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych wyodrębnione ze względu na tytuł zobowiązania, tj. zobowiązania wynikające z zaciągniętych kredytów lub pożyczek oraz wyemitowanych papierów wartościowych, oraz ze względu na pierwotny i pozostały okres zapadalności. Pojęć pierwotnego i pozostałego okresu zapadalności nie należy utożsamiać. Pierwotny termin zapadalności, zgodnie z § 15 ust. 2 oznacza termin wynikający z umowy, do końca którego dane zobowiązanie dłużnik zobowiązał się spłacić niezależnie od harmonogramu spłat. W przypadku kredytów lub pożyczek oznacza to, że pierwotnym terminem zapadalności jest termin wynikający z umowy kredytowej lub umowy pożyczki liczony od momentu powstania zobowiązania, tj. uruchomienia kredytu lub pożyczki do terminu, według którego spłaca się ostatnią ratę kredytu lub pożyczki. Termin pierwotny nie ulega co do zasady zmianie przez cały okres spłacania kredytu lub pożyczki, co oznacza, że w sprawozdaniach jest wykazywany w tych samych kolumnach, chyba że umowa zostanie zmieniona, a termin ostatecznej spłaty zostanie wydłużony, czy też skrócony. Informację o tego rodzaju zobowiązaniach umieszcza się w ramach zestawienia C3, z uwzględnieniem terminu pierwotnej zapadalności, tj. terminu krótszego niż rok, zawierającego się w przedziale 1 do 5 lat oraz powyżej 5 lat (układ kolumn zgodnie z § 18 ust. 3 instrukcji). W przypadku pozostałego terminu zapadalności, przez pojęcie to należy rozumieć termin, który pozostał do spłaty danego zobowiązania, licząc od ostatniego dnia, za który sporządzane jest sprawozdanie. Pozostały „termin zapadalności” w przeciwieństwie do „terminu pierwotnego” ulega ciągłej zmianie. Jeżeli dane zobowiązanie jednostki spłacane jest w ratach, do ustalenia przedziałów zapadalności brane pod uwagę są daty spłaty poszczególnych rat. W zestawieniach według pozostałego terminu zapadalności klasyfikuje się zobowiązania na podstawie terminu ostatecznej spłaty względem ostatniego dnia okresu sprawozdawczego, w przeciwieństwie do pierwotnego terminu zapadalności, który jest liczony od powstania zobowiązania. Informację o zobowiązaniach z tytułu kredytów lub pożyczek klasyfikowanych według pozostałego terminu zapadalności umieszcza się w ramach zestawienia C4, z uwzględnieniem pozostałego terminu zapadalności, tj. pozostałego terminu krótszego niż rok, zawierającego się w przedziale od 1 do 5 lat oraz powyżej 5 lat (układ kolumn zgodnie z § 19 ust. 3 instrukcji). Jednakże należy mieć na uwadze, że łączne kwoty (kolumna 2) prezentowane w poszczególnych wierszach zestawień C3 i C4 powinny być sobie równe i odzwierciedlać stan zobowiązań na koniec danego okresu sprawozdawczego.

- 2) Sprawozdania kwartalne Rb-N zawierają informacje o stanie należności jednostek na koniec okresu sprawozdawczego według poszczególnych tytułów (układ przedmiotowy) oraz wobec grup dłużników (układ podmiotowy). Pozycja N3 części A sprawozdania Rb-N określa należności danej jednostki z tytułu depozytów oraz stanu gotówki posiadanej przez jednostkę. W ramach pozycji N3.1 należy wykazać wartość nominalną gotówki będącej własnością jednostki. W ramach poz. N3.2 i N3.3 należy wykazać wartość należności z tytułu depozytów na żądanie i terminowych. W przypadku depozytów na żądanie mogą być one w każdej chwili zamienione na gotówkę, przekazane w formie czeku, przelewu lub w inny sposób wycofane bez żadnych istotnych ograniczeń lub kar. Przykładem takich depozytów są należności z tytułu środków zgromadzonych na rachunkach bieżących jednostek w bankach. W przypadku depozytów terminowych możliwość ich wycofania jest ograniczona lub wiąże się z określonymi kosztami. Do tego rodzaju depozytów można zaliczyć lokaty terminowe jednostek w bankach, wadia lub depozyty zabezpieczające należyte wykonanie umowy, o ile mają charakter terminowy i nie zostały wykazane w depozytach na żądanie.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Należności i Zobowiązań Finansowych Państwa z 11 września 2007 roku (Nr NZ/W-8/MO/0657-103/2007/4056) w sprawie sprawozdania Rb-N – gotówka i depozyty

W świetle § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 26 czerwca 2006 roku w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (DzU nr 113, poz. 770) sprawozdanie Rb-N oraz sprawozdania Rb-Z, Rb-UZ i Rb-UN są wykorzystywane do celów statystycznych. W związku z powyższym w sprawozdaniu Rb-N należy wykazać:

- 1) w wierszu N3.1 *gotówka* – stan gotówki w kasie. Gotówka powinna być wykazana wobec tego sektora, do którego należy jednostka sporządzająca sprawozdanie. Jeżeli więc sprawozdanie sporządza podmiot, dla którego organem założycielskim lub nadzorującym jest jednostka samorządu terytorialnego, wówczas powinien wykazać stan gotówki w kasie w grupie III;
- 2) w wierszach N3.2 *depozyty na żądanie* oraz N3.3 *depozyty terminowe* – należności wynikające ze złożonych depozytów. Informujemy, że w pozycji N3.2 należy ująć w szczególności środki pieniężne na rachunku bieżącym jednostki w banku oraz lokaty typu overnight, jak również wszelkiego rodzaju kaucje, o ile nie są terminowe, zaś w wierszu N3.3 – lokaty bankowe (z wyłączeniem zdeponowanych na rachunku bankowym środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych) oraz depozyty mające charakter swoistego rodzaju gwarancji, jeżeli nie zostały wykazane jako depozyty na żądanie.

Opracował
WYDZIAŁ INFORMACJI,
ANALIZ I SZKOLEŃ

Skład osobowy RIO w Rzeszowie

Prezes	– <i>Zbigniew K. Wójcik</i>
Zastępca Prezesa	– <i>Anna Trałka</i>
Kolegium	– <i>Zbigniew K. Wójcik</i> Przewodniczący Kolegium – <i>Halina Bąska</i> – <i>Stanisław Biesiadecki</i> – <i>Maria Czarnik-Golesz</i> – <i>Edyta Gawrońska</i> – <i>Mariusz Hadel</i> Koordynator Zespołu w Krośnie – <i>Janusz Mularz</i> – <i>Alicja Nowostawska-Cwynar</i> – <i>Mirosław Paczocha</i> Koordynator Zespołu w Tarnobrzegu – <i>Urszula Pisarska</i> – <i>Tadeusz Subik</i> – <i>Iwona Szymańska</i> – <i>Piotr Świątek</i> – <i>Anna Trałka</i> – <i>Krzysztof Wacek</i> – <i>Waldemar Witalec</i> – <i>Teresa Wota</i> Koordynator Zespołu w Przemyślu
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>

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
http://www.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 WIAiS: tel.: 017/ 85 900 47 lub 85 900 50 wew. 125
Z-ca Naczelnika Wydz. WIAiS: tel.: 017/ 85 900 50 wew. 124
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
e-mail: sprawozdania@rzeszow.rio.gov.pl
 – do przesyłania sprawozdań budżetowych i sprawozdań w zakresie operacji finansowych
e-mail: pompubl@rzeszow.rio.gov.pl
 – do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej
e-mail: zal@rzeszow.rio.gov.pl
 – do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców
e-mail: informacje@rzeszow.rio.gov.pl
 – do przesyłania informacji (ankiet, analiz itp.)
e-mail: szkolenia@rzeszow.rio.gov.pl
 – do korespondencji związanej ze szkoleniami

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 sprawozdań w zakresie operacji finansowych

e-mail: pompubl_krosno@rzeszow.rio.gov.pl

– do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej

e-mail: 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 sprawozdań w zakresie operacji finansowych

e-mail: pompubl_tarnobrzeg@rzeszow.rio.gov.pl

– do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej

e-mail: 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 sprawozdań w zakresie operacji finansowych

e-mail: pompubl_przemysl@rzeszow.rio.gov.pl

– do przesyłania sprawozdań o pomocy publicznej

e-mail: zal_przemysl@rzeszow.rio.gov.pl

– do przesyłania sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców