REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W RZESZOWIE

BUDŻET SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

zeszyt 14

RZESZÓW 2007

Redakcja:
dr hab. prof. UR Adam CZUDEC (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 W i t a l e c — Zadania i kompetencje zarządu (wójta) związane z przygotowaniem projektów uchwał organu stanowiącego związanych z budżetem jednostki samorządu terytorialnego 5

Mirosław P a c z o c h a — Absolutorium gminne jako element kontroli wykonania budżetu 21

Wiesław K u ś n i e r z — Zasady naliczania odsetek od zaległości podatkowych 43

ANALIZY I OPINIE

Adam C z u d e c — Finanse jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2005 roku . . 55

INFORMACJE PRAWNE I EKONOMICZNE

Lucyna K u ś n i e r z — Sprawozdawczość jednostek samorządu terytorialnego w świetle nowych uregulowań prawnych 85

DZIAŁALNOŚĆ RIO W RZESZOWIE

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2005 roku 105

WYJAŚNIENIA I INTERPRETACJE

W sprawie stosowania niektórych przepisów prawa 123

W sprawie odsetek bankowych od środków Powiatowych Funduszy Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym 128

W sprawie interpretacji art. 184 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych* 129

W sprawie środków otrzymanych jako rekompensaty 129

WYKAZ SIEDZIB JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO ORAZ OSÓB PEŁNIĄCYCH FUNKCJE: MARSZAŁKA WOJEWÓDZTWA, STAROSTY, PREZYDENTA, BURMISTRZA, WÓJTA, A TAKŻE PRZEWODNICZĄCYCH: SEJMIKU, RAD POWIATÓW ORAZ RAD GMIN Z TERENU DZIAŁANIA REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W RZESZOWIE 131

SKŁAD OSOBOWY RIO W RZESZOWIE 141

ADRESY 143

WALDEMAR WITALEC

Zadania i kompetencje zarządu (wójta) związane z przygotowaniem projektów uchwał organu stanowiącego związanych z budżetem jednostki samorządu terytorialnego

I. Terminy „zadania" i „kompetencje" są używane w różnych znaczeniach w przepisach regulujących ustrój i zasady funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego. Także w literaturze brakuje jednolitych stanowisk w tej materii. Na ogół przyjmuje się, że pojęcie „zadania jednostek samorządu terytorialnego" jest używane w przepisach prawa wówczas, gdy określa się w sposób ogólny cele, które ma osiągnąć w swej działalności jednostka samorządu terytorialnego lub kierunki działań jednostki samorządu terytorialnego z punktu widzenia zakresu rzeczowego jej spraw. Z kolei termin „kompetencje" jest używany w przepisach, gdy określa się zespół praw i obowiązków organu jednostki samorządu terytorialnego obejmujących prawne formy realizacji zadań tej jednostki[1].

W świetle ustaw ustrojowych wójt (burmistrz, prezydent miasta), zarząd powiatu oraz zarząd województwa wykonują uchwały organu stanowiącego oraz zadania jednostki samorządu terytorialnego odpowiedniego szczebla, określone przepisami. Do zadań zarządu (wójta) należy między innymi: przygotowywanie projektów uchwał organu stanowiącego oraz wykonywanie tych uchwał, gospodarowanie mieniem komunalnym, wykonywanie budżetu, a także zatrudnianie i zwalnianie kierowników jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego[2]. W tych ustawach, a zwłaszcza w ustawie *o samorządzie gminnym* oraz ustawie *o samorządzie powiatowym*, użyto pojęcia „zadania wójta" i „zadania zarządu" w znaczeniu, które łączy w sobie elementy pojęć: „zadania" i „kompetencje" we wskazanym sposobie rozumienia tych terminów. Używa się więc terminu „zadania wójta" i „zadania zarządu" zarówno dla określenia odpowiedzialności tego organu za realizację zadań jednostki samorządu terytorialnego (celów, które powinna osiągnąć w swej działalności ta jednostka), jak również jego kompetencji w tym zakresie (form prawnych realizacji jej zadań). Można wysnuć wniosek, że kompetencje zarządu (wójta) należy zawsze rozpatrywać

[1] Z. Leoński, *Ustrój i zadania samorządu terytorialnego w Polsce*, Poznań 1994, s. 21 i n.

[2] Por.: art. 30 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. *o samorządzie gminnym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.); art. 32 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. *o samorządzie powiatowym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.); art. 41 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. *o samorządzie województwa* (DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

w kontekście odpowiedzialności tego organu za realizację zadań jednostki samorządu terytorialnego.

W praktyce zadania (generalne cele) jednostki samorządu terytorialnego realizowane są poprzez załatwianie określonych spraw (bliżej określonych celów działania jednostki samorządu terytorialnego). Szereg z nich ma istotne znaczenie dla funkcjonowania tego podmiotu. Od sposobu ich załatwienia zależy w dużym stopniu możliwość lub zakres realizacji celów generalnych (zadań) jednostki samorządu terytorialnego. W związku z tym ustawy ustrojowe, a także ustawy określające zadania jednostek samorządu terytorialnego przypisują zdolność do załatwienia spraw określonego rodzaju (właściwość rzeczową) organowi stanowiącemu. Kompetencje zarządu (wójta) ukierunkowane są zwłaszcza na przygotowanie projektów uchwał organu stanowiącego, a także na określenie sposobu wykonania lub na wykonanie tych uchwał.

Zazwyczaj przepisy prawa nie określają zasad i trybu przygotowywania przez zarząd (wójta) projektów uchwał organu stanowiącego. Kwestie te są regulowane w aktach wydawanych przez organy jednostki samorządu terytorialnego, a przede wszystkim w uchwałach organu stanowiącego regulujących ustrój wewnętrzny jednostki samorządu terytorialnego oraz w regulaminach działania jej organów. Wynikające z tych aktów zasady i tryb przygotowywania projektów uchwał organu stanowiącego mają z reguły zastosowanie we wszystkich sprawach zastrzeżonych do właściwości tego organu. Wyjątek w tym zakresie stanowi przygotowywanie projektu uchwały budżetowej. Zasady i tryb przygotowywania projektu tej uchwały są regulowane odrębnie. Punkt ciężkości w ocenie prawidłowości przygotowywanych projektów uchwał spoczywa więc na przestrzeganiu przepisów prawa materialnego regulujących daną sprawę. Ocena ta w wielu wypadkach jest jednak bardzo trudna. Na ogół przepisy regulujące daną sprawę nie określają minimalnych wymagań odnośnie sposobu jej załatwienia przez jednostkę samorządu terytorialnego. Pierwsza trudność, na jaką napotyka się, polega na konieczności ustalenia przepisów określających dopuszczalne sposoby działania. Każde działanie organu jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z ustawą zasadniczą, powinno być podejmowane w granicach wyznaczonych przez przepisy prawa[3]. Druga trudność polega na konieczności ustalenia właściwego wyznacznika dla wybranego sposobu załatwienia sprawy. W prawie brakuje wyraźnych wskazań dotyczących sposobu działania. Z jednej strony daje to organom jednostki samorządu terytorialnego większą możliwość wyboru różnych sposobów działania, z drugiej jednak nakłada na te organy obowiązek zachowania szczególnej staranności w tym zakresie. Przed dokonaniem wyboru określonego sposobu załatwienia sprawy organ wykonawczy powinien ustalić, czy dane działanie jest dopuszczalne w świetle prawa, a także jakie są istotne wymagania dotyczące uchwały organu stanowiącego, które wiążą się z tym działaniem. Oprócz tego zarząd (wójt) powinien ustalić, czy wybrany sposób załatwienia sprawy służy realizacji generalnego celu działalności jednostki samorządu terytorialnego, z którym jest ta sprawa związana, a także w jakim stopniu zmierza do osiągnięcia tego celu. Należy zaznaczyć, że większość projektów uchwał organów stanowiących nie jest przedmiotem wstępnej oceny przez organy nadzoru. Wyjątek stanowią projekty uchwał budżetowych, które są poddawane wstępnej kontroli przez regionalne izby obrachunkowe.

[3] Por.: art. 7 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 r. (DzU nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

II. Istotne znaczenie dla funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego mają sprawy rzutujące bezpośrednio na materialny kształt budżetów tych podmiotów. Szczególna waga tych spraw wynika ze znaczenia, jakie ma budżet dla realizacji zadań jednostki samorządu terytorialnego. Budżet jest podstawowym narzędziem, przy pomocy którego jednostka samorządu terytorialnego wykonuje nałożone na nią zadania. Umożliwia zbilansowanie zapotrzebowania tego podmiotu na środki niezbędne dla realizacji jego celów z możliwościami zaspokojenia tych potrzeb wyznaczonymi przez przepisy prawa.

Są to zwłaszcza sprawy, które rzutują na dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Z prawem podejmowania uchwał w tym zakresie przez organ stanowiący łączy się z reguły obowiązek określonego działania, które powinno zazwyczaj wyprzedzać w czasie uchwalenie budżetu. Należy do nich zaliczyć sprawy dotyczące podatków i opłat lokalnych, rozstrzygane w formie uchwał organu stanowiącego, na podstawie upoważnień zawartych w ustawach, które określają źródła dochodów jednostki samorządu terytorialnego. Kolejną ważną grupę zagadnień z tego zakresu stanowi ustalanie poziomu cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej, a także wysokości cen i opłat za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Na stronę dochodową budżetu rzutuje również ustalanie wysokości udziału mieszkańców w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej, wysokości udziału najemców w kosztach utrzymania mieszkań komunalnych itp.

Inaczej przedstawia się rozstrzyganie kwestii dotyczących wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W zasadzie brakuje przepisów, które zawierałyby obowiązek określonego działania, w którego następstwie byłby kształtowany poziom wydatków budżetu. Sprawy te są załatwiane w oparciu o przepisy, które regulują jedynie uprawnienie organu stanowiącego do podjęcia stosownej uchwały. Organ ten nie ma obowiązku dokonania określonego rozstrzygnięcia przed podjęciem uchwały budżetowej. W praktyce określone działania będą jednak podejmowane przed uchwaleniem budżetu na dany rok. Są to zazwyczaj kwestie dotyczące: zaciągania w latach ubiegłych zobowiązań finansowych związanych z udzielaniem zamówień na dostawy, usługi i roboty budowlane, których wymagalność wykracza poza rok budżetowy, emitowania długoterminowych obligacji, zaciągania kredytów oraz pożyczek długoterminowych, udzielania długoterminowych poręczeń, zaciągania zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną w danym roku przez organ stanowiący. Przed uchwaleniem budżetu powinny być podjęte uchwały związane z wieloletnimi programami inwestycyjnymi.

Szczególne miejsce zajmuje wykonywanie zadań z zakresu administracji rządowej na podstawie porozumień z organami tej administracji. Od tych spraw zależą dochody oraz wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Podobny charakter ma realizacja zadań z zakresu działania innych jednostek samorządu terytorialnego oraz powierzanie realizacji zadań wspólnych na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego. Zależy od nich również formalny układ budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Przy opracowywaniu projektu uchwały budżetowej należy uwzględnić efekt przejęcia zadań z zakresu administracji rządowej, zadań z zakresu działania innych jednostek samorządu terytorialnego, a także zadań wspólnych na podstawie porozumień (umów) zawartych z organami administracji rządowej oraz innymi

jednostkami samorządu terytorialnego. Ponadto należy uwzględnić skutki zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych, emisji długoterminowych obligacji, udzielenia przez jednostkę samorządu terytorialnego długoterminowych poręczeń, uchwalenia wieloletnich programów inwestycyjnych. Konsekwencje załatwienia tych spraw powinny być uwzględnione w uchwale budżetowej w drodze odpowiedniej specyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów jednostki samorządu terytorialnego.

III. Dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego zależą w dużej mierze od tego, w jaki sposób będą załatwione sprawy podatków i opłat lokalnych. Kompetencje organu stanowiącego dotyczące tych kwestii są zawarte we wszystkich ustawach ustrojowych[4]. Zdolność rady (sejmiku) do rozstrzygania zagadnień w tym zakresie została jednak uzależniona od określenia upoważnienia w odrębnych ustawach dotyczących podatków i opłat lokalnych. Wynika to ze szczególnego charakteru prawnego omawianych zagadnień. Mogą być bowiem rozstrzygane przez organ stanowiący w drodze stanowienia aktów prawa miejscowego. Upoważnienia te obecnie dotyczą w zasadzie gmin. Kompetencje rady gminy są określone w ustawie o *podatkach i opłatach lokalnych*[5], w ustawie *o podatku rolnym*[6] oraz w ustawie *o podatku leśnym*[7].

Na podstawie ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* organ stanowiący gminy powinien przede wszystkim określić: wysokość stawek podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych i podatku od posiadania psów, wysokość stawek opłaty targowej, miejscowej oraz uzdrowiskowej. Ponadto powinien określić zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności podatku od posiadania psów, opłaty targowej, miejscowej i uzdrowiskowej, ustalić miejscowości odpowiadające minimalnym warunkom, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową. W ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych* pozostawiono do właściwości rady gminy także wprowadzenie innych zwolnień przedmiotowych w poszczególnych podatkach i opłatach lokalnych niż określone w tej ustawie, a także zarządzenie poboru podatku od nieruchomości od osób fizycznych, podatku od posiadania psów, opłaty targowej, miejscowej i uzdrowiskowej w drodze inkasa oraz określenie inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso.

W oparciu o ustawę *o podatku rolnym* organ stanowiący gminy został zobowiązany do określenia w drodze uchwały trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej. Ponadto do kompetencji tego organu należą sprawy wprowadzenia zwolnień

[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] Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* (DzU 2006 nr 121, poz. 844 z późn. zm.).

[6] Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. *o podatku rolnym* (DzU 2006 nr 136, poz. 969 z późn. zm.). W tej ustawie uregulowano także określone kompetencje sejmiku województwa. Sejmik województwa na wniosek rady gminy może, po zasięgnięciu opinii izby rolniczej, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach zaliczyć niektóre gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Poza tym ma obowiązek ustalić wykaz miejscowości położonych na terenach podgórskich i górskich w danym województwie. Powyższe kompetencje sejmiku województwa są związane z zadaniami z zakresu administracji rządowej.

[7] Ustawa z dnia 30 października 2002 r. *o podatku leśnym* (DzU nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).

i ulg przedmiotowych, innych niż określone w ustawie, wystąpienia do sejmiku województwa, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach, o zaliczenie gminy do innego okręgu podatkowego niż określony w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zaliczenia, w szczególnych, gospodarczo uzasadnionych wypadkach, niektórych wsi do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy, obniżenia ceny skupu określonej na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, przyjmowanej jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy, zarządzania poboru podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określania inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso.

Z kolei w ustawie *o lasach* do właściwości rady gminy zaliczono sprawy wprowadzania innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ustawie, obniżenia kwoty stanowiącej średnią cenę sprzedaży drewna, określonej na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy, a także zarządzania poboru podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określania inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso.

Do kompetencji wójta (burmistrza, prezydenta miasta) należy przygotowywanie projektów uchwał rady gminy. Realizując powyższy obowiązek, organ wykonawczy gminy jest obowiązany kierować się głównie zakresem oraz treścią upoważnień, zawartych w ustawach regulujących poszczególne podatki i opłaty. Powinien także uwzględnić zadania gminy oraz cel bezpośredni, któremu służy dane upoważnienie. Zasada ta ma zastosowanie w sytuacji, gdy treść upoważnienia rady gminy nie budzi wątpliwości w aspekcie możliwego sposobu załatwienia sprawy. Natomiast w przypadku, gdy treść tego upoważnienia nasuwa określone wątpliwości interpretacyjne, wówczas wójt (burmistrz, prezydent miasta) jest zobowiązany uwzględnić również skutki, które wynikają z miejsca ustaw dotyczących podatków i opłat lokalnych w systemie prawa. Szczególną uwagę należy zwrócić na relację ustaw *o podatkach i opłatach lokalnych* do ustawy zasadniczej. Ponadto organ wykonawczy gminy powinien kierować się wykładnią treści upoważnienia z zakresu podatków i opłat lokalnych, wyrażoną przez sądy w konkretnych rozstrzygnięciach.

Spośród kompetencji rady gminy określonych w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych* najistotniejsze znaczenie ma upoważnienie do ustalania stawek podatków i opłat. W projektach uchwał powinny być określone stawki poszczególnych podatków i opłat w wysokości uwzględniającej granice kształtowania tych stawek wyznaczone w ustawie. Najwięcej problemów może rodzić ustalenie stawek podatkowych w podatkach charakteryzujących się złożonym podatkowym stanem faktycznym. Taka sytuacja ma miejsce przy określeniu stawek podatkowych podatku od nieruchomości. Granice stawek podatku od nieruchomości zostały określone w ustawie w stosunku do wielu elementów przedmiotu opodatkowania.

Jeden z problemów, który powinien być rozstrzygnięty przez wójta (burmistrza, prezydenta) przed opracowaniem projektu uchwały, polega na rozważeniu konieczności uwzględnienia w uchwale tych elementów podatkowo-prawnego stanu faktycznego, które nie występują na terytorium danej gminy. Z treści upoważnienia nie wynika, że istnieje możliwość ustalenia stawek podatkowych z pominięciem tych elementów podatkowo-prawnego stanu faktycznego, który nie występuje na terenie danej gminy. Przemawia to za stanowiskiem, że

w projekcie uchwały rady gminy w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości należy określić stawki z uwzględnieniem pełnego ustawowego zakresu elementów podatkowo-prawnego stanu faktycznego. Dodatkowy argument wynika z zakresu stosowania przepisów podatkowych. Przepisy te mają zastosowanie zarówno do stanu faktycznego istniejącego w chwili ich wydania, jak i do stanu faktycznego, który może powstać w przyszłości.

Z przygotowywaniem projektów uchwał w sprawach stawek podatków i opłat wiąże się problem relacji terminu wejścia w życie tych uchwał w stosunku do daty, od której przewiduje się ich obowiązywanie. Problem ten występuje przy ustalaniu stawek rocznych podatków, w tym zwłaszcza stawek podatku od nieruchomości. W praktyce sprowadza się do odpowiedzi na dwa pytania. Po pierwsze, czy uchwała w sprawie stawek podatku od nieruchomości może zawierać postanowienie o obowiązywaniu tej uchwały z datą wcześniejszą w stosunku do daty wejścia jej w życie. Po drugie, czy uchwała w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości może wejść w życie w trakcie roku podatkowego, którego dotyczą ustalane stawki podatkowe.

Stosownie do ustawy *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* akty prawa miejscowego wchodzą w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, a w uzasadnionych przypadkach mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni. Jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie tego aktu i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia danego aktu w dzienniku urzędowym. Jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, to aktowi prawa miejscowego można nadać wsteczną moc obowiązującą[8]. Zawarcie w uchwale odnoszącej się do stawek podatku od nieruchomości postanowienia o obowiązywaniu uchwały z datą wcześniejszą w stosunku do daty jej wejścia w życie, nie stoi zatem wprost w sprzeczności z przepisem prawa. W przypadku drugiego pytania brakuje jednoznacznej odpowiedzi. Ustawa *o podatkach i opłatach lokalnych* nie odnosi się do tego zagadnienia. Brakuje również przepisów w innych aktach prawnych, które regulowałby tę kwestię. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, które dotyczy zagadnienia zmiany stawek podatku dochodowego od osób fizycznych w trakcie roku podatkowego, wyrażono pogląd, że takie działanie jest niedopuszczalne, gdyż narusza konstytucyjną zasadę pewności prawa i zaufania obywateli do państwa[9]. W orzecznictwie sądów administracyjnych, w oparciu o orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, sformułowano stanowisko, że określanie stawek podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego, którego dotyczą te stawki, jest sprzeczne z prawem[10]. Natomiast w literaturze wyrażono pogląd, że określanie stawek podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego, którego dotyczą te stawki, jest dopuszczalne pod pewnymi warunkami. Po pierwsze, ustalone w uchwale stawki podatkowe nie powinny być wyższe od określonych poprzednio. Po drugie, stawki podatku usta-

[8] Por.: art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* (DzU 2005 nr 190, poz. 1606 z późn. zm.).

[9] Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 29 marca 1994 r., K13/93, OTK 1994/1/6; orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 15 marca 1995 r., K1/95, OTK 1995/1/17.

[10] Por.: wyrok NSA z 24 lipca 1996 r., S.A./Łd 77/95, ONSA 1997/3/123.

lone w trakcie roku podatkowego będą stosowane do obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy od chwili wejścia w życie uchwały rady gminy[11].

Wydaje się, że zasadne jest stanowisko, które opowiada się za niedopuszczalnością ustalania oraz zmiany stawek podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego, którego dotyczą te stawki. Przemawia za nim po pierwsze, treść ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*, która wskazuje konsekwencje nieuchwalenia przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości na dany rok podatkowy[12]. Po drugie, powszechność obowiązku podatkowego oraz zakaz wprowadzania w aktach prawnych podstawowych uregulowań, które powodowałyby ewentualne podmiotowe zróżnicowanie ciężarów podatkowych.

W praktyce wójt (burmistrz, prezydent miasta) powinien opracować projekt uchwały w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości w takim terminie, który umożliwi następnie opublikowanie uchwały przed rozpoczęciem danego roku podatkowego. Podobnie należy rozstrzygnąć powyższe zagadnienie w przypadku ustalania stawek podatku od środków transportowych oraz stawek podatku od posiadania psów.

Kolejny rodzaj kompetencji rady gminy odnosi się do możliwości wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach. Realizacja tych uprawnień ma bezpośredni wpływ na wysokość dochodów budżetu gminy. Upoważnienia do wprowadzania zwolnień są zawarte w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych*, w ustawie *o lasach* oraz w ustawie *o podatku rolnym*. Rada gminy może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w tych ustawach. Może także wprowadzać inne ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie *o podatku rolnym*.

Do kompetencji wójta (burmistrza, prezydenta miasta) należy opracowanie projektów uchwał rady gminy. Realizując powyższy obowiązek, organ wykonawczy gminy jest obowiązany kierować się treścią upoważnień określonych w ustawach podatkowych. Powinien także uwzględnić zadania gminy oraz cel bezpośredni, któremu służy dane upoważnienie.

W praktyce treść upoważnień budzi szereg wątpliwości. Termin „zwolnienie" nie został zdefiniowany w ustawach, które regulują poszczególne obowiązki podatkowe lub opłatowe. W przepisach zawierających upoważnienie do wprowadzania zwolnień od podatków i opłat nie wskazano konkretnych warunków określania tych zwolnień. Opracowując projekty uchwał rady gminy w sprawach zwolnień od podatków i opłat, organ wykonawczy gminy jest zobowiązany uwzględnić skutki wynikające z miejsca ustaw podatkowych w systemie prawa. Szczególną uwagę należy zwrócić na relację ustaw podatkowych do ustawy zasadniczej. Ponadto organ wykonawczy gminy powinien kierować się wykładnią przepisów regulujących upoważnienia z zakresu podatków i opłat lokalnych sądów, wyrażoną w konkretnych orzeczeniach.

W praktyce problemy związane ze stosowaniem przepisów, które zawierają upoważnienia do wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach, są konsekwencją ogólnego charakteru tych upoważnień oraz braku szczegółowych kryteriów wprowadzania zwolnień.

---

[11] Por.: L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 53 i n.

[12] Por.: art. 20a ust. 1 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*.

Przed opracowaniem projektu uchwały rady gminy należy rozstrzygnąć zagadnienie dopuszczalności wprowadzenia generalnego zwolnienia przedmiotu opodatkowania.

Na tym tle w orzecznictwie sądowym zarysowały się różne stanowiska. Z jednej strony wyrażony został pogląd, że niedopuszczalne są wszelkiego rodzaju zwolnienia o charakterze generalnym[13]. Wniosek taki wyprowadzono na tle analizy zasad podatkowych. Z drugiej strony zaprezentowany został pogląd, że upoważnienie do wprowadzania innych zwolnień podatkowych niż określone w ustawie należy interpretować zgodnie z brzmieniem przepisu, w którym jest ono zawarte. Rada gminy może wprowadzać wszelkiego rodzaju zwolnienia podatkowe. Ograniczenia w tym zakresie muszą zaś wynikać z przepisu szczególnego[14].

Inne zagadnienie, które powinno być rozstrzygnięte przez wójta (burmistrza, prezydenta) przed opracowaniem projektów uchwał rady gminy, sprowadza się do pytania, czy zwolnienia w podatkach i opłatach mogą dotyczyć podmiotu podatku. W obecnym stanie prawnym rozstrzygnięcie tej kwestii należy wiązać z brzmieniem przepisów ustaw podatkowych regulujących rodzaj zwolnień, które mogą być wprowadzane przez radę gminy. Poza tym z ustawy zasadniczej wynika, że sprawy określania kategorii podmiotów zwolnionych z podatków zastrzeżone są do regulacji w ustawie[15]. Zatem stanowiska wyrażone w tej kwestii w orzecznictwie sądowym na gruncie stanu prawnego obowiązującego do czasu wejścia w życie obecnej ustawy zasadniczej nie mogą być miarodajne dla organu wykonawczego gminy. Projekty uchwał w sprawach zwolnień w podatkach i opłatach nie mogą zawierać postanowień o wprowadzeniu zwolnień o charakterze podmiotowym.

Kolejna kwestia, którą należy rozstrzygnąć przed sporządzeniem projektów uchwał w sprawach zwolnień w podatkach i opłatach, to pytanie, czy zwolnienia mogą być adresowane do konkretnie (imiennie) określonych podatników. Odpowiedź negatywna nie powinna budzić zastrzeżeń w świetle poglądów wyrażonych w piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądowym[16].

Określanie warunków płatności[17] podatków i opłat stanowi kolejny rodzaj kompetencji rady gminy, których realizacja wiąże się z dochodami budżetu gminy. Nie można jednak wskazać bezpośrednich skutków finansowych dla dochodów budżetu, które wynikają z tych uchwał. Można je natomiast wskazać po stronie wydatków budżetu. Kompetencje do określania warunków płatności podatków i opłat są zawarte w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych*, w ustawie

[13] Por.: wyrok NSA z 6 października 1992 r., III SA 1471/92, ONSA 1993/2/53; wyrok NSA z 21 grudnia 1993 r., SA/Kr 2394/93, „Wspólnota" 1994, nr 18, s. 18; wyrok NSA z 29 grudnia 1993 r., III S.A. 765/93, „Wspólnota" 1994, nr 23, s. 14; wyrok NSA z 29 grudnia 1993 r., III SA 720/93, „Wspólnota" 1994, nr 17, s. 18; wyrok NSA z 2 lutego 1994 r., III SA 489/93, „Monitor Podatkowy" 1994/5/143.

[14] Por.: wyrok NSA z 12 sierpnia 1994 r., S.A./Wr 1332/94, „Wspólnota" 1994, nr 51, s. 16; wyrok SN z 21 września 1994 r., III ARN 44/94, OSNAP 1994/11/168; uchwała SN z 4 listopada 1994 r., III AZP 7/94, OSNAP 1995/2/13; wyrok NSA z 17 marca 1995 r., III SA 337/94, POP 1998/2/76.

[15] Por.: art. 217 *Konstytucji RP*.

[16] Por.: wyrok NSA z 16 października 1993 r., III S.A. 680-681/93, ONSA 1994/3/145.

[17] Element konstrukcyjny podatku pn. „warunki płatności" używany jest w piśmiennictwie prawniczym. Zob.: A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatkowych*, [w:] *System instytucji prawno-podatkowych PRL*, t. III, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk – Łódź 1985, s. 202 i n.; W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 31 i n.

o podatku rolnym oraz w ustawie *o lasach*. Na podstawie ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* rada gminy jest upoważniona i jednocześnie zobowiązana do określenia zasad ustalania i poboru, terminów płatności podatku od posiadania psów oraz opłaty targowej, miejscowej i uzdrowiskowej. Ponadto może zarządzić pobór w drodze inkasa podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów oraz opłaty targowej, miejscowej i uzdrowiskowej, określić inkasentów oraz wynagrodzenie za inkaso. Podobna kompetencja zawarta jest w ustawie *o podatku rolnym* oraz w ustawie *o lasach* w odpowiednio do podatku rolnego i podatku leśnego.

Do kompetencji wójta (burmistrza, prezydenta) należy obowiązek opracowania projektów uchwał rady gminy. Realizując ten obowiązek, organ wykonawczy gminy powinien kierować się treścią upoważnień rady gminy, określonych w ustawach podatkowych. Ponadto powinien mieć na względzie wykładnię przepisów regulujących upoważnienia z zakresu podatków i opłat, wyrażoną przez sądy administracyjne w konkretnych rozstrzygnięciach. W praktyce treść niektórych upoważnień budzi szereg wątpliwości. Dotyczą one w szczególności określenia inkasentów. Przed opracowaniem projektu uchwały w sprawie określenia inkasentów należy rozstrzygnąć zagadnienie, czy tożsamość osoby inkasenta powinna wynikać z uchwały rady gminy. Przyczyną powstania tego problemu jest ogólny charakter upoważnienia rady gminy w tym zakresie.

W orzecznictwie NSA wyrażono pogląd, że tożsamość osoby inkasenta podatków i opłat lokalnych powinno się ustalić na podstawie określeń zawartych w uchwale rady gminy[18]. Podobny wniosek można wysnuć z przepisu ustawy *o samorządzie gminnym* regulującego kompetencję organu stanowiącego do podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych, zgodnie z którym podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach, należy do wyłącznej właściwości rady gminy[19]. Kompetencje w tych sprawach nie mogą być przekazane organowi wykonawczemu gminy.

Przed sporządzeniem projektów uchwał w sprawach podatków i opłat organ wykonawczy gminy powinien ustalić: wielkość przewidywanych dochodów, z uwzględnieniem maksymalnych stawek podatków i opłat oraz ustawowych zwolnień i ulg w tych podatkach i opłatach, wielkość przewidywanych dochodów, z uwzględnieniem proponowanych w projektach uchwał wysokości stawek podatków i opłat oraz proponowanych zwolnień i ulg przedmiotowych. Ponadto powinien ustalić wysokość przewidywanych wydatków budżetu gminy z tytułu zarządzenia poboru podatków i opłat w drodze inkasa. Dane te będą pomocne do określenia skutków finansowych przyjęcia przez radę gminy przygotowanych projektów uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych.

IV. Dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego są kształtowane także poprzez ustalanie cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz wysokości cen i opłat za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej.

Świadczenie usług komunalnych o charakterze użyteczności publicznej stanowi zwłaszcza domenę samorządu gminnego. Natomiast sprawy udostępniania obiektów i urządzeń użyteczności publicznej należą do zakresu działalno-

[18] Por.: wyrok NSA z 20 czerwca 1997 r., I S.A./Ka 560/97, „Przegląd Gospodarczy" 1997/11/6.

[19] Art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy *o samorządzie gminnym*.

ści jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli. Kompetencje w tej dziedzinie regulują przepisy ustawy *o gospodarce komunalnej*[20]. Organy stanowiące zostały upoważnione i jednocześnie zobowiązane do określenia wysokości cen i opłat za usługi komunalne o charakterze publicznym oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej albo do określenia sposobu ustalenia cen i opłat. Uprawnienia te mogą powierzyć organom wykonawczym.

Do kompetencji zarządu (wójta) należy opracowanie projektów uchwał organu stanowiącego. Zarząd (wójt) powinien kierować się zwłaszcza treścią upoważnienia określonego w ustawie *o gospodarce komunalnej*. Odesłanie do przepisów szczególnych, a także ogólny charakter upoważnienia mogą rodzić określone problemy. W szczególności przed opracowaniem projektów uchwał w tych sprawach powinno się ustalić, czy istnieją przepisy szczególne, których przedmiotem regulacji jest określenie wysokości cen i opłat albo określenie sposobu ustalenia cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej lub za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. W przypadku stwierdzenia takich przepisów należy ustalić, czy powyższe kwestie są w nich uregulowane odmiennie w stosunku do ustawy *o gospodarce komunalnej*. Ponadto organ wykonawczy jest zobowiązany ustalić poziom kosztów świadczonych usług oraz poziom kosztów związanych z utrzymaniem obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. W przypadku braku pełnego pokrycia kosztów usług komunalnych zarząd (wójt) powinien określić wielkość dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz warunki udzielenia takiej dotacji, wynikające z przepisów prawa. Od sposobu załatwienia tych spraw zależeć będą wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Ustalona w uchwale organu stanowiącego wysokość udziału mieszkańców w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej, a także wysokość udziału najemców w kosztach utrzymania mieszkań komunalnych będzie mieć wpływ na dochody i wydatki budżetu. Sprawy te należą generalnie do zakresu działania samorządu gminnego. Kompetencje te regulują przepisy ustawy *o gospodarce nieruchomościami*[21] oraz w ustawie *o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego*[22].

Do kompetencji wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w sprawach ustalania wysokości udziału mieszkańców w kosztach budowy urządzeń infrastruktury technicznej należy przygotowanie stosownych decyzji oraz projektów uchwał rady gminy. W toku realizacji tego obowiązku organ wykonawczy gminy powinien kierować się przede wszystkim treścią jego upoważnień oraz kompetencji rady gminy, które zostały określone w ustawie *o gospodarce nieruchomościami*. Przed opracowaniem projektów uchwał dotyczących ustalenia wysokości stawki procentowej opłaty adiacenckiej powinien ustalić wielkość nakładów poniesionych przez gminę na budowę poszczególnych urządzeń infrastruktury komunalnej oraz wartość wkładu poszczególnych właścicieli nieruchomości, a także wartość nieruchomości przed i po wybudowaniu urządzeń infrastruktury technicznej.

---

[20] Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. (DzU 1997 nr 9, poz. 43 z późn. zm.).

[21] Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. *o gospodarce nieruchomościami* (DzU 2004 nr 261, poz. 2603 z późn. zm.).

[22] Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. *o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego* (DzU 2005 nr 31, poz. 266 z późn. zm.).

W ustawie *o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego* uregulowano upoważnienie i jednocześnie obowiązek organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do ustalenia stawki czynszu za 1 m^2 powierzchni użytkowej lokali wchodzących w skład publicznego zasobu mieszkaniowego, z uwzględnieniem czynników podwyższających lub obniżających ich wartość użytkową, w szczególności: położenia budynku, położenia lokalu w budynku, wyposażenia budynku i lokalu w urządzenia techniczne i instalacje oraz ich stanu, a także ogólnego stanu technicznego budynku.

Kompetencje organu wykonawczego w sprawach ustalenia zróżnicowanych stawek czynszu za 1 m^2 powierzchni użytkowej lokali wchodzących w skład publicznego zasobu mieszkaniowego polegają głównie na opracowaniu projektów uchwał organu stanowiącego. W toku realizacji tego obowiązku zarząd (wójt) powinien kierować się treścią upoważnień określonych w ustawie *o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego*. Powinien także uwzględnić wnioski wynikające z orzecznictwa NSA w tym zakresie[23]. Ponadto przed opracowaniem projektu uchwały organu stanowiącego powinien ustalić wielkość planowanych kosztów związanych z utrzymaniem lokali wchodzących w skład zasobu mieszkaniowego jednostki samorządu terytorialnego oraz wielkość planowanych przychodów z tytułu czynszu za najem tych lokali, a także wielkość planowanych wydatków gminy z tytułu wypłat dodatków mieszkaniowych. Dane te pozwolą na określenie skutków finansowych dla budżetu, które powstaną w związku z przyjęciem uchwał przez organ stanowiący.

V. Emisja długoterminowych obligacji oraz zaciąganie długoterminowych kredytów i pożyczek ma różnorodny wpływ na kształt budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W pierwszej kolejności rzutuje na wielkość planowanych wydatków budżetu w roku, w którym następuje emisja długoterminowych obligacji lub zaciągnięcie długoterminowego kredytu albo długoterminowej pożyczki. W świetle ustawy *o finansach publicznych* oraz ustaw ustrojowych długoterminowe obligacje emitowane przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz zaciągane przez nią długoterminowe kredyty i pożyczki służą finansowaniu planowanego deficytu budżetu. Wielkość emisji długoterminowych obligacji oraz zaciąganego długoterminowego kredytu lub pożyczki ma także bezpośredni wpływ na poziom przychodów jednostki samorządu terytorialnego w roku budżetowym, w którym ma miejsce emisja obligacji albo zaciągnięcie kredytu lub pożyczki. Z kolei w latach spłaty długoterminowego kredytu lub pożyczki oraz wykupu długoterminowych obligacji koszty obsługi tych zobowiązań kształtują poziom wydatków, zaś spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów oraz wykup obligacji wyznaczają wielkość rozchodów jednostki samorządu terytorialnego. Kompetencje organu stano-

[23] Por.: wyrok NSA z 16 lipca 2002 r., II SA/Wr 1049/02, OwSS 2002/4/102. W tym wyroku podniesiono, że czynniki określone w art. 7 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. *o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i zmianie Kodeksu cywilnego* (DzU nr 71, poz. 733) muszą być w każdym przypadku uwzględniane jako przesłanki ustalenia stawki czynszu. Jednocześnie wyliczenie tego rodzaju czynników w tym przepisie nie wyklucza możliwości uwzględnienia przez organ gminy także innych czynników, mających wpływ na podwyższenie lub obniżenie wartości użytkowej lokali.

wiącego do podejmowania uchwał zostały określone w ustawach ustrojowych. Sprawy te należą do wyłącznej właściwości organu stanowiącego[24].

Kompetencje zarządu (wójta) w sprawach związanych z emitowaniem długoterminowych obligacji oraz zaciąganiem długoterminowych kredytów i pożyczek polegają przede wszystkim na opracowaniu projektów uchwał organu stanowiącego. Realizując ten obowiązek, zarząd (wójt) może jednak napotkać szereg problemów. Wynikają one w głównej mierze z ogólnego charakteru kompetencji, określonych w ustawach ustrojowych. W pierwszej kolejności zarząd (wójt) powinien rozstrzygnąć, czy w porządku prawnym znajdują się przepisy określające minimalne warunki załatwienia tych spraw. Z ustaw ustrojowych nie wynika, w jaki sposób może być załatwione emitowanie długoterminowych obligacji lub mogą być zaciągane długoterminowe kredyty i pożyczki. Jedyną wskazówką zawartą w tych przepisach jest to, że organ stanowiący nie może przekazać swoich kompetencji organowi wykonawczemu. W uchwale organu stanowiącego powinny być zatem zawarte wszystkie postanowienia, od których zależy możliwość osiągnięcia celu przez jednostkę samorządu terytorialnego. Opracowując projekty uchwał, powinno się uwzględnić przepisy regulujące instytucję obligacji[25], kredytu[26] oraz pożyczki[27]. Powinno być także rozstrzygnięte zagadnienie, czy w obowiązującym porządku prawnym istnieją ograniczenia w zakresie korzystania przez organ stanowiący z przysługujących mu uprawnień do emitowania długoterminowych obligacji oraz zaciągania długoterminowego kredytu lub pożyczki. Wydaje się, że organ stanowiący nie może skorzystać z przysługujących mu uprawnień do podejmowania decyzji w sprawach emisji długoterminowych obligacji albo o zaciągnięciu długoterminowego kredytu lub pożyczki w kilku sytuacjach. Po pierwsze, gdy w budżecie jednostki samorządu terytorialnego nie zaplanowano deficytu albo suma emitowanych obligacji lub wysokość zaciąganego kredytu i pożyczki przewyższa kwotę zaplanowanego deficytu. Po drugie, gdy łączna kwota długu jednostki samorządu terytorialnego na koniec roku budżetowego przekroczy, wskutek emisji obligacji albo zaciągnięcia kredytu lub pożyczki, 60% dochodów tej jednostki w tym roku budżetowym. Po trzecie, gdy łączna kwota przypadających do spłaty w danym roku budżetowym rat kredytów i pożyczek oraz potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego poręczeń wraz z należnymi w danym roku odsetkami od tych kredytów i pożyczek oraz należnych odsetek i dyskonta, a także przypadających w danym roku budżetowym wykupów obligacji emitowanych przez jednostkę samorządu terytorialnego przekroczy 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów tej jednostki[28]. Po czwarte, gdy nie można wskazać źródeł dochodów, z których zobowiązania z tytułu emitowanych obligacji oraz zaciąganego kredytu lub pożyczki zostaną pokryte[29].

---

[24] Por.: art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. b i c ustawy *o samorządzie gminnym*, art. 12 pkt 8 lit. b i c ustawy *o samorządzie powiatowym* oraz art. 18 pkt 19 lit. b i c ustawy *o samorządzie województwa*.

[25] Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. *o obligacjach* (DzU 2001 nr 120, poz. 1300 z późn. zm.).

[26] Art. 69–79c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Prawo bankowe* (DzU 2002 nr 72, poz. 665 z późn. zm.).

[27] Art. 720–724 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny* (DzU nr 16, poz. 93 z późn. zm.).

[28] Por.: art. 83, art. 169 ust. 1 i art. 170 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. *o finansach publicznych* (DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

[29] Ostatni z wymienionych warunków odnosi się wprost do uchwał rady gminy. Por.: art. 58 ustawy *o samorządzie gminnym*.

Opracowując projekty uchwał dotyczące emitowania długoterminowych obligacji lub zaciągania długoterminowych kredytów i pożyczek, powinno się rozstrzygnąć kwestię, jakim regułom podlega wybór instytucji udzielającej kredytu lub pożyczki. W tym względzie należy kierować się zasadami wyboru stosowanymi przy udzielaniu zamówień publicznych na wykonanie usług.

Ponadto przed sporządzeniem projektów uchwał organu stanowiącego w sprawach emitowania długoterminowych obligacji lub zaciągania długoterminowych kredytów i pożyczek zarząd (wójt) powinien ustalić prognozę długu jednostki samorządu terytorialnego obejmującą okres, w którym przypadać będą wykupy emitowanych obligacji oraz spłaty zaciąganego kredytu lub pożyczki. Dane zawarte w tej prognozie stanowić będą podstawę do oceny, czy wskutek emisji długoterminowych obligacji oraz zaciągnięcia długoterminowego kredytu lub pożyczki zostanie zapewniona możliwość przestrzegania przepisów dotyczących uchwalania i wykonywania budżetów lat następnych.

VI. W następstwie realizacji wieloletnich programów inwestycyjnych, zaciągania zobowiązań w zakresie inwestycji i remontów przekraczających granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący, a także udzielania długoterminowych poręczeń są kształtowane wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W porządku prawnym kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego w tej dziedzinie zostały uregulowane w różny sposób, w zależności od tego, do którego szczebla samorządu należy dana jednostka. W ustawach ustrojowych sprawy wieloletnich programów inwestycyjnych należą do wyłącznej właściwości organu stanowiącego tylko na poziomie samorządu gminnego oraz samorządu województwa[30]. Z ustawy *o finansach publicznych* można jednak wysnuć wniosek, że rozstrzyganie tych zagadnień na poziomie samorządu powiatowego należy także do właściwości organu stanowiącego[31]. Zaciąganie zobowiązań w zakresie inwestycji i remontów przekraczających granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący zostało wyraźnie zastrzeżone do wyłącznej właściwości organu stanowiącego tylko w samorządzie gminnym i powiatowym[32]. Takiego zastrzeżenia kompetencji dla organu stanowiącego brakuje w ustawie *o samorządzie województwa*. Sprawy te mogą jednak należeć do właściwości sejmiku województwa, o ile w statucie województwa zostaną zastrzeżone takie kompetencje dla tego organu[33].

Z ustaw ustrojowych nie wynika, że udzielanie przez jednostkę samorządu terytorialnego długoterminowych poręczeń należy do wyłącznej właściwości organu stanowiącego. Żadna bowiem z tych ustaw nie zawiera takiego zastrzeżenia. Nie wskazują również, że sprawy te należą do wyłącznej właściwości zarządu (wójta). W tym stanie rzeczy odpowiedź na pytanie, który organ jednostki samorządu terytorialnego jest właściwy do udzielenia długoterminowych poręczeń, może być różna w zależności od szczebla samorządu terytorialnego.

---

[30] Por.: art. 18 ust. 2 pkt 6 ustawy *o samorządzie gminnym* oraz art. 18 pkt 2 ustawy *o samorządzie województwa*.

[31] Por.: art. 166 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*.

[32] Por.: art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. e i pkt 10 ustawy *o samorządzie gminnym* oraz art. 12 pkt 8 lit. e i pkt 9 ustawy *o samorządzie powiatowym*.

[33] Por.: art. 18 pkt 20 ustawy *o samorządzie województwa*.

W tym względzie należy się kierować z jednej strony przepisami ustawy *o finansach publicznych*, z drugiej – przepisami ustaw ustrojowych.

Z punktu widzenia przepisów ustawy *o finansach publicznych*[34] jednostki samorządu terytorialnego mogą udzielać poręczeń terminowych i do określonej kwoty, w granicach wyznaczonych w uchwale budżetowej. W ustawie *o samorządzie powiatowym* oraz w ustawie *o samorządzie województwa* jest zawarty zamknięty katalog kompetencji rady powiatu i sejmiku województwa. Kompetencje rady gminy określone w ustawie *o samorządzie gminnym* mają otwarty charakter. W praktyce udzielanie długoterminowych poręczeń będzie więc przedmiotem uchwał rady gminy. Sprawy te mogą być także przedmiotem uchwał sejmiku województwa, o ile zostaną zastrzeżone w statucie województwa. Brakuje natomiast podstawy do podejmowania uchwał o udzieleniu długoterminowych poręczeń przez radę powiatu.

Podział kompetencji pomiędzy organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach udzielania poręczeń długoterminowych należy uznać za wadliwy. Wniosek taki nasuwa się w kontekście określenia kompetencji tych organów w zakresie udzielania poręczeń krótkoterminowych. Określenie tych kompetencji nie odbiega od rozwiązania przyjętego w sprawach zaciągania krótkoterminowych kredytów i pożyczek oraz emisji krótkoterminowych obligacji. Brakuje zatem uzasadnienia dla odmiennego uregulowania kompetencji w sprawach udzielania długoterminowych poręczeń w stosunku do spraw dotyczących zaciągania długoterminowych kredytów i pożyczek oraz emitowania długoterminowych obligacji.

Kompetencje zarządu (wójta) dotyczące wieloletnich programów inwestycyjnych, zaciągania zobowiązań w zakresie inwestycji i remontów przekraczających granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący oraz udzielania poręczeń długoterminowych będą polegać na opracowaniu projektów uchwał organu stanowiącego. Organ wykonawczy powinien kierować się w tym zakresie treścią upoważnień określonych w ustawie ustrojowej. W praktyce zarząd (wójt) może jednak stanąć przed koniecznością rozwiązania określonych problemów interpretacyjnych, które wynikają z ogólnego charakteru kompetencji. Zarząd (wójt) jest obowiązany ustalić, czy istnieją przepisy regulujące warunki załatwiania tych spraw. Sytuacja w tym zakresie jest zróżnicowana w zależności od rodzaju sprawy. Generalnie w tych sprawach organ wykonawczy powinien uwzględnić uwarunkowania wynikające z ustawy *o finansach publicznych*[35]. Ponadto przy zaciąganiu zobowiązań w zakresie inwestycji i remontów przekraczających granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący, powinien wziąć pod uwagę przepisy ustawy ustrojowej[36]. Przed opracowaniem projektów uchwał w powyższych sprawach powinien również ustalić skutki finansowe dla jednostki samorządu terytorialnego wynikające z przyjęcia projektów tych uchwał przez organ stanowiący. Informacja w tym zakresie powinna być opracowana z uwzględnieniem okresu, w którym wystąpią lub mogą wystąpić tego rodzaju skutki.

[34] Por.: art. 52 tej ustawy.

[35] Dotyczy to w szczególności przepisów art. 86, art. 166 oraz 193 ustawy *o finansach publicznych*.

[36] Art. 60 ust. 2 pkt 1 ustawy *o samorządzie powiatowym* oraz art. 70 ust. 2 pkt 1 ustawy *o samorządzie województwa*.

VII. Przejęcie zadań z zakresu działania innych jednostek samorządu terytorialnego oraz z zakresu administracji rządowej, a także wykonywanie zadań wspólnych realizowanych w drodze umów lub porozumień między jednostkami samorządu terytorialnego zajmuje szczególne miejsce w katalogu spraw mających wpływ na budżet jednostki samorządu terytorialnego. Ich znaczenie wynika z faktu, że powinna ulec zmianie zarówno strona dochodowa, jak i strona wydatkowa budżetu jednostki samorządu terytorialnego przejmującej zadanie do realizacji. Równocześnie podlega rozszerzeniu zakres działania tej jednostki oraz zakres odpowiedzialności organu wykonawczego.

Kompetencje zarządu (wójta) dotyczące przejęcia zadań z zakresu działania innych jednostek samorządu terytorialnego oraz z zakresu administracji rządowej, a także wykonywania zadań wspólnych realizowanych w drodze umów lub porozumień między jednostkami samorządu terytorialnego będą polegać na opracowaniu projektów uchwał organu stanowiącego. Organ wykonawczy gminy powinien kierować się treścią upoważnień określonych w ustawie *o samorządzie gminnym*. W praktyce organ wykonawczy może jednak stanąć przed koniecznością rozwiązania problemów interpretacyjnych związanych z wyborem sposobu załatwienia tych spraw. Problemy te wynikają z ogólnego charakteru kompetencji organu stanowiącego. Organ wykonawczy gminy jest zobowiązany ustalić, czy istnieją przepisy regulujące minimalne warunki załatwiania tych spraw. Przy opracowywaniu projektów uchwał powinno się brać pod uwagę zwłaszcza uwarunkowania wynikające z przepisów regulujących zasady finansowania jednostek samorządu terytorialnego[37].

Oprócz tego zarząd (wójt) powinien rozważyć uwarunkowania społeczne związane z przejęciem zadań z zakresu działania innych jednostek samorządu terytorialnego, a także z zakresu administracji rządowej. Przede wszystkim organ wykonawczy powinien ustalić, czy w budżecie jednostki samorządu terytorialnego powinny być przeznaczone wyższe środki na realizację przejętych zadań od tych, które wynikają z przyznanych dotacji przez organ przekazujący zadanie. Uzasadnieniem przejęcia zadań od innej jednostki samorządu terytorialnego lub organów administracji rządowej jest bowiem w wielu przypadkach zwiększenie nakładów finansowych na realizację tych zadań, w szczególności w celu polepszenia jakości świadczonych usług.

Przed opracowaniem projektów uchwał w tych sprawach zarząd (wójt) powinien ustalić wysokość nakładów ponoszonych na przejmowane zadanie przez dotychczasowy podmiot odpowiedzialny za jego realizację, wysokość nakładów na przejmowane zadanie, które należałoby ponieść w celu polepszenia jakości świadczonych usług, oraz wysokość środków, które jednostka samorządu terytorialnego jest w stanie przeznaczyć na to zadanie w swoim budżecie.

VIII. Zarząd (wójt) ponosi główny ciężar odpowiedzialności za prawidłowość przygotowania projektów uchwał organu stanowiącego w sprawach mających wpływ na materialną i formalną stronę budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wypełniając ciążący na nim z mocy prawa obowiązek, powinien mieć na względzie konieczność zachowania warunków załatwienia danej sprawy, okre-

[37] Por.: art. 45–49 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* (DzU nr 203, poz. 1966 z późn. zm.).

ślonych w przepisach prawa. Powinien dążyć do tego, aby wybrany sposób działania umożliwiał w danych okolicznościach optymalną realizację zadań tej jednostki.

Przepisy, które regulują te sprawy, w praktyce rodzą wiele problemów interpretacyjnych. Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy jest duży stopień ogólności w określaniu kompetencji organów. Stwarza to z jednej strony znaczny zakres swobody w wyborze sposobu działania, z drugiej zaś obliguje do ustalania na tle całego porządku prawnego wyznaczników konkretnego działania.

Rozwiązanie polegające na określeniu w sposób ogólny kompetencji organów jednostek samorządu terytorialnego w sprawach majątkowych należy jednak uznać za zasadne. Daje bowiem możliwość wyboru takiego sposobu rozwiązania sprawy, który najlepiej służy interesom danej jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast duży stopień ogólności w określaniu kompetencji organów jednostki samorządu terytorialnego przy nakładaniu na obywateli obowiązków w zakresie świadczeń publicznoprawnych nie służy prawidłowej realizacji zadań tego podmiotu, stanowiąc przyczynę dowolności postępowania organów administracji publicznej. W przepisach prawa powinny być określone jednoznaczne kryteria załatwiania tych spraw.

MIROSŁAW PACZOCHA

Absolutorium gminne jako element kontroli wykonania budżetu

I. Istota absolutorium

Według *Słownika języka polskiego* absolutorium to „akt organu naczelnego (np. sejmu, walnego zgromadzenia członków organizacji) uznający na podstawie sprawozdania działalność finansową organu wykonawczego (np. rządu, zarządu) za prawidłową”[1].

Absolutorium komunalne jest „jednym z podstawowych narzędzi wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego, sprawowanej przez organ stanowiący wobec organu wykonawczego”[2]. „Jest to kontrola następna, bowiem ma miejsce po zakończeniu roku budżetowego, dokumentalna, albowiem jest dokonywana przede wszystkim na podstawie przedłożonych dokumentów, i kameralna”[3].

Jako instytucja finansów publicznych absolutorium związane jest więc z kontrolą wykonania budżetu przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, którą sprawuje organ stanowiący tej jednostki.

W myśl przepisu art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*[4] do wyłącznej właściwości rady gminy należy uchwalanie budżetu gminy, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium z tego tytułu. Absolutorium jest zatem udzielane (lub nieudzielane) z tytułu wykonania budżetu. Uchwała organu stanowiącego gminy o udzieleniu (nieudzieleniu) absolutorium musi wskazywać, iż określona decyzja (o udzieleniu lub o nieudzieleniu absolutorium) odnosi się do wykonania budżetu za dany rok budżetowy[5]. Co najmniej nieprecyzyjne, a zatem nieprawidłowe, są sformułowania dotyczące absolutorium z tytułu „działalności finansowej” (które to pojęcie jest szersze niż „wykonywanie budżetu”, a jego znacznie nie jest prawnie określone). Całkowicie błędne i niedopuszczalne byłoby udzielenie (lub nieudzielenie) absolutorium „za

[1] *Słownik języka polskiego*. Wersja elektroniczna, 2003.

[2] K. Sawicka, *Absolutorium komunalne jako narzędzie wewnętrznej kontroli finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 1999, nr 4, s. 8.

[3] *Ibidem*.

[4] Jednolity tekst (dalej: j.t.): DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

[5] W praktyce uchwała powinna zawierać sformułowanie określające, że rada gminy udziela (lub nie udziela) wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) absolutorium z tytułu wykonania budżetu za określony rok budżetowy (np. 2006 – w odniesieniu do uchwał podejmowanych w roku 2007).

całokształt działalności" wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w roku budżetowym. Udzielenie (nieudzielenie) absolutorium z tytułu „działalności finansowej" lub „za całokształt działalności" byłoby równoznaczne z przekroczeniem przez radę gminy jej kompetencji.

II. Postępowanie absolutoryjne

1. Sprawozdanie z wykonania budżetu

Postępowanie absolutoryjne rozpoczyna się od przedstawienia radzie gminy sprawozdania z wykonania budżetu sporządzonego przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta). Stosownie do treści przepisu art. 199 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*[6] zarząd jednostki samorządu terytorialnego[7] przedstawia w terminie do 20 marca roku następującego po roku budżetowym organowi stanowiącemu sprawozdanie roczne z wykonania budżetu tej jednostki, zawierające zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w szczegółowości nie mniejszej niż w uchwale budżetowej. Sprawozdanie to obejmuje również wykaz jednostek budżetowych, które utworzyły rachunki dochodów własnych oraz zestawienie dochodów własnych i wydatków nimi sfinansowanych. Tego sprawozdania nie należy mylić ze sprawozdaniami, jakie organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego zobowiązany jest sporządzić w oparciu o przepisy dotyczące sprawozdawczości budżetowej[8].

Zakres i forma sprawozdania z wykonania budżetu gminy określone zostały ogólnie poprzez ustalenie pewnych ram, a mianowicie wskazanie, iż jego szczegółowość nie może być mniejsza niż w uchwale budżetowej, a sprawozdanie zawierać musi zestawienie dochodów i wydatków, które wynika z zamknięć rachunków budżetu gminy.

Elementy uchwały budżetowej w zakresie dochodów i wydatków ustalają przepisy art. 184 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy *o finansach publicznych*. Wynika z nich, że uchwała budżetowa określa prognozowane dochody jednostki samorządu terytorialnego według źródeł i działów klasyfikacji, a wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków, z wyodrębnieniem wydatków bieżących (w tym w szczególności: wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń, dotacji, wydatków na obsługę długu jednostki samorządu terytorialnego, wydatków przypadających do spłaty w danym roku budżetowym, zgodnie z zawarta umową, z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych

[6] DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

[7] Pod pojęciem „zarząd jednostki samorządu terytorialnego" rozumieć należy także wójta, burmistrza i prezydenta miasta, zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*.

[8] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2006 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 115, poz. 781).

przez jednostkę samorządu terytorialnego) i wydatków majątkowych[9]. Szczegółowość wydatków bieżących może być większa niż określona w ustawie (zwrot „w szczególności" wskazuje, iż rada gminy może dokonać dalszego uszczegółowienia tych wydatków). Szczegółowość sprawozdania uzależniona jest od szczegółowości podjętej przez organ stanowiący danej gminy uchwały budżetowej.

Ustawa *o finansach publicznych* nie upoważnia rady gminy do określenia szerszego zakresu sprawozdania czy innych wymogów, jakim powinno ono odpowiadać[10]. Przyjąć zatem trzeba, że rada gminy nie jest uprawniona do podejmowania uchwał zawierających tego rodzaju regulacje. Brakuje bowiem przepisu, który wyraźnie ustanawiałby takie kompetencje rady gminy, jaki ustawodawca zawarł np. w odniesieniu do informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze (art. 198 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych* nakazuje organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego określić m.in. zakres i formę informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze). O zakresie danych zawartych w sprawozdaniu decyduje wójt (burmistrz, prezydent miasta), uwzględniając wymogi ustawowe. Szczegółowość sprawozdania powinna być jak największa. Wskazane jest, by zawierało część opisową, omawiającą realizację dochodów i wydatków budżetowych, jak również wyjaśniającą przyczyny występujących rozbieżności pomiędzy wielkościami zaplanowanymi w uchwale budżetowej a wykonanymi. W części opisowej należy omówić zmiany dokonane w budżecie przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w ramach przysługujących mu ustawowo uprawnień, jak również na podstawie upoważnień udzielonych mu przez radę gminy w uchwale budżetowej.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia również sprawozdanie regionalnej izbie obrachunkowej, co wynika z art. 199 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*. Termin przekazania sprawozdania regionalnej izbie obrachunkowej jest analogiczny do terminu przedłożenia go radzie gminy (do 20 marca roku następującego po roku budżetowym). Regionalna izba obrachunkowa opiniuje przedkładane przez zarządy powiatów i województw oraz przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) sprawozdania z wykonania budżetu[11].

[9] Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. *o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw* (DzU nr 249, poz. 1832) w art. 1 pkt 57 lit. a zmieniła brzmienie art. 184 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*. Zgodnie z tą zmianą uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego określa prognozowane dochody jednostki samorządu terytorialnego według źródeł i działów klasyfikacji w podziale na dochody bieżące i majątkowe. Jednakże przepis w zmienionym brzmieniu będzie miał zastosowania w zasadzie do uchwał budżetowych na rok 2008 (art. 25 ust. 2 ustawy stanowi, że do uchwał budżetowych na rok 2007 stosuje się art. 184 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych* w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie cytowanej ustawy z dnia 8 grudnia 2006 r.), chyba że organ stanowiący zdecyduje o zastosowaniu tego przepisu w nowym brzmieniu do opracowania uchwały budżetowej na rok 2007 (taką możliwość przewiduje art. 25 ust. 4). Niezależnie od tego sprawozdanie z wykonania budżetu na rok 2006 z oczywistych względów sporządzone musi być w szczegółowości wynikającej z uchwały budżetowej na rok 2006.

[10] Inaczej: C. Kosikowski, *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 429, t. 1, do art. 199.

[11] Art. 13, pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. *o regionalnych izbach obrachunkowych* (j.t.: DzU 2001 nr 55, poz. 577 z późn. zm.).

2. Rola komisji rewizyjnej

Komisja rewizyjna powoływana jest w celu kontroli działalności wójta, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy (art. 18a ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym* stanowi, iż rada gminy kontroluje działalność wójta, gminnych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy w tym celu powołuje komisję rewizyjną). Wykonuje ona także inne zadania w zakresie kontroli, zlecone jej przez radę gminy (art. 18a ust. 4 ustawy *o samorządzie gminnym*). Zadania w zakresie kontroli władna jest zlecić komisji rewizyjnej wyłącznie rada gminy, nie może tego uczynić np. wójt. Rada gminy nie może zlecić swej komisji rewizyjnej zadań, do wykonywania których sama nie posiada kompetencji[12]. W art. 18a ust. 3 ustawy *o samorządzie gminnym* prawodawca wymienia uprawnienia opiniodawcze i wnioskowe komisji rewizyjnej.

Komisja rewizyjna jest wewnętrznym organem rady gminy. Szczególna – w porównaniu z innymi komisjami organu stanowiącego – pozycja tej komisji przejawia się w szczególności w jej obligatoryjnym charakterze, składzie i kompetencjach.

Powołanie komisji rewizyjnej jest obowiązkiem rady gminy. Wskazuje na to użycie w art. 18a ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym* zwrotu „powołuje komisję rewizyjną", co w języku prawnym oznacza obowiązek. Inne komisje (stałe i doraźne) mogą, lecz nie muszą, być utworzone, w zależności od woli organu stanowiącego (art. 21 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*).

W skład komisji rewizyjnej wchodzą radni, w tym przedstawiciele wszystkich klubów, z wyjątkiem radnych pełniących funkcje przewodniczącego i wiceprzewodniczących rady gminy (art. 18a ust. 2 w zw. z art. 19 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*).

Niektóre kompetencje komisji rewizyjnej są określone ustawowo[13]. Dotyczy to opiniowania wykonania budżetu i występowania z wnioskiem do rady gminy w sprawie udzielenie lub nieudzielenia absolutorium (art. 18a ust. 3 ustawy *o samorządzie gminnym*). Komisja rewizyjna opiniuje także wniosek o przeprowadzenie referendum w sprawie odwołania wójta z innej przyczyny niż nieudzielenie mu absolutorium (art. 28b ust. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*).

Podstawowe uprawnienia komisji rewizyjnej dotyczą działalności kontrolnej. Nie ma ona natomiast kompetencji nadzorczych. „Może (...) badać i oceniać prawidłowość działań kontrolowanych organów i jednostek organizacyjnych, nie może im jednak wydawać wiążących dyspozycji dotyczących usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości (»zaleceń pokontrolnych«), usuwać ich we własnym zakresie ani stosować sankcji wobec osób winnych zaistnienia tych nieprawidłowości"[14]. W toku wykonywania kontroli komisja rewizyjna musi przestrzegać powszechnie obowiązujących przepisów prawa, w tym ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku *o ochronie danych osobowych*[15]. Co do zasady komisja rewizyjna nie może więc żądać udostępnienia np. danych dotyczących wynagrodzeń po-

[12] Tak: A. Szewc, [w:] *Samorząd gminny. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 184. Pogląd ten aprobuje W. Kisiel, [w:] *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym* pod red. P. Chmielnickiego, Warszawa 2004, s. 161.

[13] Zakres działania pozostałych komisji ustalany jest w regulacjach statutowych.

[14] A. Szewc, *op. cit.*, s. 183. Zapatrywanie to podziela W. Kisiel, *op. cit.*, s. 166.

[15] J.t.: DzU 2002 nr 101, poz. 926 z późn. zm.

szczególnych pracowników urzędu gminy czy danych osobowych poszczególnych podatników. Ma natomiast prawo domagać się udostępnienia informacji jawnych, jak również wszelkich zbiorczych zestawień dotyczących np. przeciętnego wynagrodzenia w urzędzie gminy czy kontrolowanej jednostce organizacyjnej. Wydaje się, iż komisji rewizyjnej służy także prawo żądania danych dotyczących osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń, umorzeń lub rozłożono spłatę na raty, jak również danych dotyczących osób prawnych i fizycznych, którym udzielono pomocy publicznej. Wykazy tych osób i podmiotów wójt gminy zobowiązany jest podać do publicznej wiadomości (art. 14 pkt 2 lit. e i f ustawy *o finansach publicznych*). Skoro, z uwagi na zasadę jawności finansów publicznych, dane te są upubliczniane, nic nie sprzeciwia się temu, by mogła je uzyskać także komisja rewizyjna, nawet przed ustawowo określonym w art. 15 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych* terminem podania ich do wiadomości publicznej.

Najważniejszymi, określonymi ustawowo zadaniami komisji rewizyjnej w procesie absolutorium są opiniowanie wykonania budżetu i występowanie do organu stanowiącego z wnioskiem w sprawie udzielenia lub w sprawie nieudzielenia absolutorium. Zastrzeżenie takich kompetencji do właściwości komisji rewizyjnej rady gminy ma ten skutek, iż żaden inny podmiot, włączając w to organ stanowiący, nie może być uznany za uprawniony do wykonywania tych czynności.

Komisja rewizyjna opiniuje wykonanie budżetu gminy, a nie sprawozdanie z wykonania budżetu przedstawione przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta). Sprawozdanie z wykonania budżetu stanowi podstawowy dokument, który w toku swych posiedzeń przeanalizować musi komisja rewizyjna. Nie jest ono jednak wyłączną podstawą wypracowania opinii. Komisja rewizyjna bierze pod uwagę także inne materiały, w tym ustalenia poczynione w toku prowadzonych przez siebie kontroli, w zakresie w jakim dotyczą one wykonania budżetu przez organ wykonawczy. Zakres przedmiotowy opinii wynika z treści przywołanego przepisu art. 18a ust. 3 ustawy o *samorządzie gminnym*. Opinia dotyczyć może wyłącznie kwestii związanych z wykonywaniem budżetu, a nie innych sfer czy całokształtu działalności organu wykonawczego.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego zdefiniowany jest w art. 165 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych* jako roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki. Ta definicja jest istotna z punktu widzenia zakresu przedmiotowego opinii, która winna dotyczyć wykonania dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów jednostki samorządu terytorialnego.

Ocena wykonania budżetu gminy odnosi się do wszelkich jego aspektów, takich jak: realizacja dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów, przestrzeganie harmonogramu realizacji budżetu (gdy został opracowany[16]), zgodność dokonywanych zmian w planie dochodów i wydatków z przepisami prawa oraz (dotyczy to zmian wydatków) upoważnieniami udzielonymi przez organ stanowiący, dysponowanie rezerwami budżetowymi, przestrzeganie zasad gospodarki finansowej, określonych przepisami prawa, zaciąganie zobowiązań (w tym z tytułu kredytów, pożyczek, emisji papierów wartościowych) z uwzględnieniem

[16] Opracowanie harmonogramu jest – w świetle przepisu art. 186 ust. 5 ustawy *o finansach publicznych* – co do zasady fakultatywne.

przewidzianych prawem i uchwałą budżetową ograniczeń, przestrzeganie dyscypliny finansów publicznych.

Komisja rewizyjna ocenia wykonanie budżetu nie tylko z uwzględnieniem kryterium legalności (zgodności z prawem) działań organu wykonawczego, ale także kryteriów gospodarności, rzetelności, celowości.

Opinia komisji rewizyjnej dotycząca wykonania budżetu gminy musi być jednoznaczna, tj. powinna zawierać pozytywną (pozytywną z uwagami) lub negatywną ocenę wykonania budżetu. Treści opinii nie można się domyślać na podstawie dokonanych przez komisję ustaleń. Ocena wykonania budżetu musi być zgodna z poczynionymi przez komisję ustaleniami, nie może być wyłącznie skutkiem samego głosowania. Niedopuszczalna byłaby sytuacja, gdy komisja rewizyjna w protokole z posiedzenia wytyka organowi wykonawczemu różne uchybienia w zakresie wykonania budżetu i jednocześnie bez żadnego wyjaśnienia opiniuje wykonanie budżetu pozytywnie, jak również przypadek odwrotny – bez wykazania nieprawidłowości, czy wręcz wskazując na prawidłowość realizacji budżetu, wydaje opinię negatywną.

Opinia komisji rewizyjnej może dotyczyć wyłącznie wykonania budżetu przez organ wykonawczy. Nie może odnosić się do innych kwestii, niedotyczących bezpośrednio realizacji budżetu.

Opinia komisji rewizyjnej w sprawie wykonania budżetu nie jest wiążąca dla organu stanowiącego.

Oprócz wyrażenia opinii dotyczącej wykonania budżetu komisja rewizyjna zobligowana jest do opracowania wniosku w sprawie absolutorium. Wnioskować może wyłącznie o udzielenie wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) absolutorium z tytułu wykonania budżetu lub o nieudzielenie mu absolutorium z tego tytułu. Wniosek w sprawie absolutorium kierowany jest do rady gminy. Nie stanowi on wyłącznie rezultatu głosowania komisji rewizyjnej w tej kwestii. Musi być spójny z oceną wykonania budżetu dokonaną przez komisję rewizyjną, a wyrażoną w opinii dotyczącej wykonania budżetu. Nie wydaje się dopuszczalna sytuacja, gdy pozytywnej opinii o wykonaniu budżetu towarzyszy wniosek o nieudzielenie absolutorium, a opinii negatywnej – wniosek o udzielenie absolutorium. Zarówno opinia, jak i wniosek dotyczą tej samej kwestii – wykonania budżetu, a zatem powinny być spójne.

Wniosek komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium podlega zaopiniowaniu przez regionalną izbę obrachunkową (art. 18a ust. 3 zd. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*). Opiniowaniu podlega zarówno wniosek o udzielenie absolutorium, jak i wniosek o nieudzielenie absolutorium, każdy z nich jest bowiem wnioskiem „w sprawie absolutorium". Tak – jako zbiorcze określenie obydwu rodzajów możliwych wniosków – należy interpretować zwrot „w sprawie absolutorium"[17].

[17] Jednakże, używając tego sformułowania, prawodawca nie był dostatecznie precyzyjny. W języku potocznym pojęcie „absolutorium" rozumiane jest – zgodnie z przytoczoną na wstępie definicją – jako synonim udzielenia absolutorium, co może rodzić pewne wątpliwości interpretacyjne. Jeśli jednak treść art. 18a ust. 3 zd. 2 zestawić z postanowieniami art. 18a ust. 3 zd. 1, należy dojść do wniosku, iż prawodawca użył jedynie zbiorczego określenia dla zawartych we wcześniejszym zdaniu dwu pojęć „udzielenie absolutorium" i „nieudzielenie absolutorium". Nie bez znaczenia jest także fakt, iż żadne racje celowościowe nie przemawiają za opiniowaniem przez regionalną izbę obrachunkową wyłącznie wniosków o udzielenie absolutorium. Wręcz przeciwnie – większe znaczenie zdaje się mieć opinia w sprawie wniosku o nieudzielenie absolutorium.

3. Rozpatrzenie sprawozdania z wykonania budżetu

W myśl art. 199 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych* organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego rozpatruje sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku budżetowym i podejmuje uchwałę w sprawie absolutorium dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Warunkiem podjęcia uchwały w sprawie absolutorium (tj. uchwały o udzieleniu absolutorium lub uchwały o nieudzieleniu absolutorium) jest uprzednie rozpatrzenie sprawozdania z wykonania budżetu przez radę gminy. „Rozpatrzyć" w języku polskim to tyle, co „rozważyć coś, wziąć pod rozwagę, zaznajomić się z czymś; przeanalizować"[18]. Rozpatrzenie sprawozdania z wykonania budżetu polegać więc będzie na zaznajomieniu się z nim i przeanalizowaniu go przez organ stanowiący gminy. Powinno to nastąpić w trakcie sesji tego organu, zwołanej w tym właśnie celu. Rozpatrywanie sprawozdania jest czynnością faktyczną i zakłada pewną aktywność właściwego organu. Nie jest prawidłowa praktyka, zgodnie z którą przyjmuje się, iż radni zapoznali się ze sprawozdaniem przed posiedzeniem organu stanowiącego, w związku z czym nie jest ono roztrząsane w czasie posiedzenia. Rozpatrywaniu sprawozdania z wykonania budżetu towarzyszyć winna dyskusja, której przedmiotem są kwestie związane z wykonaniem budżetu.

Sesja absolutoryjna nie może natomiast stanowić okazji do oceny całokształtu działalności organu wykonawczego, czy też tych jej aspektów, które nie odnoszą się do wykonywania budżetu. Mimo zmiany przepisów generalnie zachowują aktualność poglądy wypowiedziane w szeregu orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, w których przedstawiono następujące tezy: „Nieudzielenie absolutorium nie może być swoistym aktem niezadowolenia rady z całokształtu działalności zarządu"[19]; „Jako sprzeczne z (...) przepisami prawa uznać (...) należy połączenie głosowania w sprawie udzielenia absolutorium zarządowi z tytułu działalności finansowej gminy (wykonania budżetu) z oceną wykonywania innych uchwał Rady Gminy oraz prawidłowością działania zarządu we wszystkich innych sprawach należących do kompetencji zarządu"[20]; „Absolutorium dotyczy wykonania budżetu i nie odnosi się do całokształtu działalności zarządu"[21]; „Nieudzielenie absolutorium zarządowi gminy z przyczyn innych niż z tytułu wykonania budżetu, stanowi naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy *o samorządzie terytorialnym* oraz art. 55 ust. 5 ustawy *Prawo budżetowe*"[22].

Minimalne wymogi „rozpatrzenia sprawozdania" to omówienie go i umożliwienie radnym zabrania głosu w dyskusji nad sprawozdaniem.

Brakuje podstaw prawnych do podejmowanie uchwał w sprawie przyjęcia lub w sprawie nieprzyjęcia sprawozdania z wykonania budżetu. Podjęcie uchwa-

[18] *Słownik języka polskiego*. Wersja elektroniczna, 2003.

[19] Wyrok NSA z 17 lutego 1994 r., sygn. akt: SA/Gd 1697/93, „Finanse Komunalne" 1994, nr 4, s. 78.

[20] Wyrok NSA z 1 marca 1994 r., sygn. akt: SA/Gd 1253/93, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych" 1994/2/105.

[21] Wyrok NSA z 22 marca 1996 r., sygn. akt: SA/Gd 3695/95, „Finanse Komunalne" 1997, nr 1, s. 70.

[22] Wyrok NSA z 10 czerwca 1998 r., sygn. akt: I SA/Po 624/98, „Finanse Komunalne" 1999, nr 1, s. 69.

ły w sprawie absolutorium poprzedzone jest rozpatrzeniem sprawozdania, a nie jego przyjęciem (lub nieprzyjęciem). Wynika to wprost z cytowanego wcześniej przepisu art. 199 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*. Do 31 grudnia 2005 roku analogiczna regulacja zawarta była w art. 136 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o finansach publicznych*[23]. O rozpatrywaniu sprawozdania z wykonania budżetu mówiła również ustawa z dnia 5 stycznia 1991 roku – *Prawo budżetowe*[24]. O „przyjmowaniu sprawozdań z działalności finansowej gminy i udzielaniu absolutorium zarządowi z tego tytułu" stanowił natomiast w okresie od 27 maja 1990 roku do 17 listopada 1995 roku przepis art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy *o samorządzie gminnym*[25]. Sformułowanie to było przedmiotem szeregu kontrowersji dotyczących zarówno znaczenia pojęcia „przyjęcie sprawozdania" jak i relacji pomiędzy przyjęciem (nieprzyjęciem) sprawozdania a udzieleniem (nieudzieleniem) absolutorium[26].

Rozpatrzenie sprawozdania z wykonania budżetu należy do wyłącznej właściwości rady gminy (art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy *o samorządzie gminnym*). Wyłącznie organ stanowiący władny jest rozpatrzyć sprawozdanie z wykonania budżetu. Podobnie tylko ten organ podejmuje uchwałę w sprawie absolutorium.

4. Zasady głosowanie w sprawie absolutorium

Głosowanie w sprawie absolutorium musi być poprzedzone rozpatrzeniem sprawozdania, a także zapoznaniem się z opinią komisji rewizyjnej w sprawie wykonania budżetu, opinią regionalnej izby obrachunkowej o sprawozdaniu z wykonania budżetu, wnioskiem komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium i opinią regionalnej izby obrachunkowej w sprawie wniosku komisji rewizyjnej w przedmiocie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium.

Art. 14 ustawy *o samorządzie gminnym* postanawia, iż uchwały rady gminy zapadają zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady, w głosowaniu jawnym, chyba że ustawa stanowi inaczej[27].

[23] J.t.: DzU 2003 nr 15, poz. 148 z późn. zm.

[24] J.t.: DzU 1993 nr 72, poz. 344 z późn. zm.

[25] Przepis ten zmieniony został przez art. 1 pkt 7 lit. a) tiret pierwszy ustawy z dnia 29 września 1995 r. *o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym oraz niektórych innych ustaw* (DzU nr 124, poz. 601) z dniem 18 listopada 1995 r. Od tego czasu do wyłącznej właściwości rady gminy należy rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium z tego tytułu. Por.: W. Kisiel, *Polskie ustawy samorządowe. Ujęcie porównawcze i historyczne*, Kraków 2003, s. 82.

[26] Por. np.: wyrok NSA z 17 lutego 1994 r., sygn. akt: SA/Gd 1697/93, „Finanse Komunalne" 1994, nr 4, s. 78, z krytyczna glosą K. Sawickiej („Samorząd Terytorialny" 1995, nr 4, s. 70); wyrok NSA z 1 marca 1994 r., sygn. akt: SA/Gd 1253/93, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych" 1994/2/105; wyrok NSA z 22 marca 1996 r., sygn. akt: SA/Gd 3695/95, „Prawo Gospodarcze" 1996, nr 8, s. 43.

[27] Wymóg jawności głosowania orzecznictwo wyprowadzało z jawności gospodarki finansowej gminy, zanim jeszcze wprowadzono go w ustawie *o samorządzie gminnym*. Por. np.: wyroki NSA: z 12 września 1997 r., sygn. akt: II SA 1885/96, „Wspólnota" 1998 nr 13, s. 26; z 4 listopada 1998 r., sygn. akt: III SA 7318/98, „Finanse Komunalne" 1999, nr 2, s. 64; z 3 grudnia 1999 r., sygn. akt: III SA 1699/99, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego" 2001/1/22; z 22 grudnia 1999 r., sygn. akt: III SA 1548/99, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego" 2001/1/33.

Od zasady jawności głosowania przepisy ustawy *o samorządzie gminnym* dotyczące absolutorium nie przewidują odstępstw. Oznacza to, iż niedopuszczalne jest zarządzenie głosowania tajnego nad kwestią absolutorium.

Inne od ogólnych są natomiast ustawowe wymogi dotyczące większości głosów, jaka jest konieczna do podjęcia uchwały w sprawie absolutorium. Uchwałę w sprawie absolutorium rada gminy podejmuje bezwzględną większością swego ustawowego składu (art. 28a ust. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*).

Bezwzględna większość głosów pojmowana jest w pewnym uproszczeniu jako „50%+1 głos”[28]. Taki sposób ustalania bezwzględnej większości głosów sprawdza się wyłącznie w przypadku parzystej liczby głosów, a w odniesieniu do uchwał w sprawie absolutorium tylko wówczas, gdy ustawowy skład organu stanowiącego wyraża się liczbą parzystą. Wątpliwości, jak ustalić bezwzględną większość głosów, pojawiają się, gdy liczba ta jest nieparzysta, gdyż 50% głosów nie daje wtedy liczby całkowitej. Rozstrzygnął je Trybunał Konstytucyjny w uchwale z 20 września 1995 roku (sygn. akt: W 18/94)[29]. Wyraził w niej 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”. 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”. Przypominając o niepodzielności głosu, Trybunał Konstytucyjny sformułował przedstawione powyżej zapatrywanie.

Przepisy nakazują obliczać bezwzględną większość głosów ustawowego składu rady gminy. Nie chodzi więc o liczbę radnych obecnych na sesji absolutoryjnej, czy biorących udział w głosowaniu nad absolutorium, lecz o liczbę radnych, którą ustawa *o samorządzie gminnym* przewiduje dla danej jednostki samorządu terytorialnego. Ustawowy skład organu stanowiącego ustala się w oparciu o przepisy art. 17 ustawy *o samorządzie gminnym*.

5. Przedmiot głosowania

Przedmiotem głosowania w sprawie absolutorium jest prawidłowo sformułowany wniosek komisji rewizyjnej rady gminy o udzielenie bądź o nieudzielenie absolutorium[30]. „Tylko i wyłącznie komisja rewizyjna opiniująca wykonanie budżetu jest uprawniona do wystąpienia do rady gminy z wnioskiem o udzielenie lub nieudzielenie absolutorium. Istotnym naruszeniem obowiązującego prawa jest to, że Rada Gminy nie głosowała nad wnioskiem w sprawie absolutorium

[28] Całkowicie niepoprawne jest utożsamianie jej z 51% głosów.

[29] „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 1995/1/7.

[30] Por. np.: W. Miemiec, *Absolutorium komunalne*,[w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 1997 rok*, s. 352; Z. Gilowska, [w:] A. Agopszowicz, Z. Gilowska, *Ustawa o gminnym samorządzie terytorialnym. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 131; Z. Kmieciak, *W kwestii wykładni przepisów ustawy o samorządzie terytorialnym regulujących tryb podejmowania uchwał w sprawie absolutorium dla zarządu gminy*, „Samorząd Terytorialny” 1997, nr 6, s. 37.

zgłoszonym przez jej własną Komisję Rewizyjną, lecz nad odmiennym wnioskiem zgłoszonym przez przewodniczącą Rady Gminy”[31].

Jeśli zatem komisja rewizyjna sporządzi wniosek o udzielenie absolutorium głosowaniu podlega projekt uchwały o udzieleniu absolutorium. Jeżeli zaś komisja rewizyjna wnioskuje o nieudzielenie absolutorium, głosowaniu należy poddać projekt uchwały o nieudzieleniu absolutorium.

Takie ustalenie przedmiotu głosowania w sprawie absolutorium wydaje się oczywiste i od dawna ugruntowane było zarówno w orzecznictwie sądowym, jak i w doktrynie. Wiele wątpliwości wywołały dwa wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, zupełnie inaczej odczytujące rolę i uprawnienia komisji rewizyjnej. W wyroku z 14 kwietnia 2000 roku, sygn. akt: I SA/Wr 1798/99[32] (dalej: „wyrok z 14 kwietnia 2000 r.”), NSA rozstrzygnął, że „z przepisu art. 18a pkt 3 ustawy *o samorządzie gminnym* wynika, iż przed przystąpieniem do głosowania nad udzieleniem lub nieudzieleniem zarządowi gminy absolutorium w sprawie wykonania budżetu należy głosujących zapoznać ze stanowiskiem komisji rewizyjnej w sprawie wykonania budżetu gminy oraz z opinią odnośnie tego wniosku regionalnej izby obrachunkowej. Wniosek komisji rewizyjnej jako »sam w sobie« nie podlega głosowaniu, a jedynie ma służyć wzbogaceniu obrazu i poszerzeniu wiedzy rady gminy o stopniu wykonania własnego budżetu”. Analogiczny pogląd przedstawił NSA w wyroku z 12 lipca 2002 roku, sygn. akt: I SA/Lu 525/02[33] (w dalszej części: „wyrok z 12 lipca 2002 r.”), przytaczając tezę zawartą w wyroku z 14 kwietnia 2000 roku i deklarując, że jest ona w pełni podzielana przez skład orzekający.

Wskazane orzeczenia nie znajdują należytego uzasadnienia w obowiązujących przepisach i spotkały się z krytyką.

Wyłączne prawo komisji rewizyjnej do występowania z wnioskiem w sprawie absolutorium wynika wprost z cytowanego przepisu art. 18a ust. 3 zd. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*. Podana w wyroku z 14 kwietnia 2000 roku (a powtórzona w wyroku z 12 lipca 2002 roku) treść tej reguły w istotny sposób odbiega od stanu rzeczywistego. Z przepisu nie wynika *expressis verbis* ani nie da się wyprowadzić zeń wniosku, iż radnych powinno się li tylko zapoznać z treścią wniosku komisji rewizyjnej. Wyraźnie zapisano w art. 18a ust. 3, że wniosek komisji rewizyjnej w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium kierowany jest do rady gminy (nie jest jej przedstawiany, lecz jest do niej kierowany). Skoro tak, rada gminy powinna go rozpatrzyć i zająć stanowisko w sposób właściwy dla organu kolegialnego – poprzez głosowanie nad tym wnioskiem[34].

---

[31] Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 listopada 1996 r., sygn. akt: I SA/Po 1091/96, „Finanse Komunalne” 1997, nr 2, ss. 60–64.

[32] LEX, nr 49428.

[33] „Finanse Komunalne” 2003, nr 2, ss. 60–66.

[34] Wbrew temu, co wywiódł sąd, wniosek komisji rewizyjnej „sam w sobie” nie wzbogaca obrazu ani nie poszerza wiedzy organu stanowiącego o stopniu wykonania budżetu. Sformułowanie „komisja rewizyjna wnioskuje o udzielenie (nieudzielenie) absolutorium z tytułu wykonania budżetu” nie obrazuje realizacji budżetu. Czyni to nie wniosek absolutoryjny, lecz prawidłowo sporządzona opinia komisji rewizyjnej. Z punktu widzenia celu, jakiemu miałby, w ocenie sądu, służyć postulat komisji, jest on bezprzedmiotowy i całkowicie zbędny. Pogląd, jakoby wniosek komisji rewizyjnej nie podlegał głosowaniu, a miał jedynie wzbogacić obraz i poszerzyć wiedzę rady gminy o stopniu wykonania budżetu, podzielają niektórzy przedstawiciele doktryny (por. np.: Cz. Martysz, [w:] *Ustawa o samorządzie powiatowym. Komentarz* pod red. B. Dolnickiego, Zakamycze 2005, s. 146–147). Za dyskusyjne uznaje natomiast przestawione stanowisko NSA W. Kisiel, [w:] *Komentarz...*, s. 164.

Bagatelizowanie przez sąd administracyjny roli komisji rewizyjnej w procesie absolutoryjnym jest nie do pogodzenia z istotą absolutorium. Gdyby celem propozycji komisji rewizyjnej było tylko zapoznanie się z nią organu stanowiącego i poszerzenie wiedzy dotyczącej wykonania budżetu, procedura absolutoryjna byłaby nazbyt skomplikowana i niepotrzebna[35]. W rzeczywistości stanowisko komisji rewizyjnej nie jest tylko formalnym wnioskiem, niemającym istotnego znaczenia dla procedury absolutoryjnej. Jest sugestią wypracowaną przez komisję rady gminy mającą stosowne uprawnienia do dokonywania oceny wykonania budżetu i formułowania na tej podstawie propozycji o udzieleniu lub nieudzieleniu absolutorium.

Niedopuszczalność poddawania pod głosowanie wniosku komisji rewizyjnej NSA wyprowadza z tego, iż „nie wydaje się (...) by intencją ustawodawcy było uzależnianie rezultatu głosowania od treści stawianego wniosku" (wyrok z 12 lipca 2002 roku). W rzeczywistości jest wręcz przeciwnie: z przedstawionych względów sądzić można, że komisji rewizyjnej przypada specjalny udział w postępowaniu absolutoryjnym i nikt inny tylko ona sformułować może wniosek, od którego zależy wynik głosowania. Wyłącznie ona, a nie jakikolwiek inny podmiot, na określonym etapie postępowania absolutoryjnego ma pełną wiedzę na temat wykonania budżetu i dlatego jej ocena ma wagę szczególną. Wskazuje na to cała sekwencja czynności podejmowanych przez różne organy w procesie absolutoryjnym, którego model wypracował ustawodawca.

Zakładając, jak chce sąd, iż to nie komisja rewizyjna określić ma przedmiot głosowania w sprawie absolutorium, należałoby wskazać inny podmiot władny to uczynić. W wyroku z 14 kwietnia 2000 roku NSA uchylił się od rozważenia tej kwestii. Nie zanegował sytuacji, jaka miała miejsce w rozpoznawanym przypadku, w której przedmiot głosowania w sprawie absolutorium de facto ustalił przewodniczący rady gminy. Przewodniczący organu stanowiącego nie jest uprawniony do wykonywania takich czynności. Jego zadaniem jest wyłącznie organizowanie pracy rady oraz prowadzenie obrad rady (art. 19 ust. 2 zd. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*). Wiedza przewodniczącego na temat wykonania budżetu z reguły ustępuje posiadanej przez komisję rewizyjną, a przepisy nie uprawniają go do występowania z wnioskiem w przedmiocie absolutorium. Posługując się argumentacją zawartą w wyroku z 12 lipca 2002 roku, należałoby zarzucić (w tym przypadku słusznie), iż od stanowiska przewodniczącego organu stanowiącego uzależniony został wynik głosowania. Z oczywistych względów nie do przyjęcia jest rozwiązanie, by projekt uchwały miał opracować wójt (burmistrz, prezydent miasta) jako zobligowany do przygotowywania projektów uchwał rady gminy, na podstawie art. 30 ust. 2 pkt 1 ustawy *o samorządzie gminnym*.

Próbę rozwiązania tego problemu podjął NSA w wyroku z 12 lipca 2002 roku. Zestawiając przepis art. 136 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o finansach publicznych* z przepisem art. 28b ust. 1 zd. 2 ustawy *o samorządzie gminnym* (w brzmieniu obowiązującym w czasie orzekania), sąd – jak się zdaje

[35] Nie miałoby sensu opiniowanie wniosku, gdy przedmiotem odrębnej opinii jest sprawozdanie z wykonania budżetu, a wniosek miałby tylko wzbogacić wiedzę rady w tej materii. Nie wiadomo, co miałoby być przedmiotem takiej opinii.

– doszedł do wniosku, że przedmiotem głosowania powinna być zawsze uchwała w sprawie udzielenia absolutorium[36]. Z tego, iż obydwa przepisy traktowały o uchwale w sprawie udzielenia absolutorium (o udzieleniu absolutorium) sąd wysnuł wniosek, iż taka właśnie uchwała powinna zostać poddana pod głosowanie na sesji absolutoryjnej. W tym ujęciu przedmiot głosowania byłby sformułowany ustawowo.

Jednocześnie sąd nie uznał za nieprawidłowe poddania pod głosowanie uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium, co powinien był przy takim rozumowaniu zakwestionować. Podważył wyłącznie skutek, jaki rodzi nieprzyjęcie uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium. Co więcej, w innym miejscu uzasadnienia wyraził pogląd, że „sformułowanie zawarte w art. 28b ust. 1a [w brzmieniu obowiązującym w dacie wyrokowania[37] – dopisek M.P.] »w sprawie absolutorium« wskazuje, iż bezwzględna większość ustawowego składu rady wymagana jest dla podjęcia uchwały tak w sprawie udzielenia, jak i nieudzielenia absolutorium", a w jeszcze innym, że „art. 28b ust. 1 określa skutki jakie powoduje uchwała w sprawie nieudzielenia absolutorium". Przystał tym sposobem na podejmowanie uchwał w sprawie nieudzielenia absolutorium. Pozostaje to w sprzeczności z wcześniejszymi wywodami, jak również z wynikającym z nich poglądem, iż przedmiot głosowania określony jest ustawowo.

Wyroki NSA z 14 kwietnia 2000 roku i z 12 lipca 2002 roku, wiążące tylko w konkretnych sprawach, nie miałyby może aż tak wielkiego znaczenia, gdyby nie obecne (tj. po zmianach wprowadzonych ustawą z dnia 20 czerwca 2002 roku *o bezpośrednim wyborze wójta, burmistrza i prezydenta miasta*[38]) brzmienie przepisu art. 28a ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*, jakby częściowo (zdanie 2) skopiowane z tych orzeczeń: uchwała rady gminy w sprawie nieudzielenia wójtowi absolutorium jest równoznaczna z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta. Przed podjęciem uchwały w sprawie udzielenia wójtowi absolutorium rada gminy zapoznaje się z wnioskiem i opinią, o których mowa w art. 18a ust. 3.

Cytowany art. 18a ust. 3 ustawy *o samorządzie gminnym* przewiduje występowanie przez komisję rewizyjną do rady gminy z wnioskiem w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium. Przepis art. 28a ust. 1 zd. 2 nakazuje radzie gminy zapoznać się z tym wnioskiem przed podjęciem uchwały w sprawie udzielenia wójtowi absolutorium. Mówi się w tym przepisie o uchwale w sprawie udzielenia absolutorium, a nie o uchwale w sprawie absolutorium, co można by wiązać, jak uczynił to NSA w wyroku z 12 lipca 2002 roku, z przepisem art. 136 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o finansach publicznych* (obecnie jego odpowiednikiem jest art. 199 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*) i dowodzić, że tylko tak może być określony przedmiot głosowania. Byłoby to o tyle zasadne, że trudno znaleźć racjonalne wytłumaczenie dlaczego – czytając prze-

[36] Pierwszy ze wskazanych przepisów stanowił: organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego rozpatruje sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego po roku sprawozdawczym i podejmuje uchwałę w sprawie udzielenia absolutorium organowi wykonawczemu. Drugi mówił: odrzucenie w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium jest jednoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium.

[37] „Uchwałę w sprawie absolutorium rada gminy podejmuje bezwzględna większością głosów ustawowego składu radu gminy".

[38] DzU nr 113, poz. 984 z późn. zm.

pis ściśle – z wnioskiem trzeba zapoznać się przed podjęciem uchwały w sprawie udzielenia absolutorium, natomiast – *a contrario* – przed podjęciem uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium już nie.

Można by argumentować, że wskutek zmiany stanu prawnego nie ma obowiązku głosowania nad wnioskiem komisji rewizyjnej, z którym rada gminy musi się tylko zapoznać. Gdyby było inaczej, przepis o zapoznaniu się z wnioskiem komisji rewizyjnej byłby zbędny, wszak raczej nie można głosować nad wnioskiem uprzednio się z nim nie zapoznawszy.

Wzięcie za podstawę wnioskowania wyłącznie gramatycznej wykładni przepisu art. 28a ust. 1 zd. 2 ustawy *o samorządzie gminnym* i dojście do konkluzji, iż brak podstaw do głosowania nad wnioskiem komisji rewizyjnej, a rada gminy ma się z nim tylko zapoznać, nie byłoby zasadne. Przede wszystkim dlatego, iż w oparciu o przepis art. 18a ust. 3 ustawy *o samorządzie gminnym* nikt inny jak tylko komisja rewizyjna jest uprawniona do sformułowania wniosku o udzielenie lub o nieudzielenie absolutorium. Jej kompetencje w tej materii pozostały niezmienione. Bez zmian pozostał zapis, że komisja rewizyjna występuje z wnioskiem do rady gminy, z czego wynika, że tym właśnie, skierowanym do niej wnioskiem rada gminy powinna się zająć, rozstrzygając o udzieleniu bądź nieudzieleniu absolutorium wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) z tytułu wykonania budżetu. Mając na uwadze rolę komisji rewizyjnej w procesie absolutoryjnym, nie można poprzestać wyłącznie na wykładni językowej art. 28a ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*, tym bardziej że przepis ten został zredagowany wyjątkowo niefortunnie[39].

Gdyby obowiązek wynikający z art. 28a ust. 1 zd. 2 traktować ściśle, wyłącznie jako nakaz zapoznania się z opinią przed podjęciem uchwały w sprawie udzielenia absolutorium, byłby on w niektórych przypadkach niewykonalny. Jego nałożenie zasadza się bowiem na założeniu, że rada gminy zanim jeszcze podejmie uchwałę w sprawie absolutorium będzie znała wynik głosowania nad tą uchwałą, albowiem jest to warunkiem niezbędnym do wypełnienia obowiązku zapoznania się z opinią wyłącznie przed podjęciem uchwały w sprawie udzielenia absolutorium.

Przedstawiona wykładnia systemowa, ujmująca absolutorium jako proces, w którym szczególną rolę odgrywa komisja rewizyjna wnioskująca do rady gminy o udzielenie lub nieudzielenie absolutorium, pozwala uznać, że głosowaniu w sprawie absolutorium podlega wniosek o udzielenie absolutorium lub wniosek o nieudzielenie absolutorium, sformułowany przez komisję rewizyjną rady gminy.

Do przyjęcia tego poglądu skłania się najnowsze orzecznictwo. W wyroku z 20 stycznia 2005 roku, sygn. akt: I SA/Po 856/04[40], Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu stwierdził, iż „do wyłącznej kompetencji komisji rewizyjnej rady gminy należy opiniowanie całościowego wykonania budżetu i występowanie

[39] Zawarte w zd. 2 odesłanie do art. 18a ust. 3, nakazujące radzie gminy przed podjęciem uchwały w sprawie udzielenia wójtowi absolutorium zapoznać się z wnioskiem i opinią (w liczbie pojedynczej), o których mowa w art. 18a ust. 3, jest nieprawidłowe. Art. 18a ust. 3 nie traktuje o opinii, lecz o opiniowaniu: wykonania budżetu – przez komisję rewizyjną (w zdaniu pierwszym) i wniosku w sprawie absolutorium – przez regionalną izbę obrachunkową (w zdaniu drugim). Nie wiadomo, z którym rezultatem opiniowania ma się zapoznać organ stanowiący: z opinią komisji rewizyjnej dotyczącą wykonania budżetu czy z opinią regionalnej izby obrachunkowej o wniosku w sprawie absolutorium. Zasadne byłoby, aby poznał obydwie opinie, więc nie do przyjęcia jest użycie liczby pojedynczej.

[40] „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych" 2005/3/74.

z formalnym wnioskiem do rady w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium". W uzasadnieniu wyroku WSA, podkreślając rolę komisji rewizyjnej, zakwestionował sytuację, w której w procesie absolutoryjnym głosowaniu nie poddano wniosku komisji rewizyjnej.

6. Ustalenie skutków głosowania

Postępowanie absolutoryjne ma dać odpowiedź na pytanie, czy organ wykonawczy otrzymał skwitowanie z tytułu wykonania budżetu. Niestety, obowiązujące regulacje prawne nie pozwalają na niebudzące wątpliwości rozstrzygnięcie tej kwestii w każdym przypadku. Wątpliwości nie budzą tylko dwa przypadki – gdy komisja rewizyjna sformułowała wniosek o udzielenie absolutorium i uzyskał on wymaganą większość głosów (wówczas absolutorium zostaje udzielone) oraz gdy komisja rewizyjna sformułowała wniosek o nieudzielenie absolutorium i ten wniosek uzyskał wymaganą większość głosów (tj. rada gminy nie udzieliła absolutorium).

W świetle obowiązujących przepisów nie da się jednoznacznie ocenić sytuacji, gdy sformułowany przez komisję rewizyjną rady gminy wniosek (zarówno wniosek o udzielenie, jak i wniosek o nieudzielenie absolutorium) nie uzyskał wymaganej, bezwzględnej większości głosów. Nie ma przy tym żadnego znaczenia, czy przeciwko wnioskowi opowiedziała się bezwzględna większość ustawowego składu rady, czy też nie. Istotne jest tylko to, czy projekt uchwały uzyskał odpowiednią większość głosów, a nie jaką większością uchwała nie została przyjęta (przepisy ustawy *o samorządzie gminnym* wymagają odpowiedniej większości wyłącznie do podjęcia uchwały, a nie do jej odrzucenia). Poprzez nieprzemyślane, pozostające w sprzeczności z elementarnymi zasadami redagowania tekstu prawnego i przyzwoitej legislacji nowelizacje prawodawca doprowadził do powstania luki prawnej. Lukę tę „trudno wypełnić w drodze wykładni"[41].

Słusznie przyjmowano wcześniej, że brak podstaw do formułowania wniosku przeciwnego temu, który nie został zaakceptowany przez radę gminy i poddawania go pod głosowanie. Argumentowano, iż byłoby to powtórne głosowanie w tej samej materii i wskazywano na problem z określeniem podmiotu, który miałby wystąpić z przeciwnym wnioskiem[42]. Konkludowano, że „opowiedzenie się większości radnych w drodze głosowania przeciwko niemu [tj. wnioskowi w sprawie udzielenia absolutorium – dopisek M. P.] jest równoznaczne z podjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Nie jest wówczas wymagane ani nawet dopuszczalne dokonanie powtórnego aktu głosowania (...)"[43]. Podobnie dzieje się w razie wystąpienia z wnioskiem o nieudzielenie absolutorium i oddania większości głosów przeciwko temu wnioskowi[44]. Rozważana była przede wszystkim sprawa powtórnego głosowania nad wnioskiem przeciwnym do wypracowanego przez komisję rewizyjną, a nacisk kładziono nie tyle na nieuzyskanie przez wniosek komisji rewizyjnej odpowiedniej liczby głosów, co na oddanie większości głosów przeciwko wnioskowi. Zaprezentowany pogląd wyrażony był w odmiennym

[41] W. Kisiel, [w:] *Prawo samorządu terytorialnego w Polsce* pod red. W. Kisiela, Warszawa 2006, s. 227.
[42] Z. Kmieciak, *op. cit.*, ss. 37–38.
[43] *Ibidem*, s. 37.
[44] *Ibidem*, ss. 37–38.

stanie prawnym, gdy uchwały rady gminy dotyczące absolutorium zapadały zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu rady, a w przypadku równej liczby głosów rozstrzygał głos przewodniczącego rady, zgodnie z ogólnymi dyrektywami z art. 14 ust. 1 i 2 ustawy *o samorządzie gminnym*. Przy takich regułach głosowania nieuzyskanie odpowiedniej większości głosów za wnioskiem komisji rewizyjnej oznaczało zasadniczo, że większość tę uzyskał postulat przeciwny[45]. Przepisy nie określały skutków odrzucenia uchwały w sprawie udzielenia absolutorium ani nieprzyjęcia uchwały o nieudzieleniu absolutorium.

Ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 roku *o zmianie ustaw: o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym, o samorządzie województwa, o administracji rządowej w województwie oraz o zmianie niektórych innych ustaw*[46] (dalej: „ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 roku") w art. 1 pkt 33 lit. b dodała ust. 1a do art. 28b ustawy *o samorządzie gminnym*: uchwałę w sprawie absolutorium rada gminy podejmuje bezwzględną większością głosów ustawowego składu rady gminy. Prawodawca uzupełnił art. 28b ust. 1 o drugie zdanie następującej treści: „odrzucenie w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium jest jednoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium" (art. 1 pkt 33 lit. a ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 roku). Uregulował zatem skutki prawne odrzucenia uchwały o udzieleniu absolutorium, pozostawiając nieokreślone konsekwencje odrzucenia uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Nie wiadomo, czy taka regulacja była skutkiem świadomego działania ustawodawcy (a jeśli tak, to jak oceniać jej skutki), czy też kolejnym przejawem braku należytej staranności w redagowaniu przepisów.

Obowiązujące obecnie przepisy dotyczące głosowania w sprawie absolutorium gminnego, zawarte w art. 28a ustawy *o samorządzie gminnym*, w ogóle nie regulują następstw odrzucenia którejkolwiek z uchwał w sprawie absolutorium – ani uchwały o udzieleniu absolutorium, ani uchwały o nieudzieleniu absolutorium. W tym sensie ustawodawca powrócił do stanu prawnego sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 11 kwietnia 2001 roku, z tą jednak różnicą, iż do podjęcia uchwały w sprawie absolutorium wymagana jest nie zwykła, lecz bezwzględna większość głosów. Przepisy określające skutki prawne odrzucenia w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium pozostawiono natomiast w ustawach: z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym*[47] (art. 13 ust. 2) i z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*[48] (art. 19 ust. 3). Rodzi się pytanie, dlaczego prawodawca zrezygnował z uregulowania skutków odrzucenia uchwały o udzieleniu absolutorium tylko w jednej z ustaw ustrojowych i czy dokonanie takiego zabiegu zmieniło w istotny sposób skutki prawne nieprzyjęcia uchwały w sprawie absolutorium (udzielenia absolutorium lub nieudzielenia absolutorium). Odpowiedź na pierwszą część pytania nie jest łatwa, albowiem trudno dopatrzyć się racjonalności w działaniu prawodawcy, który tę samą instytucję prawną różnie reguluje w poszczególnych ustawach samorządowych. Postępowanie ustawodawcy tym bardziej nie wydaje się logiczne, że przepis dotyczący skutków odrzucenia uchwały o udzieleniu absolutorium został wprowadzony do ustawy *o samorządzie gminnym* ledwie kilkanaście miesięcy

[45] Raczej teoretycznie rozważać można przypadek, gdy wszyscy biorący udział w głosowaniu wstrzymują się od głosu.

[46] DzU nr 45, poz. 497 z późn. zm.

[47] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

[48] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

wcześniej. Najwyraźniej prawodawca w 2001 roku uznał, iż taka regulacja jest niezbędna, a już w roku 2002 uznał ją za niepotrzebną. Określenie skutków prawnych odrzucenia uchwały rzeczywiście wydaje się zbędne (o czym mowa będzie niżej), co jednak nie wyjaśnia powodów, dla których zrezygnowano z niego wyłącznie w ustawie *o samorządzie gminnym* wkrótce po wprowadzeniu do niej takiego rozwiązania. W doktrynie wyrażono nawet pogląd, iż art. 28b ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*, obowiązujący od 30 maja 2001 roku do 27 października 2002 roku został uchylony omyłkowo[49].

Wykładając przepisy ustawy *o samorządzie gminnym* systemowo, można dowodzić, że odrzucenie w głosowaniu projektu uchwały o udzieleniu absolutorium nie może oznaczać niczego innego jak nieudzielenie absolutorium, a odrzucenie projektu uchwały o nieudzieleniu absolutorium oznacza udzielenie absolutorium[50]. Interpretując je literalnie, rygorystycznie dochodzi się do wniosku, iż sprawa absolutorium nie została rozstrzygnięta. Praktyka z reguły opowiada się za tym drugim rozwiązaniem, które prowadzi do niedopuszczalnej z punktu widzenia istoty absolutorium sytuacji, w której z jednej strony rada gminy nie jest w stanie rozstrzygnąć kwestii absolutorium, a z drugiej funkcjonuje organ wykonawczy (wójt, burmistrz, prezydent miasta), który w istocie nie uzyskał absolutorium.

Można wyobrazić sobie sytuację, w której organ stanowiący po pierwszej nieudanej próbie rozstrzygnięcia sprawy absolutorium podejmuje tę kwestię kolejny raz. Nie wydaje się natomiast możliwe, aby przedmiotem kolejnego głosowania było co innego, niż sformułowany przez komisję rewizyjną wniosek, ten sam, który był poddany pierwszemu głosowaniu. Brak jest bowiem podstaw do przyjęcia, by ktokolwiek inny niż komisja rewizyjna mógł sformułować wniosek w sprawie absolutorium.

Niezależnie od tego, która z przedstawionych interpretacji zostanie przyjęta, zawsze można będzie postawić zarzut naruszenia prawa. Jest to sytuacja niedopuszczalna i wymaga pilnej ingerencji prawodawcy, który niestety od kilku lat nie uczynił niczego, by wypełnić stworzoną przez siebie lukę.

III. Skutki prawne nieudzielenia absolutorium

Ustawa z dnia 20 czerwca 2002 roku *o bezpośrednim wyborze wójta, burmistrza i prezydenta miasta* wzmocniła pozycję wybieranego w bezpośrednich wyborach wójta (burmistrza, prezydenta miasta), ustanawiając go organem gminy. Umocnienie statusu wójta (burmistrza, prezydenta miasta) ma też znaczenie z punktu widzenia skutków prawnych podjęcia przez radę gminy uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Uchwała taka nie jest równoznaczna ze złożeniem wniosku o odwołanie wójta (burmistrza, prezydenta miasta), albowiem odwoła-

[49] Tak: W. Kisiel, *Prawo samorządu terytorialnego…*, przyp. 83, s. 227.

[50] Szerzej pogląd ten uzasadniałem w: *Głosowanie nad uchwałami w sprawie absolutorium – dylematy prawne*, „Finanse Komunalne" 2004, nr 2, ss. 5–20; *Głosowanie nad uchwałami w sprawie absolutorium*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 2004 rok* pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 2004, ss. 231–246; *Postępowanie absolutoryjne*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok* pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 2005, ss. 205–214; *Absolutorium komunalne jako narzędzie kontroli wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego 2006* pod red. W. Miemiec, Wrocław 2006, ss. 249–272.

nie go z przyczyn absolutoryjnych może być wyłącznie następstwem przeprowadzonego referendum. Uchwała rady gminy w sprawie nieudzielenia absolutorium jest równoznaczna z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta (art. 28a ust. 1 zd. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*). Inicjatywa ta przejawia się w możliwości podjęcia przez radę gminy uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta (burmistrza, prezydenta miasta) z powodu nieudzielenia absolutorium. Uchwała o przeprowadzeniu referendum może być podjęta na sesji zwołanej nie wcześniej niż po upływie 14 dni od dnia podjęcia uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium (art. 28a ust. 3 ustawy *o samorządzie gminnym*). Niedopuszczalne jest podjęcie uchwały w sprawie przeprowadzenia referendum na sesji absolutoryjnej, jak również na innej sesji odbywającej się przed upływem 14 dni od dnia podjęcia uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium. Nieudzielenie absolutorium nie skutkuje obowiązkiem podjęcia przez radę gminy uchwały o przeprowadzeniu referendum, na co wskazuje użycie zwrotu „rada gminy może podjąć uchwałę o przeprowadzeniu referendum". Decyzja o podjęciu uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta (burmistrza, prezydenta miasta) z powodu nieudzielenia absolutorium należy do rady gminy, która może, lecz nie musi jej podjąć.

Uchwałę o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta rada gminy podejmuje bezwzględną większością głosów ustawowego składu rady, w głosowaniu imiennym (art. 28a ust. 5 ustawy *o samorządzie gminnym*). Przed podjęciem takiej uchwały rada gminy ma obowiązek zapoznać się z opinią regionalnej izby obrachunkowej w sprawie uchwały rady gminy o nieudzieleniu wójtowi absolutorium oraz wysłuchać wyjaśnień wójta (art. 28a ust. 4 ustawy *o samorządzie gminnym*).

Do zadań regionalnej izby obrachunkowej należy m.in. wydawanie opinii w sprawie uchwały rady gminy o nieudzieleniu wójtowi absolutorium (art. 13 pkt 8 *in fine* ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*). Opinie te wydają składy orzekające złożone z trzech członków kolegium izby, w terminie 14 dni (art. 19 ust. 3 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*). Należy się domyślać, iż czternastodniowy termin na wydanie opinii liczy się od dnia otrzymania przez regionalną izbę obrachunkową uchwały o nieudzieleniu absolutorium. W odniesieniu do uchwał o nieudzieleniu wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) absolutorium prawodawca zastosował dość niecodzienne rozwiązanie. Są one mianowicie poddane procedurze opiniodawczej, w oparciu o wskazane wyżej przepisy, jak również działalności nadzorczej kolegium regionalnej izby obrachunkowej, na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 6 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, zgodnie z którym w zakresie działalności nadzorczej właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach absolutorium (nie ulega wątpliwości, iż chodzi zarówno o uchwały o udzieleniu absolutorium, jak również o uchwały o nieudzieleniu absolutorium). Zastosowanie w odniesieniu do uchwał o nieudzielenia absolutorium wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta)[51] dwóch różnych trybów – opiniodawczego i nadzorczego – jest niezrozumiałe. To samo dotyczy zawartego w cytowanym przepisie art. 28a ust. 4 ustawy *o samorządzie gminnym* wymogu zapoznania się wyłącznie

[51] Opiniowanie nie dotyczy uchwał rady powiatu o nieudzieleniu absolutorium zarządowi powiatu ani też uchwał sejmiku województwa o nieudzieleniu absolutorium zarządowi województwa.

z opinią regionalnej izby obrachunkowej przy braku obowiązku zapoznania się z ewentualnym rozstrzygnięciem nadzorczym. Opinia nie jest dla organu stanowiącego gminy wiążąca, jakkolwiek zapoznanie się z nią jest warunkiem niezbędnym dla podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum. Wydawana jest w terminie czternastu dni od dnia doręczenia uchwały o nieudzieleniu absolutorium regionalnej izbie obrachunkowej. Natomiast stwierdzenie przez kolegium regionalnej izby obrachunkowej nieważności sprzecznej z prawem uchwały o nieudzieleniu absolutorium nastąpić może w terminie nie dłuższym niż trzydzieści dni od dnia doręczenia uchwały (art. 91 ust. 1 zd. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*). Jednakże zapoznanie się z wynikiem działalności nadzorczej nie jest warunkiem podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum. Takie regulacje prawne rodzić mogą szereg problemów. Przede wszystkim niejasna jest idea poddania tej samej uchwały (o nieudzieleniu wójtowi absolutorium) jednocześnie działalności opiniodawczej i nadzorczej. Nie można wykluczyć sytuacji, gdy skład orzekający pozytywnie zaopiniuje uchwałę o nieudzieleniu absolutorium, po czym kolegium regionalnej izby obrachunkowej wszcznie postępowanie w sprawie tej uchwały i stwierdzi jej nieważność. Okazać się może, iż rozstrzygnięcie nadzorcze nie będzie miało wpływu na podjęcie uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta, bowiem zostanie doręczone już po podjęciu przez radę gminy takiej uchwały. Analogiczna sytuacja może mieć miejsce także wówczas, gdy skład orzekający wyda negatywną opinię o uchwale w sprawie nieudzielenia absolutorium wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta), a kolegium stwierdzi później jej nieważność. Rada gminy nie musi przecież uwzględnić treści opinii składu orzekającego, która ze swej natury nie jest wiążąca. Można mieć wątpliwości, czy nawet wówczas, gdy kolegium regionalnej izby obrachunkowej zdoła wydać rozstrzygnięcie nadzorcze przed terminem podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum, będzie to miało jakikolwiek wpływ na możliwość podjęcia przez radę gminy takiej uchwały. Zgodnie z art. 92 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym* stwierdzenie przez organ nadzoru nieważności uchwały organu gminy wstrzymuje jej wykonanie z mocy prawa w zakresie objętym stwierdzeniem nieważności, z dniem doręczenia rozstrzygnięcia nadzorczego. Uchwała o nieudzieleniu wójtowi absolutorium kreuje nowy stan prawny, jest bowiem równoznaczna z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta (art. 28a ust. 1 zd. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*). Powstaje pytanie, czy podjęcie uchwały o przeprowadzeniu referendum jest elementem wykonywania uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium, której wykonanie wstrzymuje rozstrzygnięcie nadzorcze. Wydaje się, iż uchwała rady gminy o przeprowadzeniu referendum nie jest podejmowana w wykonaniu uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Uchwała o nieudzieleniu absolutorium jest tylko równoznaczna z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta, a sama w sobie nie podlega wykonaniu. Innymi słowy, jej podjęcie jest warunkiem *sine qua non* podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta, lecz podjęcie uchwały o przeprowadzeniu referendum nie następuje w wykonaniu uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Wniosek z tego, iż nieprawomocne rozstrzygnięcie nadzorcze dotyczące uchwały o nieudzieleniu absolutorium nie ma wpływu na możliwość podjęcia przez radę gminy uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta. Wpływ taki ma dopiero uprawomocnienie się takiego rozstrzygnięcia nadzorczego, co następuje z upływem terminu do wniesienia

skargi do sądu administracyjnego bądź z datą oddalenia lub odrzucenia skargi przez sąd (art. 98 ust. 5 ustawy *o samorządzie gminnym*). Prawomocne rozstrzygnięcie nadzorcze stwierdzające nieważność uchwały o nieudzieleniu wójtowi absolutorium pozbawia tę uchwałę mocy obowiązującej, ze skutkiem *ex tunc*. Zniweczenie bytu prawnego takiej uchwały oznacza, iż rada gminy nie będzie mogła po uprawomocnieniu się rozstrzygnięcia nadzorczego stwierdzającego nieważność uchwały o nieudzieleniu absolutorium podjąć uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta, albowiem brak będzie podstawowej przesłanki umożliwiającej podjęcie takiej uchwały, jaką jest uchwała o nieudzieleniu absolutorium.

W obowiązującym stanie prawnym może dojść do takiej oto sytuacji, że uchwała o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta może zostać podjęta po uprzednim podjęciu przez radę gminy uchwały o nieudzieleniu wójtowi absolutorium, która już po podjęciu uchwały o przeprowadzeniu referendum utraci moc obowiązującą. Można by jeszcze rozważać stwierdzenie w takim przypadku przez organ nadzoru nieważności uchwały o przeprowadzeniu referendum. Mogłoby to jednak nastąpić dopiero po uprawomocnieniu się rozstrzygnięcia nadzorczego dotyczącego uchwały o nieudzieleniu absolutorium, gdyż dopiero wtenczas można mówić o braku podstaw do podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum.

Niefortunne jest także uzależnienie podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta od wysłuchania wyjaśnień wójta. Ze sformułowania przepisu art. 28a ust. 4 ustawy *o samorządzie gminnym* wnosić należy, iż wójt powinien zostać wysłuchany na sesji rady, na której ma być podejmowana uchwała o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta (ewentualnie na innej sesji, poprzedzającej tę, na której uchwała o przeprowadzeniu referendum ma być podjęta), a więc powinien być na tej sesji obecny i złożyć wyjaśnienia[52]. Podjęcie przez organ stanowiący uchwały uzależniono od wykonania przez organ wykonawczy czynności, do których nie jest on zobligowany (złożenie wyjaśnień). Z takiego sformułowania można by wnosić, iż wysłuchanie wyjaśnień wójta także stanowi warunek konieczny do podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta. W tej sytuacji niezłożenie przez wójta wyjaśnień pozbawiałoby radę gminy możliwości podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum. Nie składając wyjaśnień, wójt mógłby skutecznie blokować podjęcie uchwały o przeprowadzeniu referendum. Zgodzić się należy, iż z wymogu wysłuchania wyjaśnień wójta można zrezygnować, gdy odmówi on złożenia wyjaśnień albo nie zjawi się na sesji bez usprawiedliwienia[53]. Kwestie te powinny być jednak uregulowane w ustawie.

Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 roku *o zmianie ustawy – Ordynacja wyborcza do rad gmin, rad powiatów i sejmików województw oraz niektórych innych ustaw*[54] w art. 3 pkt 4 zmieniła zdanie 1. art. 28a ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym* w ten sposób, iż wprowadziła ograniczenia czasowe, zgodnie z którymi równoznaczna z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie

[52] Użycie zwrotu „wysłuchuje wyjaśnień wójta" wskazuje, moim zdaniem, na konieczność wysłuchania ich bezpośrednio na sesji, co wyklucza np. złożenie wyjaśnień na piśmie. Takie rozumowanie potwierdza analiza pierwszej części art. 28a ust. 4 ustawy *o samorządzie gminnym*, w której mowa jest o zapoznaniu się z (pisemną) opinią regionalnej izby obrachunkowej.

[53] Tak: A. Szewc, *op. cit.*, s. 305.

[54] DzU nr 102, poz. 1055.

odwołania wójta jest taka tylko uchwała rady gminy w sprawie nieudzielenia wójtowi absolutorium, która będzie podjęta po upływie 9 miesięcy od dnia wyboru wójta i nie później niż na 9 miesięcy przed zakończeniem kadencji. Uchwała o nieudzieleniu absolutorium podjęta przed upływem 9 miesięcy od dnia wyboru wójta, jak również uchwała podjęta później niż na 9 miesięcy przed zakończeniem kadencji, nie będą równoznaczne z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta; pomimo nieudzielenia wójtowi absolutorium rada gminy nie będzie uprawniona do podjęcia uchwały o przeprowadzeniu referendum w sprawie odwołania wójta. Omawiana nowelizacja weszła w życie 1 maja 2004 roku, jednakże ma zastosowanie do kadencji następujących po tej, która zakończyła się w roku 2006 (art. 8 cytowanej ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 roku). Tak więc ewentualna uchwała o nieudzieleniu absolutorium z tytułu wykonania budżetu wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) wybranemu w wyborach, które miały miejsce w listopadzie 2006 roku, nie będzie równoznaczna z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta (burmistrza, prezydenta miasta). W tym przypadku referendum w sprawie odwołania wójta (burmistrza, prezydenta miasta) z powodu nieudzielenia absolutorium nie będzie mogło być przeprowadzone.

Ewentualne odwołanie wójta w referendum w sprawie odwołania wójta z powodu nieudzielenia mu absolutorium nie ma wpływu na organ stanowiący. Do referendum w sprawie odwołania wójta z przyczyn absolutoryjnych nie ma zastosowania przepis art. 67 ust. 3 ustawy *o referendum lokalnym*, który stanowi o zakończeniu działalności rady gminy z mocy prawa, jeżeli w ważnym referendum o odwołanie wójta (burmistrza, prezydenta miasta) oddano mniej niż połowę ważnych głosów. Przepis ten wyraźnie zastrzega, iż dotyczy to wyłącznie referendum przeprowadzonego na wniosek rady gminy z innej przyczyny niż nieudzielenie absolutorium.

IV. Absolutorium w powiecie i województwie samorządowym

Niniejszy artykuł poświęcony jest instytucji absolutorium gminnego. W znacznej części zaprezentowane w nim poglądy można odnieść do instytucji absolutorium uregulowanego w ustawie *o samorządzie powiatowym* oraz w ustawie *o samorządzie województwa*. Założenie o racjonalności prawodawcy nakazywałoby oczekiwać, iż regulacje prawne we wszystkich ustrojowych ustawach samorządowych będą *mutatis mutandis* tożsame. Tak niestety – z nieznanych powodów – nie jest.

Najistotniejsza różnica to uregulowanie w ustawie *o samorządzie powiatowym* i w ustawie *o samorządzie województwa* skutków prawnych odrzucenia w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium. Treść przepisów art. 13 ust. 2 ustawy *o samorządzie powiatowym* i art. 19 ust. 3 ustawy *o samorządzie województwa* jest niemal tożsama. Pierwszy stanowi, że odrzucenie w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium jest równoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu zarządowi absolutorium, drugi, iż odrzucenie w głosowaniu uchwały o udzieleniu absolutorium jest równoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Tajemnicą ustawodawcy pozostanie, dlaczego poddał unormowaniu wyłącznie skutki odrzucenia uchwały o udzieleniu absolutorium, pomijając milczeniem sytuację, gdy odrzucona zostanie uchwała (a ści-

ślej jej projekt) o nieudzieleniu absolutorium. Nie wiadomo, czy uznał za oczywiste zastosowanie *per analogiam* cytowanych wyżej przepisów określających skutki odrzucenia uchwały w sprawie absolutorium (powstaje wówczas pytanie, z jakich względów nie wyartykułował tego wprost), czy też uznał, że odrzucenie w głosowaniu projektu uchwały w sprawie nieudzielenia absolutorium nie rodzi skutku w postaci przyjęcia uchwały o udzieleniu absolutorium (choć wydaje się zasadne, by tak było, skoro z odrzuceniem uchwały o udzieleniu absolutorium wiąże się niekorzystny dla organu wykonawczego skutek w postaci przyjęcia uchwały o nieudzieleniu absolutorium, to tym bardziej należałoby oczekiwać, że z odrzuceniem projektu niekorzystnej dla zarządu uchwały o nieudzieleniu absolutorium należy łączyć korzystny dla niego skutek w postaci przyjęcia uchwały o udzieleniu absolutorium).

W kwestii skutków prawnych nieprzyjęcia uchwały o nieudzieleniu absolutorium aktualne są przedstawione wyżej wywody dotyczące skutków nieprzyjęcia uchwały o udzieleniu lub uchwały o nieudzieleniu absolutorium przez radę gminy. W praktyce zazwyczaj przyjmuje się, wobec braku jednoznacznych postanowień ustawowych, że sprawa absolutorium pozostaje nierozstrzygnięta.

Przepisy art. 13 ust. 2 ustawy *o samorządzie powiatowym* i art. 19 ust. 3 ustawy *o samorządzie województwa*, jakkolwiek z pozoru klarowne, także zrodziły wątpliwości interpretacyjne dotyczące ustalenia znaczenia pojęcia „odrzucenie uchwały".

Rozumienie tego terminu nie nastręczało problemów do czasu zaprezentowania poglądu, jakoby o odrzuceniu uchwały o udzieleniu absolutorium można było mówić wówczas, gdy przeciwko udzieleniu absolutorium głosowała bezwzględna większość ustawowego składu organu stanowiącego powiatu lub województwa[55]. Analogiczny wniosek wysnuto z analizy wyroku NSA z 12 lipca 2002 roku[56].

W braku legalnej definicji „odrzucenia uchwały" pozostaje sięgnąć do słownikowego znaczenia tego zwrotu. Według *Komputerowego słownika języka polskiego* „odrzucić", w interesującym z punktu widzenia niniejszych rozważań znaczeniu, to „nie przyjąć czegoś, nie zgodzić się na coś"[57]. Odrzucenie uchwały to po prostu jej nieprzyjęcie, a więc nieuzyskanie przez uchwałę odpowiedniej większości głosów.

Prawodawca wymaga uzyskania odpowiedniej większości głosów dla podejmowania uchwał[58]. Nie żąda, by jakąś określoną liczbą głosów nastąpiło odrzucenie uchwały. Wyszedł najwyraźniej z założenia, zgodnego z potocznym znaczeniem terminu „odrzucenie", iż nieuzyskanie przez uchwałę odpowiedniej większości głosów oznacza, że nie została ona podjęta, czyli została odrzucona.

---

[55] Tak: Z. Majewski, *Absolutorium – instrukcja obsługi*, „Wspólnota" 2003, nr 7, s. 46.

[56] A. Piskorz-Ryń w omówieniu tego wyroku (*Zasady głosowania. Uchwała absolutoryjna*, „Wspólnota" 2003, nr 5, s. 55).

[57] *Komputerowy słownik języka polskiego*, 1998.

[58] Chodzi zarówno o ogólne przepisy dotyczące głosowania, zawarte w ustawach ustrojowych (art. 14 ustawy *o samorządzie gminnym* określa jaką większością głosów **zapadają** – tj. są podejmowane – uchwały rady gminy, art. 13 ust. 1 ustawy *o samorządzie powiatowym* – jaką większością **zapadają** uchwały rady i zarządu powiatu, a art. 19 ust. 1 ustawy *o samorządzie województwa* – jaką większością **zapadają** uchwały sejmiku województwa) jak i o przepisy szczególne, tyczące głosowania w sprawie absolutorium (art. 28a ust. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*, art. 30 ust. 1a ustawy *o samorządzie powiatowym*, art. 34 ust. 1a ustawy *o samorządzie województwa*, które wyraźnie traktują o większości głosów wymaganej do **podjęcia** uchwały w sprawie absolutorium).

Jeśli prawodawca nie poddał unormowaniu zagadnienia większości głosów niezbędnej do odrzucenia uchwały w sprawie udzielenia absolutorium, przyjąć wypada, że istotny jest fakt samego jej odrzucenia, a bez znaczenia pozostaje, jaką liczbą głosów ono nastąpiło.

Z przepisów ustaw ustrojowych nie można wywnioskować, iż odrzucenie uchwały w sprawie udzielenia absolutorium musi nastąpić bezwzględną większością głosów, a nieuzyskanie tej większości oznacza, iż uchwała nie została odrzucona. Na dopuszczalność takiego rozumowania nie wskazują żadne racjonalne przesłanki, a przeciwko niemu przemawiają przedstawione racje[59].

Przyjąć zatem należy, iż o odrzuceniu uchwały w sprawie udzielenia absolutorium mówić można w każdym przypadku, gdy projekt uchwały o udzieleniu absolutorium nie uzyskał wymaganej, bezwzględnej większości głosów ustawowego składu organu stanowiącego (rady powiatu, sejmiku województwa).

[59] Aby zasadnie wywodzić, iż odrzucenie uchwały o udzieleniu absolutorium nastąpić musi bezwzględną większością głosów, odpowiedni przepis powinien brzmieć: odrzucenie w głosowaniu bezwzględną większością głosów uchwały o udzieleniu absolutorium jest jednoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium.

WIESŁAW KUŚNIERZ

Zasady naliczania odsetek od zaległości podatkowych

Problematyka naliczania odsetek za zwłokę od zobowiązań podatkowych uregulowana jest w *Ordynacji podatkowej*[1]. Przepisy tego aktu prawnego w zakresie zasad naliczania odsetek były czterokrotnie nowelizowane w okresie dziewięciu lat obowiązania ustawy. Niniejszy artykuł jest próbą syntetycznego usystematyzowania zasad naliczania odsetek od zaległości podatkowych. Ze względu na miejsce publikacji celowo pominięto problemy związane z naliczaniem odsetek, które nie występują w działalności samorządowych organów podatkowych[2].

I. Pojęcie zaległości podatkowej

Zapłata podatku w terminie płatności jest podstawowym obowiązkiem osoby zobowiązanej z tytułu podatku. Gdy zobowiązany nie wykona tego obowiązku zgodnie z przepisem art. 51 par. 1 *Ordynacji podatkowej*, zobowiązanie podatkowe przekształca się w zaległość podatkową. Powstaje ona z mocy prawa w następnym dniu po dniu, w którym upłynął termin płatności. Zaległość podatkowa ma charakter obiektywny, jest niezależna od woli, zamiaru czy też winy zobowiązanego.

Zaległością podatkową jest również niezapłacona w terminie zaliczka, rata podatku lub zaliczka określona w drodze szacowania. Przyjęcie w przepisie art. 51 par. 2 *Ordynacji* powyższej zasady powoduje, że stosunek prawny zobowiązania podatkowego z tytułu zaliczek czy też rat podatku staje się samodzielnym zobowiązaniem, w praktyce niezależnym od zobowiązania z tytułu rozliczenia rocznego lub innego okresu rozliczeniowego[3].

Przepis art. 52 par. 1 *Ordynacji* wprowadził rozwiązanie w zakresie uznawania za zaległość podatkową należności, które podatnik lub płatnik (inkasent) niesłusznie wykazali w deklaracjach i otrzymali ich zwrot od organu podatkowego, bądź sami nieprawidłowo naliczyli należność im przysługującą oraz ją potrącili z pobieranych podatków. Dotyczy to:

---

[1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa* (tekst jednolity: DzU 2005 nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

[2] Np.: przepis art. 53a *Ordynacji*.

[3] Por. np.: wyrok NSA z 6 października 1996 r. SA/Gd 1583/94, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1997, nr 4.

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

Powstanie zaległości podatkowej powoduje szereg konsekwencji prawnych, z których najistotniejszą jest obowiązek naliczenia i zapłaty odsetek za zwłokę[4].

Odsetki za zwłokę mają charakter akcesoryjny (uboczny), co oznacza, że nie mają samodzielnego bytu prawnego, dlatego też ich istnienie uzależnione jest od wysokości i trwania zaległości podatkowej. Brak podstawy do wymagania zobowiązania (należności głównej) wyklucza spełnienie zobowiązania akcesoryjnego[5].

II. Obowiązek naliczania i zapłaty odsetek

1. Podmioty zobowiązane do naliczania

Odsetki za zwłokę samodzielnie nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny i osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe. Od zasady tej przepis art. 53 par. 3 *Ordynacji* przewiduje sześć wyjątków. Odsetki za zwłokę oblicza organ podatkowy w drodze decyzji lub postanowienia w następujących przypadkach:
a. w przypadku określania odsetek od zaliczek po zakończeniu roku podatkowego[6],
b. w przypadku zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowej[7],
c. w przypadku przejęcia majątku[8],

[4] Oprócz naliczania odsetek za zwłokę inne konsekwencje to między innymi:
- możliwość wszczęcia postępowania egzekucyjnego,
- możliwość wydania przez organ podatkowy decyzji:
  – określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
  – o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
  – o odpowiedzialności osoby trzeciej.

[5] Por.: wyrok NSA z 9 kwietnia 1999 r., sygn. akt: I SA/Łd 453/97, „Monitor Podatkowy" 2001, nr 2, ss. 45–46.

[6] Przepis art. 53a *Ordynacji*.

[7] Przepis art. 62 par. 4 *Ordynacji*.

[8] Przepis art. 66 par. 5 *Ordynacji*.

d. w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia podatku na raty[9],
e. w przypadku odroczenia terminu zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę albo odroczenia zapłaty odsetek od zaliczek, które zostały określone po zakończeniu roku podatkowego[10],
f. w przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej[11].

Spośród wymienionych powyżej przypadków tylko określony w punkcie d budzi wątpliwości, gdyż nakazuje naliczanie odsetek w decyzji w przypadku odroczenia terminu płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Decyzja organu dotyczy podatku, a nie zaległości podatkowej, czyli nie wystąpią odsetki za zwłokę.

Naliczanie odsetek w przypadkach wymienionych w punktach a, c, d, e następuje w formie decyzji, natomiast w pozostałych przypadkach – w formie postanowienia. Należy podkreślić, że tylko w przypadku wymienionym w punkcie a jest to decyzja w sprawie naliczenia odsetek, w pozostałych przypadkach naliczenie następuje obok rozstrzygania innej sprawy, niemniej jednak wyliczenie odsetek powinno być elementem rozstrzygnięcia, a nie uzasadnienia decyzji[12].

Odsetki za zwłokę płatne są bez wezwania organu podatkowego. Oznacza to, że organ nie ma obowiązku „przypominania" zobowiązanemu o konieczności zapłaty zaległości wraz z odsetkami za zwłokę.

2. Stawka i zasady ustalania odsetek za zwłokę

Stawka odsetek za zwłokę wynosi **200%** podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim. Stawka ta ulega obniżeniu lub podwyższeniu w stopniu odpowiadającym obniżeniu lub podwyższeniu podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, poczynając od dnia, w którym stopa ta uległa zmianie. Powiązanie stawki odsetek ze stawkami kredytu jest uzasadnione, gdyż pozwala na dostosowanie wysokości odsetek za zwłokę do poziomu inflacji, który to poziom ma wpływ na wysokość stopy kredytu lombardowego. Minister Finansów w przypadku każdorazowej zmiany stopy kredytu lombardowego ogłasza w drodze obwieszczenia stawkę odsetek za zwłokę w Dzienniku Urzędowym Rzeczpospolitej Polskiej „Monitor Polski"[13].

Odsetki za zwłokę naliczane są za precyzyjnie określony w przepisach okres. Terminy początkowe wynikają bezpośrednio z przepisu art. 53 par. 4 i 5 *Ordynacji podatkowej*, natomiast terminy końcowe określone są w przepisach par. 4–10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku *w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach*[14].

---

[9] Przepis art. 67a par. 1 pkt 1 *Ordynacji*.
[10] Przepis art. 67a par. 1 pkt 2 *Ordynacji*.
[11] Przepis art. 76a par. 1 *Ordynacji*.
[12] Odmiennie: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2006, s. 270.
[13] W okresie od 1 stycznia 1998 r. (wejście w życie *Ordynacji*) do 1 stycznia 2007 r. stawka odsetek za zwłokę ulegała zmianie 39 razy.
[14] DzU nr 165, poz. 1373.

Terminy początkowe – **odsetki za zwłokę są naliczane**:

a. począwszy od następnego dnia po upływie terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego,
b. od dnia zwrotu nienależnej nadpłaty lub od dnia zaliczenia jej na poczet zaległości podatkowych albo na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych,
c. od dnia zwrotu nienależnego zwrotu podatku lub od dnia zaliczenia go na poczet zaległości podatkowych albo na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych,
d. od dnia zwrotu oprocentowania od nadpłaty, która później okazała się nienależna, lub od dnia zaliczenia tego oprocentowania na poczet zaległości podatkowych albo na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych,
e. od dnia pobrania przez płatnika lub inkasenta nienależnego wynagrodzenia.

Terminy końcowe – **odsetki za zwłokę są naliczane do dnia (włącznie z tym dniem)**:

a. zapłaty podatku,
b. wpłacenia podatku osobie uprawnionej do pobierania podatków,
c. potrącenia,
d. przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w związku z wykonaniem umowy zawartej pomiędzy starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem lub pomiędzy samorządowym organem administracji a podatnikiem,
e. wpłacenia przez podatnika równowartości nienależnie otrzymanej kwoty nadpłaty lub kwoty zwrotu podatku oraz otrzymanego oprocentowania,
f. zaliczenia nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem lub zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowej,
g. złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie, na ostatni dzień terminu złożenia zeznania – od nieuregulowanych w terminie płatności w całości lub w części zaliczek na podatek dochodowy.

Przedstawiony katalog terminów początkowych i końcowych nie obejmuje szczególnych przypadków rozpoczynania i zakończenia okresu liczenia odsetek za zwłokę. Okresy naliczania odsetek w tych przypadkach uzależnione są od rodzaju zaległości podatkowej, sposobu jej wygaśnięcia, a także działań podejmowanych przez podmioty stosunków prawnopodatkowych.

Paragraf 2. powołanego uprzednio rozporządzenia Ministra Finansów wprowadza wzór do naliczania odsetek za zwłokę. Jest to pierwszy wzór w okresie obowiązywania *Ordynacji*, który wynika bezpośrednio z przepisu prawa.

Wzór ten jest następujący:

$$\frac{Kz \cdot L \cdot O}{365} = On = Opz$$

Poszczególne symbole i liczby oznaczają:
Kz – kwotę zaległości
L – liczbę dni zwłoki
O – stawkę odsetek za zwłokę w stosunku rocznym
365 – liczbę dni w roku
On – kwotę odsetek
Opz – kwotę odsetek po zaokrągleniu

Jeżeli zaległość podatkowa istniała w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki są naliczane według powyższego wzoru za każdy z tych okresów odrębnie. Zaokrągleniu podlega suma odsetek za poszczególne okresy.

W przepisie art. 55 par. 2 *Ordynacji* wprowadzono proporcjonalne rozliczanie dokonanej wpłaty na poczet zaległości podatkowej w sytuacji gdy wpłata ta nie pokrywa zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Zasadę powyższą stosuje się z urzędu i w związku z tym nie jest dopuszczalna sytuacja, gdy dokonaną wpłatę zaliczono na poczet zaległości, a podatnikowi pozostałyby do zapłaty odsetki za zwłokę. Z kolei sytuacja odwrotna, gdy istnieje zaległość podatkowa, a nie występują odsetki, może wystąpić jedynie w przypadku umorzenia odsetek za zwłokę[15].

Podział kwoty wpłaty pomiędzy kwotę zaległości a kwotę odsetek za zwłokę można przedstawić następującym równaniem wynikającym z powołanego powyżej przepisu:

$$\frac{Kz}{On} = \frac{X}{W - X}$$

które można przekształcić w następujący wzór:

$$X = \frac{Kz \cdot W}{Kz + On}$$

Poszczególne symbole oznaczają:
Kz – kwota zaległości
On – kwota naliczonych odsetek
W – wpłata dokonana przez podatnika
X – część dokonanej wpłaty, która zostanie zaliczona na poczet kwoty zaległości
W – X – część dokonanej wpłaty, która zostanie zaliczona na poczet odsetek za zwłokę.

Przedstawiony wzór będzie stosowany w sytuacji, gdy zaległość istniała w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę. W piśmiennictwie podawany jest wzór, który nie odzwierciedla brzmienia przepisu

[15] Wynika to z przepisu art. 67a par. 1 pkt 3 *Ordynacji*.

art. 55 par. 2 *Ordynacji*, a co z tym idzie, prowadzi do wyliczeń, które nie są prawidłowe w świetle omawianego przepisu[16].

Przepis art. 55 par. 2 *Ordynacji* znajduje odpowiednie zastosowanie również w przypadkach:

– niedotrzymania terminu płatności opłaty prolongacyjnej,
– wydania decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego po zawarciu umowy o przeniesieniu własności rzeczy i praw majątkowych,
– zaliczenia nadpłaty na zaległości podatkowe,
– zaliczenia zwrotu na zaległości podatkowe,
– niedotrzymania terminu płatności zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej[17].

O ile stosowanie przepisu art. 55 par. 2 *Ordynacji* w powyższych przypadkach nie budzi wątpliwości, to w przypadku, gdy została ogłoszona upadłość dłużnika i syndyk dokonuje wpłat na poczet zaległości podatkowych powstałych po ogłoszeniu upadłości, problematyczne staje się stosowanie tego przepisu. Istotą problemu jest wzajemna relacja dwóch ustaw *Ordynacji podatkowej* (w szczególności przepisu art.55 par. 2) i *Prawa upadłościowego i naprawczego*[18] (w szczególności przepisów art. 342–344).

Przepis art. 342 *Prawa upadłościowego i naprawczego* wprowadza kolejność zaspokajania wierzycieli przez podział funduszów masy upadłości w oparciu o połączone zasady uprzywilejowania oraz proporcjonalności. Wierzytelności podlegające zaspokojeniu w drodze podziału funduszów masy są podzielone na cztery kategorie, a zaspokajanie poszczególnych kategorii opiera się na zasadzie uprzywilejowania, Zasada uprzywilejowania działa w ten sposób, że jeżeli suma przeznaczona do podziału nie wystarcza na zaspokojenie w całości wszystkich należności, należności dalszej kategorii zaspokaja się dopiero po zaspokojeniu w całości należności poprzedzającej kategorii. Z kolei w ramach każdej z kategorii obowiązuje zasada proporcjonalności, zgodnie z którą, gdy majątek nie wystarcza na zaspokojenie w całości wszystkich należności tej samej kategorii, należności te zaspokaja się stosunkowo do wysokości każdej z nich. Z przepisu art. 342 *Prawa upadłościowego i naprawczego* wynika, że podatki i inne daniny publiczne, które powstały przed ogłoszeniem upadłości, zaspokaja się w kategorii drugiej, natomiast odsetki od tych podatków w kategorii czwartej. Podatki, które powstały po ogłoszeniu upadłości, zaspokaja się w kategorii pierwszej. Wątpliwości budzi natomiast problem, do której kategorii powinny być zaliczone odsetki od tych podatków. Rozstrzygnięcie tego problemu przesądzi o możliwości zastosowania przepisu art. 55 par. 2 *Ordynacji*, który –

[16] Por. wzór:

$$Cz = \frac{100 \cdot W}{100 + Dz \cdot \frac{S}{100}}$$

gdzie:
Cz – część wpłaty podlegająca zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej,
W – wpłacona kwota
Dz – liczba dni istnienia zaległości podatkowej,
S – stawka odsetek.
B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Toruń 2002, s. 215.

[17] Por. odpowiednio przepisy: art. 57 par. 4, art. 66 par. 5, art. 76a par. 1, art. 77b, art. 109 *Ordynacji*.

[18] Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. *Prawo upadłościowe i naprawcze* (DzU nr 60, poz. 535 z późn. zm.).

jak wskazywałem – wprowadza automatyzm naliczania odsetek, gdy wpłata dotyczy zaległości. Gdyby odsetki zaliczone były do kategorii pierwszej, stosowanie tego przepisu byłoby dopuszczalne, natomiast w sytuacji zaliczenia odsetek od bieżących zobowiązań do kategorii czwartej wykluczałoby jego stosowanie, gdyż naruszałoby to opisane powyżej reguły. Zarówno stanowisko doktryny, jak i orzecznictwa w tym względzie nie są jednolite[19].

Wykładnia językowa przepisu art. 342 ust. 1 pkt 1 *Prawa upadłościowego i naprawczego* nie daje podstaw do przyjęcia, że odsetki od wierzytelności zaliczonych do kategorii pierwszej również przynależą do tej kategorii. Wskazuje na to analiza przepisu art. 342 ust. 1 pkt 2 i 3 *Prawa upadłościowego i naprawczego*, gdzie wyraźnie jest mowa o odsetkach od wymienionych tam należności. Niewymienienie odsetek w art. 342 ust. 1 pkt 1 należy interpretować jako brak możliwości ich zaspokojenia w tej kategorii.

3. Przypadki nienaliczania odsetek za zwłokę

Na podstawie przepisu art. 54 par. 1 *Ordynacji* odsetek za zwłokę nie nalicza się:

1. Za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych. Dotyczy to zabezpieczenia dokonanego w trybie przepisu art. 33 par. 1 i par. 2 *Ordynacji*, zarówno zobowiązań powstałych w wyniku doręczenia decyzji ustalających, jak i powstających z mocy prawa, ale tylko tych kwot zobowiązań, które zostały pokryte z zabezpieczonych środków pieniężnych albo takich, które zostały uzyskane ze sprzedaży rzeczy lub praw zaliczonych na zaległości podatkowe.
2. Za okres od dnia następnego po upływie terminu do przekazania odwołania organowi odwoławczemu do dnia otrzymania odwołania przez ten organ. Termin do przekazania odwołania przez organ I instancji wynosi 14 dni, w sytuacji gdy organ I instancji nie skorzystał w tym terminie z prawa samokontroli decyzji w granicach wyznaczonych przez przepis art. 226 par. 1 *Ordynacji*[20].
3. Za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego. Przepis art. 139 par 3 *Ordynacji* stanowi, że organ odwoławczy powinien wydać swoją decyzję nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez ten organ, a w przypadku gdy w trakcie postępowania odwoławczego przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy termin ten wynosi 3 miesiące.

[19] Por.: A. Jakubecki, F. Zedler, *Prawo upadłościowe i naprawcze.* Komentarz do art. 342 oraz wyroki sądów administracyjnych odnoszące się do przepisu art. 204 rozporządzenia Prezydenta Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 24 października 1934 r. *Prawo upadłościowe* (tekst jednolity: DzU 1991 nr 118, poz. 512 z późn. zm.), które zachowały aktualność, np. wyrok WSA z 10 marca 2004 r., sygn. akt: III SA/OI 2682/02, ONSAiWSA 2004, nr 3, poz. 57; wyrok WSA z 21 grudnia 2004 r., sygn. akt: I SA/Wr 309/03, nie publik.; wyrok NSA z 19 stycznia 2005 r., sygn. akt: FSK 1516/04 nie publik.; wyrok NSA z 7 grudnia 2005, sygn. akt: I FSK 752/05, LEX, nr 187649.

[20] Przepis art. 226 par. 1 znajdzie zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy organ podatkowy I instancji, który wydał zaskarżoną decyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje w całości na uwzględnienie.

4. W przypadku zawieszenia postępowania z urzędu od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania, do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszonego postępowania. Przesłanki zawieszenie postępowania z urzędu reguluje przepis art. 201 *Ordynacji podatkowej*.[21] W razie zaistnienia którejkolwiek z nich organ podatkowy wydaje postanowienie z urzędu o zawieszeniu postępowania, przy czym należy zauważyć, że terminem początkowym zaprzestania naliczania odsetek jest dzień wydania postanowienia, a nie dzień jego doręczenia. Przepis ten nie obejmuje okresu zawieszenia postępowania przed sądami administracyjnymi[22].
5. Jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałaby trzykrotności wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez Pocztę Polską za polecenie przesyłki listowej[23]. Przepis ten wprowadził mechanizm aktualizacji kwoty odsetek, których pobieranie ze względu na ich wysokość jest nieekonomiczne. Wysokość opłaty dodatkowej za polecenie przesyłki listowej ustalana jest w drodze zarządzenia przez Dyrektora Generalnego Poczty Polskiej[24].

   Omawiany przepis art. 54 par. 1 pkt 5 *Ordynacji* nie stwarza żadnych wątpliwości interpretacyjnych w sytuacji, gdy jest stosowany do podatków (a w konsekwencji do zaległości), które nie są płatne w ratach lub zaliczkach na podatek. W przypadku gdy zaległością są raty podatku lub zaliczki na podatek, powstają wątpliwości, czy kwotę decydującą o naliczaniu odsetek (trzykrotność wartości opłaty dodatkowej) należy odnosić do kwoty odsetek naliczonej od każdej z osobna raty (zaliczki), czy też do kwoty odsetek naliczonych od wszystkich rat (zaliczek) niezapłaconych w terminie. Stanowisko za uznaniem jako odrębnej zaległości podatkowej poszczególnych rat podatku zajęło Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 18 października 2005[25], powołując się na przepis art. 51 par. 2 *Ordynacji*, który jednoznacznie wskazuje, że zaległością podatkową jest rata podatku lub zaliczka na podatek. Stanowisko za odnoszeniem kwoty progowej nienaliczania odsetek od wszystkich rat (zaliczek) prezentowane jest w doktrynie

[21] Przesłanki zawieszenia to:
- śmierć strony, jeżeli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe;
- gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd;
- śmierć przedstawiciela ustawowego strony;
- utrata przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych;
- w sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli decyzje:
  a) określająca wysokość zobowiązania podatkowego,
  b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
  c) w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług,
  d) określająca wysokość należnych odsetek za zwłokę

  nie stały się ostateczne;
- w przypadku wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

[22] Por. wyrok: NSA z 7 lipca 2005, sygn. akt: FSK 2067/04, publik. POP 2006, nr 5, s. 80.

[23] Przepis od 1 września 2005 r. dotyczy zarówno podatków, które są dochodem budżetu państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego.

[24] Na dzień 1 stycznia 2007 r. wysokość opłaty dodatkowej wynosi 2,20 zł: zarządzenie nr 113 Dyrektora Generalnego Poczty Polskiej z 19 grudnia 2006 r. *w sprawie cennika opłat za usługi pocztowe w obrocie krajowym*.

[25] Nr SP1-751/8012-153/2570/05/JL, „Serwis Podatkowy" 2006, nr 5, s. 41.

prawa podatkowego[26]. Oparte jest na odmiennym niż prezentowane w piśmie Ministerstwa Finansów rozumieniu pojęcia zaległość podatkowa, tzn. że powstaje jedna zaległość z tytułu poszczególnych rat (zaliczek). Wydaje się, że stanowisko Ministerstwa Finansów oparte na wykładni językowej jest prawidłowe.

6. Za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli. Przepis ten ma na celu ochronę podmiotu stosunku prawnopodatkowego przed bezczynnością organów podatkowych. Będzie dotyczył sytuacji, gdy organ podatkowy w trakcie kontroli podatkowej stwierdził nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego, w wyniku których powinno nastąpić wszczęcie postępowania podatkowego[27]. Jeżeli organ podatkowy nie dokona tego w terminie 3 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej[28], skutkuje to nienaliczaniem odsetek za zwłokę. Istotne ograniczenia stosowania przepisu art. 54 par. 1 pkt 6 wynikają z przepisu art. 54 par. 5 *Ordynacji*, który stanowi, że nie stosuje się go w razie skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli.
7. Za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Omawiany przepis art. 54 par. 1 pkt 7 *Ordynacji* ma chronić stronę postępowania podatkowego przed przewlekłością postępowania i koreluje z zasadą szybkości i ekonomiki postępowania. Istotą tego przepisu jest zwłoka organu podatkowego w załatwieniu sprawy. Co do zasady, na podstawie art. 139 par. 1 *Ordynacji* załatwienie sprawy podatkowej powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, czyli organ podatkowy, który przekroczy te terminy, pozostaje w zwłoce. Jednak konsekwencje związane z pozostawaniem w zwłoce organu skutkujące nienaliczaniem odsetek wystąpią dopiero w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zakończy postępowania w terminie trzech miesięcy, przy czym nie obciąża się strony odsetkami za cały okres trwania postępowania, a nie tylko za okres zwłoki w załatwieniu sprawy[29].
8. Za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy. Wprowadzenie od 1 września 2005 roku przepisu art. 54 par 1 pkt 7a jest związane z wprowadzeniem możliwości samodzielnego korygowania błędów rachunkowych lub innych oczywistych

[26] Por.: L. Etel, *Jak prawidłowo naliczać odsetki za zwłokę*, „Prawo i Podatki" 2006, nr 1, ss. 23–25; C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa*..., *op. cit.*, s. 276.

[27] Datą wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu jest dzień doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego – przepis art. 165 par. 4.

[28] Datą zakończenia kontroli podatkowej jest dzień doręczenia kontrolowanemu lub osobie go reprezentującej protokołu z kontroli – przepis art. 291 par. 4 *Ordynacji*.

[29] Jest to rozwiązanie odmienne niż w pkt 3 par. 1 art. 54, gdzie ustawodawca nakazał nienaliczanie odsetek wyłączne za okres pozostawanie w zwłoce przez organ II instancji.

omyłek bez bezpośredniego udziału składającego deklarację w ramach czynności sprawdzających[30]. Organ podatkowy ma prawo korygować błędy w składanych deklaracjach do czasu upływu okresu przedawnienia, niemniej jednak, jeżeli nie dokona tego w okresie dwóch lat, to nie będą naliczane odsetki za zwłokę.

9. W zakresie przewidzianym w odrębnych ustawach[31]. Jako przykłady można podać ustawę z dnia 7 października 1999 roku *o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej* (przepis art. 10 ust. 2 pkt 4) oraz ustawę z dnia 28 lutego 2003 roku *Prawo upadłościowe i naprawcze* (przepis art. 92).

Przedstawione powyżej przypadki nienaliczania odsetek za zwłokę nie będą stosowane w sytuacji, gdy ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania dokonywane będzie przez organ kontroli skarbowej[32]. Zgodnie z przepisem art. 31 ust. 1 ustawy *o kontroli skarbowej*[33] do postępowania kontrolnego[34] stosuje się odpowiednio przepisy *Ordynacji* z wyłączeniem art. 54 tej ustawy. Oznacza to, że w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej nie znajdą zastosowania wyłączenia w naliczaniu odsetek za zwłokę.

Kończąc omawianie przypadków nienaliczania odsetek, należy jeszcze wskazać na regulację zawartą w przepisie art. 54 par. 3 *Ordynacji*. Przepis ten stanowi, że przepisy art. 54 par. 1 pkt 2, 3, 6, 7 (odpowiednio w niniejszym opracowaniu podpunkty 2, 3, 6, 7) znajdą zastosowanie również w przypadku uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji. Brzmienie tego przepisu nie budzi wątpliwości interpretacyjnych w przypadku, gdy nienaliczanie odsetek wynika z pkt 2, 3 i 6. Natomiast w przypadku pkt 7, gdy należy go zastosować w sytuacji uchylenia decyzji organu I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania, nasuwają się wątpliwości, jaki okres powinien być nieobjęty naliczaniem odsetek za zwłokę. Można ten przepis zinterpretować, że nie nalicza się odsetek za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji wydanej po ponownym przeprowadzeniu postępowania przez organ I instancji, która nie będzie podlegać uchyleniu do ponownego rozpoznania lub za okres od dnia uchylenia decyzji organu I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia do dnia doręczenia decyzji po ponownym rozpatrzeniu sprawy. W piśmiennictwie wyrażony jest pogląd[35] słusznie aprobujący pierwsze rozwiązanie, nie mniej uzasadnienia przyjęcia tego rozwiązania należy szukać raczej w wy-

[30] Por.: przepis art. 274 par. 1 pkt 1 *Ordynacji*.

[31] DzU nr 83, poz. 932 z późn. zm.

[32] Organami kontroli skarbowej są:

1) minister właściwy do spraw finansów publicznych,
2) Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej,
3) dyrektor urzędu kontroli skarbowej.

[33] Ustawa z dnia 28 września 1991 r. *o kontroli skarbowej* – tekst jednolity: DzU 2004 nr 8, poz. 65 z późn. zm.

[34] Użyte w ustawie *o kontroli skarbowej* określenie „postępowanie kontrolne" na mocy przepisu art. 31 ust 2 pkt 3 tej ustawy oznacza „postępowanie podatkowe" określone w dziale IV *Ordynacji podatkowej*.

[35] M. Lis, *Obowiązek zapłaty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2005, nr 3–4 ss. 45–46.

kładni celowościowej niż językowej, gdyż celem wprowadzenia przepisu art. 54 par. 1 pkt 7 *Ordynacji* była przede wszystkim ochrona strony postępowania podatkowego przed nadmiernym przedłużaniem postępowania, a pierwsze rozwiązanie jest całkowicie zgodne z tym celem[36].

III. Podsumowanie

Obecne uregulowania *Ordynacji podatkowej* w zakresie naliczania odsetek generalnie należy ocenić pozytywnie. Można jednak sformułować postulaty *de lege ferenda*. Przede wszystkim znowelizowany powinien zostać przepis art. 54 par. 3 *Ordynacji*, w którym należałoby doprecyzować, jakie skutki w zakresie nienaliczania odsetek wywołuje uchylenie decyzji organu I instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania lub w przypadku stwierdzenia nieważności decyzji. Ponadto należałoby rozszerzyć stosowanie przepisu art. 54 par 3. na uchylenie decyzji w wyniku przeprowadzenia postępowania w sprawie wznowienia postępowania, które zostało wszczęte z urzędu.

Korzystnym dla podatników rozwiązaniem byłoby dodanie do katalogu art. 54 par. 1 przesłanki nienaliczania odsetek w sytuacji, gdy organ podatkowy z urzędu wstrzyma wykonanie decyzji. Unormowanie powyższe miałoby za zadanie uchronienia podatnika przed szkodą, którą poniósłby na skutek wykonania określonych obowiązków przed ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy w postępowaniu odwoławczym, tym bardziej, że w orzecznictwie[37] utrwala się pogląd, że nienależnie uiszczone odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych mogą stanowić szkodę podlegającą naprawieniu na podstawie przepisów kodeksu cywilnego[38].

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

[36] Por.: wyrok WSA z 18 lutego 2004, sygn. akt: SA/Bk 1038/03, „Przegląd Podatkowy" 2005, nr 2, s. 60: „Analiza cytowanych przepisów jednoznacznie wskazuje, iż ich wprowadzenie miało na celu przeciwdziałanie przedłużaniu się prowadzonych postępowań przez organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe w sprawach określania zobowiązań podatkowych (instrument dyscyplinujący). Zamiarem ustawodawcy było zatem, w znaczeniu zastosowania instrumentu fiskalnego, odciążenie podatnika od płacenia podatkowych odsetek za zwłokę, a tym samym brak możliwości uzyskiwania, w związku z niezawinionym przez stronę przedłużaniem się postępowania, dochodów przez określone związki publicznoprawne (np. Skarbu Państwa, gminy, powiaty czy województwa). Również w literaturze przedmiotu wskazuje się, iż przepis ten ma na celu mobilizowanie organu pierwszej instancji do sprawnego przeprowadzenia postępowania podatkowego, tak aby od momentu wszczęcia postępowania do momentu doręczenia decyzji kończącej postępowanie przed tym organem nie upłynęło więcej niż 3 miesiące. J. Zubrzycki – komentarz do art. 47–58, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 242".

[37] Por.: wyrok SN z 18 listopada 2005, sygn. akt: SN IVCK190/05, „Biuletyn SN" 2006, nr 5, s. 10.

[38] Wprowadzenie tej przesłanki wymagałoby wykreślenia par. 2 przepisu art. 224b *Ordynacji*, który stanowi obecnie, że wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę.

ADAM CZUDEC

Finanse jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2005 roku

Wstęp

W 2005 roku nie nastąpiły istotne zmiany w zasadach działalności jednostek samorządowych w Polsce. Od początku 2004 roku obowiązuje bowiem nowa ustawa *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, w której w 2005 roku nie dokonano żadnych zmian. W 2005 roku zmniejszyła się natomiast kwota środków pozyskanych przez samorządy z funduszy Unii Europejskiej, mimo że formy finansowego wsparcia pozostały niezmienione od dnia wejścia Polski do Unii.

W 2005 roku jednostki samorządu terytorialnego po raz pierwszy miały obowiązek zastosować w praktyce procedury prowadzące do ograniczania przyrostu długu publicznego, narzucone przez ustawę *o finansach publicznych*. Zgodnie z tą ustawą, w sytuacji gdy kwota państwowego długu publicznego łącznie z przewidywanymi wypłatami poręczeń i gwarancji przekracza 50% produktu krajowego brutto (PKB), a jest mniejsza od 55%, ustalone zostają limity deficytu, zarówno dla budżetu państwa, jak też budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Ponieważ w 2003 roku relacja długu do PKB wynosiła 51,6%, samorządy nie mogły planować w 2005 roku deficytu, którego udział w dochodach przekraczałby 29,3%, czyli relacji między deficytem budżetu państwa i dochodami budżetu w 2004 roku.

Na koniec 2005 roku nieco ponad 45% jednostek samorządowych w Polsce miało deficyt, którego wielkość nie przekraczała jednak 5,5% kwoty dochodów, co oznacza, że samorządy nie zbliżyły się nawet do górnej granicy deficytu wprowadzonej ustawą *o finansach publicznych*[1].

Podobnie było na Podkarpaciu, gdzie 39% samorządów gmin zakończyło 2005 rok z deficytem, natomiast wśród powiatów wskaźnik ten wyniósł 62%, ale udział deficytu w dochodach powiatu nie przekraczał 2%.

Podstawowym i powszechnie stosowanym wskaźnikiem pozwalającym ocenić sytuację finansową jednostek samorządowych jest poziom dochodów budżetowych w przeliczeniu na 1 mieszkańca.

[1] *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2005 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2006.

Dochody jednostek samorządu terytorialnego

W 2005 roku poziom dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w przeliczeniu na 1 mieszkańca był o około 9% niższy w porównaniu z przeciętną wielkością dochodów ogółu jednostek samorządowych w Polsce. W rankingu województw region Podkarpacia był pod tym względem na 13 miejscu. Relatywnie niski poziom dochodów samorządów podkarpackich jest trwałą cechą tego regionu, bo podobnie było w latach wcześniejszych (**tabela 1**).

Tabela 1

Dochody budżetowe jednostek samorządu terytorialnego według województw w 2005 roku

Wyszczególnienie	Dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca (w zł)		
	1999	2003	2005
Polska	**1 679**	**2 072**	**2 697**
Dolnośląskie	1 869	2 191	2 886
Kujawsko-pomorskie	1 544	1 974	2 548
Lubelskie	1 475	1 935	2 342
Lubuskie	1 763	2 111	2 787
Łódzkie	1 560	1 947	2 420
Małopolskie	1 537	1 983	2 489
Mazowieckie	2 095	2 315	2 358
Opolskie	1 611	1 961	2 549
Podkarpackie	1 548	1 982	2 445
Podlaskie	1 518	1 938	2 457
Pomorskie	1 680	2 164	2 816
Śląskie	1 613	2 015	2 592
Świętokrzyskie	1 560	1 995	2 433
Warmińsko-mazurskie	1 617	2 157	2 721
Wielkopolskie	1 570	2 048	2 650
Zachodniopomorskie	1 809	2 119	2 751

Źródło: *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2005 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2006.

Główną przyczyną niskich dochodów budżetowych samorządów na Podkarpaciu są jedne z najniższych w Polsce dochody własne. W 2005 roku stanowiły one zaledwie 66% przeciętnego poziomu dochodów własnych w przeliczeniu na 1 mieszkańca w Polsce, a niższy wskaźnik (63%) miało jedynie województwo lubelskie.

Jednakże sytuacja finansowa poszczególnych typów jednostek samorządowych (samorząd województwa, powiatu, gminy) była dość zróżnicowana.

Dochody samorządu województwa

Dochody budżetowe samorządu województwa podkarpackiego w 2005 roku wyniosły 147 zł w przeliczeniu na 1 mieszkańca i były ponad 20% niższe w porównaniu z przeciętnymi dochodami samorządów województw w Polsce. W stosunku do poprzedniego roku poziom dochodów zmniejszył się o ponad 10%. Obniżka dochodów wystąpiła nie tylko na Podkarpaciu, ale także dziewięć innych samorządów województw pogorszyło swoją sytuację finansową w 2005 roku, mimo że średni wskaźnik dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca w Polsce zwiększył się ze 183 zł w 2004 roku do 185 zł w 2005 roku. Wzrost wskaźnika dochodów województw samorządowych był zatem spowodowany znaczącym powiększeniem dochodów zaledwie sześciu samorządów (dolnośląskie, mazowieckie, opolskie, pomorskie, wielkopolskie, zachodniopomorskie).

W rezultacie pogłębiła się dysproporcja między samorządami województw w Polsce. Należy przy tym podkreślić, że w 2005 roku nastąpiło dość radykalne odwrócenie tendencji dochodów budżetowych samorządu województwa podkarpackiego, bo w latach wcześniejszych dochody dość znacząco się zwiększyły (w 2003 roku – o 17%, a w 2004 roku – o 26% w stosunku do roku poprzedniego)[2].

Dochody samorządu powiatów

Poziom dochodów budżetowych powiatów w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniósł w Polsce w 2005 roku 543 zł i był wyższy w porównaniu z poprzednim rokiem o 9%. Średni dochód samorządów powiatów w woj. podkarpackim w przeliczeniu na 1 mieszkańca w 2005 roku wyniósł 505 zł i był o 7% niższy od wielkości przeciętnej w Polsce. Natomiast tempo wzrostu dochodów budżetowych w 2005 roku, w porównaniu z rokiem poprzednim, było takie samo jak przeciętnie w całym kraju.

Podobnie jak w latach wcześniejszych poziom dochodów był bardzo mocno zróżnicowany między powiatami, bo dochody powiatu o najwyższym wskaźniku w przeliczeniu na 1 mieszkańca (powiat leski) ponad 3-krotnie przewyższyły dochody powiatu o najniższym wskaźniku (powiat przemyski). Podobnie było w roku poprzednim. W porównaniu z rokiem 2004 większość powiatów zwiększyła swoje dochody i jedynie w trzech powiatach poziom dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca w 2005 roku zmniejszył się (powiaty: przemyski, strzyżowski i lubaczowski). Sytuacja finansowa każdego z tych trzech powiatów jest jednak odmienna, bo powiat lubaczowski ma jeden z najwyższych wskaźników dochodów budżetowych, natomiast powiat przemyski pozostaje w takim rankingu – podobnie jak w latach wcześniejszych – na ostatnim miejscu w województwie podkarpackim.

[2] A. Czudec, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w latach 2003–2004*, „Budżet Samorządu Terytorialnego" 2005, z. 13.

Dochody miast na prawach powiatu

W województwie podkarpackim są cztery jednostki samorządowe mające status miast na prawach powiatu: Krosno, Przemyśl, Rzeszów i Tarnobrzeg. W 2005 roku dochody każdego z tych miast dość znacząco zwiększyły się w porównaniu do roku poprzedniego (średnio o 10%).Przeciętny poziom dochodów budżetowych miast na prawach powiatu w Polsce w przeliczeniu na 1 mieszkańca wyniósł w 2005 roku 2 602 zł. Oznacza to, że na Podkarpaciu jedynie Tarnobrzeg miał dochody niższe od wielkości przeciętnej dla ogółu miast na prawach powiatu. Natomiast Krosno, z dochodami w wysokości 3 124 zł w przeliczeniu na 1 mieszkańca, znalazło się na 5. miejscu wśród 64 miast na prawach powiatu w Polsce.

Dochody samorządów gmin

Dochody samorządów gmin w Polsce w 2005 roku wzrosły w porównaniu z 2004 rokiem o blisko 14% i tendencja taka wystąpiła w przypadku każdego z trzech typów gmin: miast, miast-gmin i gmin wiejskich. W podobnym stopniu zwiększyły się dochody gmin podkarpackich w przeliczeniu na 1 mieszkańca, cały czas pozostając jednak poniżej wielkości przeciętnych dla ogółu gmin w Polsce (w 2004 roku – o 6%, a w 2005 roku – o prawie 5%).

Znacznie większe różnice między dochodami gmin podkarpackich i przeciętną gminą w Polsce występują w przypadku dochodów własnych, bo statystyczna gmina na Podkarpaciu uzyskała w latach 2004 i 2005 jedynie 76% kwoty dochodów własnych przeciętnej gminy w Polsce.

Spośród trzech typów gmin w Polsce najwyższy poziom dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca miały w 2005 roku gminy wiejskie – 1 856 zł, następnie gminy miejsko-wiejskie – 1 778 zł, najniższy zaś gminy miejskie – 1 763 zł.

Inaczej jest na Podkarpaciu, gdzie najwyższe dochody mają wprawdzie, podobnie jak w całej Polsce, gminy wiejskie – 1 751 zł, ale dochody gmin miejskich są niewiele niższe, bo w 2005 roku wyniosły 1 745 zł w przeliczeniu na 1 mieszkańca, zaś miasta-gminy osiągnęły najniższy poziom dochodów – 1 661 zł.

Każdy typ gminy na Podkarpaciu charakteryzuje się jednak niższymi dochodami niż statystyczna gmina w Polsce.

Dochody budżetowe gmin są mocno zróżnicowane, bo gmina wiejska, która w 2005 roku dysponowała najniższymi dochodami w przeliczeniu na 1 mieszkańca (Lubenia), miała zaledwie 43% dochodów gminy o najwyższym wskaźniku dochodów (Cisna).

W latach poprzednich różnice były jeszcze większe, bo w 2004 roku taki sam wskaźnik wyniósł 29%, a w 2003 roku – 37%.

Znacznie mniejsze dysproporcje poziomu dochodów budżetowych występują w grupie miast i gmin miejsko-wiejskich. Szczegółowe dane liczbowe na ten temat podano w **tabeli 2**[3].

[3] Dane liczbowe opracowane przez pracowników Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie.

Poziom dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego w 2005 roku zwiększyły w pewnym stopniu (podobnie jak w 2004 roku) środki pozyskane ze źródeł zewnętrznych (m.in. fundusze Unii Europejskiej), a ich udział w strukturze dochodów własnych jednostek samorządowych kształtował się od nieco ponad 2% w budżetach miast na prawach powiatu do blisko 5% w budżetach gmin wiejskich. Należy zauważyć, że dla istotnej część gmin (15%) środki zewnętrzne miały znaczący wpływ na poziom ich dochodów, bo ich udział w dochodach własnych przekraczał 10%. Były również gminy, które w 2005 roku nie uzyskały żadnych środków ze źródeł zewnętrznych (**tabela 3**).

Wydatki jednostek samorządu terytorialnego

Poziom wydatków budżetowych każdej jednostki samorządu terytorialnego pozostaje w ścisłym związku ze zdolnością do pozyskiwania dochodów. W roku 2005, podobnie jak w roku poprzednim, wydatki były finansowane nie tylko dochodami własnymi, subwencjami i dotacjami, ale także kredytami i pożyczkami. Udział tych ostatnich w ogólnej kwocie wydatków budżetowych nie zwiększył się znacząco w żadnej z grup jednostek samorządu terytorialnego. Także struktura wydatków budżetowych, z największym udziałem wydatków na oświatę i wychowanie, nie uległa większym zmianom.

Jednym ze wskaźników ilustrujących siłę ekonomiczną jednostek samorządu terytorialnego jest udział wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych.

Przeciętna gmina w Polsce przeznaczyła na wydatki majątkowe w 2005 roku 18,2% z ogólnej kwoty wydatków budżetowych, natomiast na Podkarpaciu – 16,2%. Różnice między trzema typami gmin były niewielkie, bo miasta przeznaczyły na te grupę wydatków około 18% swojego budżetu, a miasta-gminy i gminy wiejskie – 16%. Także w tym przypadku widoczne jest bardzo mocne zróżnicowanie tego wskaźnika między gminami (a także powiatami), przy czym charakterystyczne są tu dość duże wahania tego wskaźnika w kolejnych latach. Uwaga ta dotyczy w jednakowym stopniu jednostek samorządowych o wysokich i niskich dochodach budżetowych, z zastrzeżeniem, że samorządy dysponujące większymi niż przeciętnie dochodami mają na ogół wyższy wskaźnik udziału wydatków majątkowych w porównaniu z innymi gminami czy powiatami. Szczegółowe dane liczbowe na temat wydatków budżetowych podano w **tabelach 4 i 5**.

Podsumowanie

Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu nie zmieniła się znacząco w 2005 roku, w porównaniu z latami poprzednimi. Oznacza to, że w dalszym ciągu samorządy podkarpackie dysponują na ogół niższymi dochodami w porównaniu ze stanem ogólnopolskim[4]. Główną przyczyną takiej dysproporcji między Podkarpaciem a większością regionów w Polsce jest niski poziom dochodów własnych jednostek samorządowych w wojewódz-

[4] A. Czudec, *Wieś samorządna*, [w:] *Polska wieś 2006 – raport o stanie wsi*, pod red. J. Wilkina i I. Nurzyńskiej, FDPA, Warszawa 2006.

twie podkarpackim, wynikający z relatywnie niskich kwot podatków i opłat wpływających do budżetów samorządowych od mieszkańców i firm działających na tym obszarze.

Inną charakterystyczną cecha samorządów na Podkarpaciu jest duże i mające oznaki trwałości wewnętrzne zróżnicowanie ich sytuacji finansowej. W każdym z typów jednostek samorządowych są – w kolejnych latach – te same gminy czy powiaty o bardzo wysokich dochodach w przeliczeniu na 1 mieszkańca, jak też gminy, które z roku na rok mają dochody znacznie niższe od przeciętnych w województwie. Fundusze Unii Europejskiej pozyskane w latach 2004–2005 przez samorządy nie zmieniły tej sytuacji.

Należy podkreślić, że poziom zadłużenia większości samorządów jest stabilny i stosunkowo niewielki, co oznacza, że władze samorządowe dość ostrożnie sięgają po kredyty i pożyczki.

Dr hab. ADAM CZUDEC – profesor Uniwersytetu Rzeszowskiego

Dochody, wydatki i zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w 2005 roku **Tabela 2**

Lp.	Nazwa jednostki	Dochody ogółem wykonane (w zł)	Dochód w przeliczeniu na 1 mieszkańca w 2005 roku (w zł)	Dochód w przeliczeniu na 1 mieszkańca w latach 2002-2005 (w zł)	Wydatki ogółem wykonane (w zł)	Wydatki w przeliczeniu na 1 mieszkańca (w zł)	Wynik na koniec roku (w zł)	Zobowiązania (w zł)			Relacja zobowiązań do dochodów ogółem (w %)	Miejsce w rankingu wg dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca	
								zobowiązania ogółem	w tym			2005	2002-2005
									kredyty i pożyczki	zobowiązania wymagalne			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	SAMORZĄD WOJEWÓDZTWA	**307 861 480**	**146,74**	**138,20**	**314 160 728**	**149,74**	**-6 299 248**	**32 213 198**	**32 213 198**	**0**	**10,46**		
	POWIATY												
1	BIESZCZADZKI	17 170 678	769,88	747,34	18 635 612	835,57	-1 464 934	2 667 967	2 550 000	117 967	15,54	3	2
2	BRZOZOWSKI	31 452 190	479,90	430,08	30 095 462	459,20	1 356 728	4 022 336	1 522 336	0	12,79	13	13
3	DĘBICKI	66 260 772	500,68	466,56	71 318 581	538,90	-5 057 809	10 132 522	10 132 522	0	15,29	12	12
4	JAROSŁAWSKI	75 839 130	620,20	559,94	78 192 630	639,45	-2 353 500	15 150 000	0	0	19,98	5	4
5	JASIELSKI	60 914 902	528,20	497,01	61 955 894	537,23	-1 040 992	5 903 897	5 903 897	0	9,69	10	8
6	KOLBUSZOWSKI	24 974 347	406,46	369,95	25 425 704	413,80	-451 357	8 136 363	8 136 363	0	32,58	17	17
7	KROŚNIEŃSKI	38 785 555	354,56	321,34	37 665 571	344,32	1 119 984	5 047 272	2 047 272	0	13,01	20	19
8	LESKI	22 904 306	861,29	709,43	26 022 480	978,55	-3 118 174	10 915 193	10 817 036	98 157	47,66	1	3
9	LEŻAJSKI	44 494 021	642,84	558,54	42 755 637	617,72	1 738 384	2 300 000	0	0	5,17	4	5
10	LUBACZOWSKI	44 758 921	780,04	842,05	45 653 620	795,64	-894 699	9 343 000	9 323 000	20 000	20,87	2	1
11	ŁAŃCUCKI	35 776 627	461,43	410,12	35 032 006	451,83	744 621	3 895 000	3 895 000	0	10,89	14	15
12	MIELECKI	74 428 996	559,15	504,41	73 104 161	549,20	1 324 835	6 687 472	3 290 000	397 472	8,99	8	7
13	NIŻAŃSKI	27 079 124	403,47	388,80	27 987 356	417,00	-908 232	3 900 000	3 900 000	0	14,40	18	16
14	PRZEMYSKI	20 143 245	283,22	255,73	20 626 198	290,01	-482 953	2 832 247	2 832 247	0	14,06	21	21
15	PRZEWORSKI	29 181 582	370,89	366,75	29 276 801	372,10	-95 219	12 113 221	7 392 536	20 685	41,51	19	18
16	ROPCZYCKO-SĘDZISZOWSKI	40 307 594	567,07	494,80	39 867 415	560,87	440 179	7 615 513	2 015 513	0	18,89	7	9
17	RZESZOWSKI	70 618 020	409,51	313,58	69 619 484	403,72	998 536	4 143 206	4 143 206	0	5,87	16	20
18	SANOCKI	54 988 686	581,17	514,03	55 442 922	585,97	-454 236	11 159 846	11 127 740	32 106	20,29	6	6
19	STALOWOWOLSKI	58 046 849	529,43	475,91	57 671 907	526,01	374 942	7 297 851	3 672 000	25 851	12,57	9	11
20	STRZYŻOWSKI	32 569 399	525,54	484,21	33 684 243	543,53	-1 114 844	3 534 355	3 534 355	0	10,85	11	10
21	TARNOBRZESKI	24 611 470	456,79	427,03	24 663 262	457,75	-51 792	100 000	100 000	0	0,41	15	14
	Powiaty ogółem	**895 306 414**	**504,96**	**457,57**	**904 696 946**	**510,26**	**-9 390 532**	**136 897 261**	**96 335 023**	**712 238**	**15,29**		
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU												
1	KROSNO	150 147 592	3 124,17	2 756,61	154 693 107	3 218,75	-4 545 515	35 855 666	35 782 000	73 666	23,88	1	1
2	PRZEMYŚL	179 993 569	2 652,93	2 413,32	197 208 365	2 906,66	-17 214 796	36 865 920	22 245 344	4 620 576	20,48	3	2
3	RZESZÓW	428 297 613	2 693,36	2 383,22	458 984 186	2 886,33	-30 686 573	152 266 712	29 866 179	533	35,55	2	3
4	TARNOBRZEG	105 673 509	2 111,95	1 988,44	109 916 714	2 196,75	-4 243 205	37 556 024	33 362 399	4 193 625	35,54	4	4
	Miasta na prawach powiatu ogółem	**864 112 283**	**2 659,11**	**2 383,94**	**920 802 372**	**2 833,56**	**-56 690 089**	**262 544 322**	**121 255 922**	**8 888 400**	**30,38**		
	MIASTA												
1	DĘBICA	81 469 990	1 726,53	1 509,70	83 593 642	1 771,54	-2 123 652	25 533 917	6 906 889	2 127 028	31,34	8	6
2	DYNÓW	10 972 359	1 819,63	1 620,39	10 593 794	1 756,85	378 565	3 086 151	3 060 708	25 443	28,13	4	2
3	JAROSŁAW	74 319 164	1 834,00	1 515,49	76 545 865	1 888,95	-2 226 701	12 177 539	12 167 770	9 769	16,39	2	5
4	JASŁO	70 757 147	1 871,63	1 637,79	67 373 991	1 782,14	3 383 156	24 946 855	24 830 238	116 617	35,26	1	1
5	LEŻAJSK	25 397 342	1 793,72	1 531,27	27 163 244	1 918,44	-1 765 902	7 352 503	7 307 692	44 811	28,95	5	4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
6	LUBACZÓW	19 202 989	1 537,10	1 367,43	20 328 665	1 626,81	-1 125 676	4 785 493	3 176 101	9 392	24,92	12	12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
7	ŁAŃCUT	33 016 462	1 829,67	1 587,78	33 975 901	1 882,84	-959 439	9 577 041	9 455 908	121 133	29,01	3	3
8	MIELEC	98 313 591	1 604,12	1 416,15	102 953 932	1 679,84	-4 640 341	209	0	209	0,00	11	9
9	PRZEWORSK	26 974 034	1 716,67	1 480,93	27 971 882	1 780,17	-997 848	6 224 762	6 224 762	0	23,08	9	7
10	RADYMNO	9 555 254	1 698,41	1 386,64	8 719 557	1 549,87	835 697	2 090 000	2 090 000	0	21,87	10	11
11	SANOK	68 844 938	1 735,75	1 466,12	74 936 720	1 889,34	-6 091 782	12 214 916	12 191 406	23 510	17,74	7	8
12	STALOWA WOLA	118 021 604	1 775,24	1 389,28	114 084 552	1 716,02	3 937 052	6 575 707	5 511 550	1 064 157	5,57	6	10
	Miasta ogółem	**636 844 874**	**1 744,71**	**1 479,77**	**648 241 745**	**1 775,94**	**-11 396 871**	**114 565 093**	**92 923 024**	**3 542 069**	**17,99**		
	MIASTA-GMINY												
1	BARANÓW SANDOMIERSKI	20 810 179	1 722,70	1 470,37	19 681 973	1 629,30	1 128 206	1 296 629	1 132 200	164 429	6,23	10	11
2	BŁAŻOWA	18 119 815	1 703,31	1 431,58	16 348 861	1 536,84	1 770 954	1 518 115	1 500 340	17 775	8,38	12	17
3	BRZOZÓW	42 849 872	1 639,06	1 397,30	41 209 740	1 576,32	1 640 132	10 183 252	10 183 252	0	23,76	18	20
4	CIESZANÓW	14 043 500	1 934,37	1 660,52	13 278 872	1 829,05	764 628	1 095 102	863 164	231 938	7,80	1	1
5	DUKLA	31 484 081	1 892,30	1 513,98	29 045 531	1 745,73	2 438 550	6 607 000	6 605 825	1 175	20,99	3	8
6	GŁOGÓW MAŁOPOLSKI	30 336 116	1 696,08	1 447,64	30 196 639	1 688,28	139 477	5 908 767	5 879 110	29 657	19,48	13	15
7	IWONICZ-ZDRÓJ	18 377 852	1 685,27	1 573,68	18 409 367	1 688,16	-31 515	8 027 099	7 599 000	428 099	43,68	14	3
8	JEDLICZE	24 358 973	1 620,80	1 425,92	25 143 035	1 672,97	-784 062	2 976 177	2 976 177	0	12,22	19	18
9	KAŃCZUGA	19 496 848	1 527,25	1 345,59	18 901 918	1 480,65	594 930	929 824	840 000	89 824	4,77	26	24
10	KOLBUSZOWA	37 670 201	1 540,83	1 340,57	38 248 670	1 564,49	-578 469	4 712 584	4 635 250	77 334	12,51	25	25
11	LESKO	20 968 360	1 818,59	1 467,33	21 827 581	1 893,11	-859 221	5 326 467	5 314 562	11 905	25,40	4	12
12	NAROL	13 661 269	1 616,91	1 451,75	15 096 122	1 786,73	-1 434 853	2 883 200	2 883 200	0	21,10	20	14
13	NISKO	36 196 768	1 605,18	1 347,21	32 926 240	1 460,14	3 270 528	3 703 620	3 702 304	1 316	10,23	21	23
14	NOWA DĘBA	28 724 292	1 556,79	1 443,29	27 786 748	1 505,98	937 544	4 325 848	4 325 848	0	15,06	23	16
15	NOWA SARZYNA	38 287 791	1 776,78	1 477,67	39 379 285	1 827,43	-1 091 494	8 691 437	8 673 637	17 800	22,70	7	10
16	OLESZYCE	11 285 591	1 706,06	1 523,45	11 441 760	1 729,67	-156 169	1 871 440	1 871 440	0	16,58	11	6
17	PILZNO	27 406 971	1 592,04	1 392,97	28 001 726	1 626,59	-594 755	4 604 786	4 521 958	82 828	16,80	22	21
18	RADOMYŚL WIELKI	24 620 615	1 805,56	1 548,30	22 340 591	1 638,35	2 280 024	1 764 791	1 752 217	12 574	7,17	5	4
19	ROPCZYCE	43 053 062	1 658,12	1 402,79	46 515 604	1 791,47	-3 462 542	17 392 001	14 988 177	3 824	40,40	16	19
20	RUDNIK NAD SANEM	14 948 425	1 481,95	1 312,10	14 293 829	1 417,05	654 596	771 186	689 177	82 009	5,16	29	28
21	RYMANÓW	28 003 657	1 805,52	1 520,63	33 857 191	2 182,93	-5 853 534	11 724 708	11 719 892	4 816	41,87	6	7
22	SĘDZISZÓW MAŁOPOLSKI	34 266 649	1 518,64	1 320,24	31 840 648	1 411,13	2 426 001	4 133 780	2 033 780	0	12,06	27	27
23	SIENIAWA	13 007 747	1 898,39	1 616,97	11 986 310	1 749,32	1 021 437	2 756 056	2 569 922	186 134	21,19	2	2
24	SOKOŁÓW MAŁOPOLSKI	27 522 716	1 673,52	1 495,68	26 501 057	1 611,40	1 021 659	1 500 000	1 500 000	0	5,45	15	9
25	STRZYŻÓW	31 235 525	1 512,25	1 304,03	32 853 463	1 590,58	-1 617 938	2 961 649	2 907 417	54 232	9,48	28	29
26	TYCZYN	24 530 571	1 554,83	1 327,92	24 813 779	1 572,78	-283 208	7 993 854	7 993 547	307	32,59	24	26
27	ULANÓW	14 219 758	1 642,00	1 353,53	13 248 111	1 529,80	971 647	1 020 430	897 000	123 430	7,18	17	22
28	USTRZYKI DOLNE	30 681 370	1 732,04	1 526,18	31 379 109	1 771,43	-697 739	4 532 546	4 307 701	224 845	14,77	8	5
29	ZAGÓRZ	21 912 277	1 731,10	1 463,44	22 174 162	1 751,79	-261 885	1 557 115	1 557 115	0	7,11	9	13
	Miasta-gminy ogółem	**742 080 851**	**1 661,34**	**1 428,97**	**738 727 922**	**1 653,83**	**3 352 929**	**132 769 463**	**126 423 212**	**1 846 251**	**17,89**		
	GMINY												
1	ADAMÓWKA	9 788 086	2 317,80	1 891,98	8 614 386	2 039,87	1 173 700	909 167	909 167	0	9,29	7	6
2	BALIGRÓD	6 153 269	1 933,77	1 696,78	6 214 722	1 953,09	-61 453	0	0	0	0,00	23	17
3	BESKO	7 285 548	1 714,25	1 500,99	7 181 468	1 689,76	104 080	136 000	136 000	0	1,87	61	64
4	BIAŁOBRZEGI	14 645 435	1 832,51	1 473,22	13 605 562	1 702,40	1 039 873	1 494 632	1 397 100	97 532	10,21	40	71
5	BIRCZA	13 733 755	2 072,71	1 745,08	12 984 138	1 959,57	749 617	1 614 818	1 251 110	363 708	11,76	15	12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
6	BOGUCHWAŁA	35 317 354	1 698,36	1 372,89	32 422 549	1 559,15	2 894 805	10 583 508	10 544 949	38 559	29,97	65	101
7	BOJANÓW	13 639 559	1 904,97	1 568,95	13 648 450	1 906,21	-8 891	1 912 560	1 901 131	11 429	14,02	29	35
8	BOROWA	8 827 612	1 567,68	1 374,10	8 878 873	1 576,78	-51 261	265 536	265 231	305	3,01	102	100
9	BRZOSTEK	22 544 893	1 725,73	1 452,64	21 213 938	1 623,85	1 330 955	1 788 000	1 788 000	0	7,93	55	78
10	BRZYSKA	9 795 623	1 578,16	1 410,75	9 807 889	1 580,13	-12 266	0	0	0	0,00	100	90
11	BUKOWSKO	10 920 324	2 100,87	1 732,47	11 322 791	2 178,30	-402 467	1 831 048	1 759 662	71 386	16,77	13	14
12	CHŁOPICE	9 705 164	1 725,67	1 605,91	9 203 503	1 636,47	501 661	1 240 000	1 240 000	0	12,78	56	26
13	CHMIELNIK	10 318 241	1 623,90	1 568,32	9 217 640	1 450,68	1 100 601	2 186 192	2 186 144	48	21,19	88	36
14	CHORKÓWKA	22 398 272	1 711,49	1 415,77	21 003 899	1 604,94	1 394 373	2 914 842	2 905 130	9 712	13,01	62	88
15	CISNA	5 333 341	3 203,21	2 856,70	5 848 352	3 512,52	-515 011	2 226 309	2 225 064	1 245	41,74	1	2
16	CMOLAS	14 412 300	1 836,43	1 681,93	14 167 003	1 805,17	245 297	1 314 233	1 260 237	53 996	9,12	38	19
17	CZARNA (bieszczadzka)	4 347 946	1 836,13	1 876,39	4 528 412	1 912,34	-180 466	83 902	67 912	15 990	1,93	39	8
18	CZARNA (dębicka)	24 534 210	1 974,11	1 552,27	22 865 126	1 839,81	1 669 084	8 037 865	8 013 101	24 764	32,76	18	40
19	CZARNA (łańcucka)	19 584 076	1 818,39	1 521,06	20 109 825	1 867,21	-525 749	3 042 982	3 042 616	366	15,54	43	53
20	CZERMIN	12 769 499	1 895,71	1 469,14	11 964 672	1 776,23	804 827	300 049	300 000	49	2,35	30	73
21	CZUDEC	18 685 426	1 615,13	1 459,01	17 466 824	1 509,80	1 218 602	654 000	654 000	0	3,50	93	74
22	DĘBICA	45 403 961	1 910,38	1 593,32	41 206 645	1 733,78	4 197 316	2 227 502	2 163 062	64 440	4,91	28	30
23	DĘBOWIEC	14 206 181	1 701,95	1 408,23	13 332 107	1 597,23	874 074	569 780	569 780	0	4,01	64	92
24	DOMARADZ	10 249 663	1 679,72	1 486,84	9 567 760	1 567,97	681 903	587 486	587 394	92	5,73	73	66
25	DUBIECKO	18 280 617	1 920,03	1 592,92	17 459 104	1 833,75	821 513	5 031 106	4 761 013	270 093	27,52	26	31
26	DYDNIA	19 425 298	2 352,02	1 803,95	17 720 095	2 145,55	1 705 203	1 954 893	1 907 391	47 502	10,06	6	10
27	DYNÓW	11 582 327	1 600,65	1 410,35	11 817 128	1 633,10	-234 801	273 328	273 328	0	2,36	97	91
28	DZIKOWIEC	10 935 042	1 683,35	1 458,49	10 101 806	1 555,08	833 236	735 389	725 500	9 889	6,73	71	75
29	FREDROPOL	11 436 569	2 113,97	1 742,87	10 778 252	1 992,28	658 317	1 112 815	1 068 923	43 892	9,73	12	13
30	FRYSZTAK	17 170 207	1 612,98	1 438,46	19 654 839	1 846,39	-2 484 632	5 433 539	5 433 183	356	31,65	94	82
31	GAĆ	7 414 337	1 622,04	1 512,73	7 389 500	1 616,60	24 837	2 037 949	2 037 949	0	27,49	90	60
32	GAWŁUSZOWICE	4 959 856	1 725,77	1 531,27	5 164 084	1 796,83	-204 228	951 800	951 800	0	19,19	54	47
33	GORZYCE	21 984 944	1 606,85	1 447,35	20 796 683	1 520,00	1 188 261	2 371 104	2 345 583	25 521	10,79	96	80
34	GRĘBÓW	17 099 376	1 769,02	1 593,48	16 748 857	1 732,76	350 519	79 101	79 073	28	0,46	47	29
35	GRODZISKO DOLNE	11 990 890	1 466,42	1 356,18	11 550 600	1 412,57	440 290	569 000	569 000	0	4,75	112	105
36	HACZÓW	15 121 483	1 657,51	1 573,04	13 958 236	1 530,01	1 163 247	2 344 299	2 344 299	0	15,50	76	34
37	HARASIUKI	12 492 839	1 957,51	1 552,18	11 412 502	1 788,23	1 080 337	800 000	800 000	0	6,40	21	41
38	HORYNIEC ZDRÓJ	9 169 002	1 858,71	1 613,54	9 263 649	1 877,89	-94 647	1 586 677	1 366 704	219 973	17,30	34	23
39	HYŻNE	11 756 803	1 730,98	1 516,77	11 179 400	1 645,97	577 403	1 015 300	1 015 300	0	8,64	53	56
40	IWIERZYCE	11 842 077	1 615,34	1 424,10	12 034 798	1 641,63	-192 721	1 406 500	1 406 500	0	11,88	92	85
41	JAROCIN	7 904 998	1 474,54	1 476,48	7 221 227	1 346,99	683 771	827 999	824 200	3 799	10,47	111	69
42	JAROSŁAW	19 317 818	1 524,81	1 391,53	18 254 417	1 440,87	1 063 401	1 492 599	1 371 000	121 599	7,73	106	96
43	JASIENICA ROSIELNA	13 850 150	1 889,52	1 537,92	12 333 644	1 682,63	1 516 506	1 735 073	1 670 932	64 141	12,53	31	45
44	JASŁO	22 550 930	1 425,56	1 180,46	20 404 129	1 289,85	2 146 801	1 959 998	1 950 000	9 998	8,69	113	114
45	JAWORNIK POLSKI	8 526 353	1 753,67	1 520,23	8 555 218	1 759,61	-28 865	110	0	110	0,00	50	54
46	JEŻOWE	16 686 735	1 696,84	1 506,40	15 686 785	1 595,16	999 950	1 031 416	1 031 416	0	6,18	67	62
47	JODŁOWA	8 184 839	1 497,14	1 336,23	8 514 539	1 557,44	-329 700	1 385 000	1 385 000	0	16,92	109	108
48	KAMIEŃ	12 501 225	1 826,60	1 628,09	12 185 918	1 780,53	315 307	3 118 282	3 118 282	0	24,94	42	21
49	KOŁACZYCE	14 507 429	1 645,58	1 430,24	15 725 683	1 783,77	-1 218 254	2 626 400	2 626 400	0	18,10	82	84

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
50	KOMAŃCZA	9 881 571	1 922,86	1 594,76	10 257 028	1 995,92	-375 457	2 474 657	2 474 657	0	25,04	25	28
51	KORCZYNA	18 254 389	1 706,82	1 513,53	18 887 859	1 766,05	-633 470	3 587 950	3 587 950	0	19,66	63	59
52	KRASICZYN	9 442 130	1 984,47	1 528,95	9 183 008	1 930,01	259 122	835 000	835 000	0	8,84	17	49
53	KRASNE	24 141 082	1 721,78	1 504,02	21 743 293	1 550,77	2 397 789	1 742 065	1 742 065	0	7,22	57	63
54	KREMPNA	4 486 730	2 270,61	2 043,65	4 717 196	2 387,24	-230 466	579 032	260 160	318 872	12,91	8	5
55	KROŚCIENKO WYŻNE	8 397 326	1 645,89	1 453,85	8 292 271	1 625,30	105 055	1 513 510	1 513 429	81	18,02	81	77
56	KRZESZÓW	7 976 555	1 880,38	1 566,93	8 289 291	1 954,10	-312 736	2 809 426	2 809 220	206	35,22	33	38
57	KRZYWCZA	9 772 969	1 966,79	1 585,46	10 158 131	2 044,30	-385 162	2 770 709	2 770 709	0	28,35	19	33
58	KURYŁÓWKA	10 883 270	1 916,41	1 543,33	10 723 968	1 888,35	159 302	0	0	0	0,00	27	44
59	LASZKI	12 187 435	1 738,08	1 518,60	11 629 073	1 658,45	558 362	671 000	671 000	0	5,51	51	55
60	LEŻAJSK	31 755 459	1 615,97	1 432,41	35 815 856	1 822,60	-4 060 397	3 940 932	3 936 770	4 162	12,41	91	83
61	LUBACZÓW	17 229 363	1 881,96	1 611,22	18 912 526	2 065,81	-1 683 163	2 847 455	2 583 980	263 475	16,53	32	25
62	LUBENIA	8 849 602	1 375,66	1 291,09	8 408 355	1 307,07	441 247	165 000	165 000	0	1,86	114	112
63	LUTOWISKA	4 913 792	2 212,42	2 112,86	5 344 642	2 406,41	-430 850	631 400	631 400	0	12,85	10	4
64	ŁAŃCUT	29 932 864	1 480,65	1 297,24	29 221 090	1 445,44	711 774	912 500	912 500	0	3,05	110	110
65	MAJDAN KRÓLEWSKI	23 431 391	2 423,10	1 684,96	23 034 105	2 382,02	397 286	1 020 000	1 020 000	0	4,35	5	18
66	MARKOWA	11 631 480	1 760,48	1 586,30	11 443 926	1 732,09	187 554	78 159	75 000	3 159	0,67	49	32
67	MEDYKA	15 827 652	2 611,82	1 857,62	16 773 819	2 767,96	-946 167	1 796 422	1 796 422	0	11,35	3	9
68	MIEJSCE PIASTOWE	20 773 400	1 551,99	1 377,48	19 957 873	1 491,06	815 527	7 240 144	7 240 144	0	34,85	105	99
69	MIELEC	19 895 538	1 656,86	1 475,84	19 166 780	1 596,17	728 758	1 942 218	1 942 218	0	9,76	77	70
70	NIEBYLEC	16 643 421	1 566,59	1 369,35	16 930 042	1 593,57	-286 621	486 850	486 850	0	2,93	103	103
71	NIWISKA	10 727 214	1 854,96	1 481,33	10 651 772	1 841,91	75 442	1 044 982	1 044 862	120	9,74	35	67
72	NOWY ŻMIGRÓD	15 785 867	1 678,99	1 448,02	15 561 517	1 655,13	224 350	0	0	0	0,00	74	79
73	NOZDRZEC	14 458 749	1 684,78	1 568,24	13 988 664	1 630,00	470 085	1 029 580	980 606	48 974	7,12	69	37
74	OLSZANICA	8 958 554	1 766,97	1 647,65	8 975 060	1 770,23	-16 506	2 780 416	2 778 585	1 831	31,04	48	20
75	ORŁY	18 266 492	2 169,67	1 596,42	19 884 437	2 361,85	-1 617 945	3 589 512	3 587 366	2 146	19,65	11	27
76	OSIEK JASIELSKI	8 735 638	1 641,73	1 372,15	8 778 751	1 649,83	-43 113	0	0	0	0,00	84	102
77	OSTRÓW	14 140 380	2 077,63	2 191,46	14 753 623	2 167,74	-613 243	1 344 000	1 344 000	0	9,50	14	3
78	PADEW NARODOWA	9 328 974	1 721,21	1 523,30	7 806 974	1 440,40	1 522 000	1 149 777	948 000	201 777	12,32	58	52
79	PAWŁOSIÓW	13 403 204	1 654,31	1 441,16	11 660 333	1 439,19	1 742 871	1 337 285	1 337 285	0	9,98	78	81
80	PRUCHNIK	18 769 803	1 965,84	1 616,61	18 096 464	1 895,31	673 339	817 000	817 000	0	4,35	20	22
81	PRZECŁAW	18 245 652	1 681,63	1 411,82	15 943 915	1 469,49	2 301 737	4 849 919	2 849 882	37	26,58	72	89
82	PRZEMYŚL	15 076 368	1 649,49	1 377,77	16 788 006	1 836,76	-1 711 638	2 867 927	2 819 767	48 160	19,02	80	98
83	PRZEWORSK	21 595 161	1 500,71	1 389,74	20 676 676	1 436,88	918 485	6 780 284	6 779 751	533	31,40	108	97
84	PYSZNICA	16 072 033	1 733,21	1 403,59	13 192 773	1 422,71	2 879 260	2 136 648	2 136 648	0	13,29	52	94
85	RADOMYŚL nad Sanem	12 235 595	1 636,65	1 525,72	12 522 859	1 675,07	-287 264	1 880 529	1 816 985	63 544	15,37	87	50
86	RADYMNO	18 592 812	1 640,16	1 472,44	18 639 787	1 644,30	-46 975	242 473	0	242 473	1,30	86	72
87	RAKSZAWA	12 036 146	1 669,37	1 525,38	14 655 822	2 032,71	-2 619 676	7 665 000	7 665 000	0	63,68	75	51
88	RANIŻÓW	11 844 472	1 645,29	1 489,68	12 004 156	1 667,48	-159 684	3 408 802	3 119 856	288 946	28,78	83	65
89	ROKIETNICA	8 505 168	1 924,68	1 723,14	8 359 970	1 891,82	145 198	692 140	692 140	0	8,14	24	15
90	ROŻWIENICA	11 622 527	1 802,78	1 536,04	10 496 822	1 628,17	1 125 705	895 464	875 000	20 464	7,70	46	46
91	SANOK	25 881 345	1 559,40	1 258,81	25 145 520	1 515,06	735 825	7 060 520	6 822 829	237 691	27,28	104	113
92	SKOŁYSZYN	20 130 798	1 612,66	1 421,13	21 140 176	1 693,52	-1 009 378	3 566 668	3 566 668	0	17,72	95	87
93	SOLINA	15 713 564	3 053,55	2 865,55	16 345 080	3 176,27	-631 516	310 400	310 400	0	1,98	2	1
94	STARY DZIKÓW	11 661 539	2 559,60	1 877,17	9 995 116	2 193,84	1 666 423	1 335 129	1 254 200	80 929	11,45	4	7

Struktura dochodów jednostek samorządu terytorialnego w 2005 roku (w %) **Tabela 3**

Lp.	Nazwa jednostki	dochody własne		subwencje	dotacje
		ogółem	w tym: pozyskane ze źródeł zewnętrznych		
1	2	3	4	5	6
	SAMORZĄD WOJEWÓDZTWA	**44,91**	**2,90**	**37,45**	**17,64**
	POWIATY				
1	BIESZCZADZKI	22,20	3,30	47,05	30,75
2	BRZOZOWSKI	23,79	4,16	48,82	27,39
3	DĘBICKI	27,90	0,91	52,20	19,90
4	JAROSŁAWSKI	22,37	0,72	53,97	23,66
5	JASIELSKI	25,84	0,30	54,20	19,96
6	KOLBUSZOWSKI	32,99	7,07	46,91	20,09
7	KROŚNIEŃSKI	28,69	0,36	51,75	19,55
8	LESKI	32,04	9,89	51,21	16,75
9	LEŻAJSKI	23,03	2,57	51,04	25,93
10	LUBACZOWSKI	18,02	3,95	50,53	31,45
11	ŁAŃCUCKI	30,55	2,60	49,60	19,85
12	MIELECKI	32,96	6,72	52,91	14,13
13	NIŻAŃSKI	24,93	1,25	59,47	15,60
14	PRZEMYSKI	41,24	4,06	39,59	19,16
15	PRZEWORSKI	24,02	1,80	57,52	18,46
16	ROPCZYCKO-SĘDZISZOWSKI	27,35	4,18	48,73	23,92
17	RZESZOWSKI	45,34	15,44	33,17	21,49
18	SANOCKI	19,53	0,11	52,90	27,57
19	STALOWOWOLSKI	30,23	0,42	49,95	19,82
20	STRZYŻOWSKI	20,38	1,14	50,72	28,89
21	TARNOBRZESKI	22,47	1,11	57,44	20,09
	Powiaty ogółem	**27,76**	**3,51**	**50,33**	**21,91**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU				
1	KROSNO	47,98	2,05	37,36	14,66
2	PRZEMYŚL	36,73	0,17	43,11	20,16
3	RZESZÓW	52,87	3,55	35,15	11,98
4	TARNOBRZEG	42,90	0,02	38,66	18,44
	Miasta na prawach powiatu ogółem	**47,44**	**2,15**	**37,62**	**14,94**
	MIASTA				
1	DĘBICA	60,78	0,45	23,36	15,86
2	DYNÓW	35,33	7,50	40,48	24,18
3	JAROSŁAW	61,10	11,73	23,41	15,49
4	JASŁO	62,08	0,02	24,69	13,22
5	LEŻAJSK	62,45	4,85	23,90	13,65
6	LUBACZÓW	47,09	0,27	37,16	15,75
7	ŁAŃCUT	63,43	6,97	24,09	12,48
8	MIELEC	60,92	0,02	26,75	12,33
9	PRZEWORSK	58,76	0,42	24,32	16,92
10	RADYMNO	45,27	4,51	36,62	18,11
11	SANOK	63,97	4,34	22,57	13,46
12	STALOWA WOLA	62,66	1,80	23,56	13,78
	Miasta ogółem	**60,71**	**3,01**	**25,00**	**14,29**
	MIASTA-GMINY				
1	BARANÓW SANDOMIERSKI	32,42	4,82	48,63	18,95
2	BŁAŻOWA	29,05	8,19	53,69	17,26
3	BRZOZÓW	33,44	3,54	46,45	20,11
4	CIESZANÓW	31,52	6,84	49,66	18,81
5	DUKLA	27,64	2,60	47,04	25,32
6	GŁOGÓW MAŁOPOLSKI	41,08	3,18	40,54	18,38

1	2	3	4	5	6
7	IWONICZ-ZDRÓJ	32,87	0,72	49,31	17,82
8	JEDLICZE	58,27	5,36	25,90	15,83
9	KAŃCZUGA	31,41	4,90	52,01	16,59
10	KOLBUSZOWA	38,82	0,83	40,74	20,44
11	LESKO	47,36	13,95	36,18	16,46
12	NAROL	25,22	0,00	54,75	20,04
13	NISKO	44,72	3,48	36,78	18,51
14	NOWA DĘBA	45,67	0,36	36,24	18,09
15	NOWA SARZYNA	51,44	12,16	32,27	16,29
16	OLESZYCE	26,07	0,42	53,79	20,14
17	PILZNO	33,12	2,16	48,23	18,65
18	RADOMYŚL WIELKI	24,76	6,94	56,75	18,49
19	ROPCZYCE	51,14	3,84	32,63	16,23
20	RUDNIK NAD SANEM	37,64	10,58	42,96	19,39
21	RYMANÓW	34,00	4,95	50,06	15,94
22	SĘDZISZÓW MAŁOPOLSKI	32,33	0,90	49,15	18,52
23	SIENIAWA	31,71	9,63	49,85	18,45
24	SOKOŁÓW MAŁOPOLSKI	23,93	2,10	56,92	19,15
25	STRZYŻÓW	31,46	0,73	46,73	21,82
26	TYCZYN	37,54	4,45	44,84	17,62
27	ULANÓW	29,30	9,23	54,98	15,72
28	USTRZYKI DOLNE	38,53	1,48	40,51	20,96
29	ZAGÓRZ	33,86	0,00	49,80	16,34
	Miasta-gminy ogółem	**37,03**	**4,12**	**44,38**	**18,59**
	GMINY				
1	ADAMÓWKA	36,17	17,35	46,72	17,11
2	BALIGRÓD	30,85	1,23	46,14	23,01
3	BESKO	25,29	3,85	54,25	20,46
4	BIAŁOBRZEGI	43,04	11,84	39,95	17,01
5	BIRCZA	27,89	1,97	52,36	19,76
6	BOGUCHWAŁA	44,46	8,66	41,90	13,63
7	BOJANÓW	25,05	8,71	55,60	19,34
8	BOROWA	26,02	0,00	56,77	17,21
9	BRZOSTEK	17,15	2,40	59,60	23,25
10	BRZYSKA	16,32	0,16	61,50	22,18
11	BUKOWSKO	22,55	2,30	55,83	21,62
12	CHŁOPICE	32,21	4,66	51,74	16,05
13	CHMIELNIK	24,90	0,39	56,87	18,23
14	CHORKÓWKA	30,62	8,43	50,73	18,65
15	CISNA	61,88	2,03	25,20	12,92
16	CMOLAS	25,08	3,14	54,07	20,85
17	CZARNA (bieszczadzka)	39,49	0,05	42,27	18,24
18	CZARNA (dębicka)	37,31	9,05	44,69	18,00
19	CZARNA (łańcucka)	28,73	1,44	55,42	15,85
20	CZERMIN	34,71	13,49	52,70	12,59
21	CZUDEC	26,13	2,32	54,58	19,29
22	DĘBICA	36,29	2,47	45,03	18,68
23	DĘBOWIEC	26,75	6,05	53,33	19,93
24	DOMARADZ	17,63	1,08	60,93	21,44
25	DUBIECKO	25,36	8,34	52,35	22,29
26	DYDNIA	29,54	13,77	45,66	24,81
27	DYNÓW	17,90	0,01	63,41	18,69
28	DZIKOWIEC	14,92	0,37	65,06	20,02
29	FREDROPOL	26,25	6,03	52,42	21,33
30	FRYSZTAK	24,07	2,78	56,98	18,95
31	GAĆ	28,36	2,41	53,08	18,56
32	GAWŁUSZOWICE	33,02	3,74	46,34	20,64
33	GORZYCE	39,99	0,27	45,31	14,69
34	GRĘBÓW	43,13	5,03	40,69	16,18

1	2	3	4	5	6
35	GRODZISKO DOLNE	23,93	1,04	59,71	16,36
36	HACZÓW	28,04	3,71	52,45	19,50
37	HARASIUKI	24,24	9,86	57,73	18,03
38	HORYNIEC ZDRÓJ	32,04	3,99	48,77	19,19
39	HYŻNE	21,74	4,62	58,77	19,49
40	IWIERZYCE	27,50	5,42	54,83	17,67
41	JAROCIN	17,04	0,00	62,43	20,54
42	JAROSŁAW	30,48	0,00	48,68	20,84
43	JASIENICA ROSIELNA	27,86	7,83	52,20	19,94
44	JASŁO	26,90	0,19	51,04	22,06
45	JAWORNIK POLSKI	21,11	0,19	55,24	23,65
46	JEŻOWE	18,21	5,18	61,76	20,04
47	JODŁOWA	20,16	0,20	62,34	17,51
48	KAMIEŃ	13,93	0,56	61,69	24,37
49	KOŁACZYCE	15,96	0,11	58,95	25,09
50	KOMAŃCZA	34,58	0,32	43,30	22,12
51	KORCZYNA	33,56	2,05	47,47	18,97
52	KRASICZYN	43,75	3,87	36,70	19,56
53	KRASNE	46,91	0,00	40,64	12,44
54	KREMPNA	21,94	0,51	47,19	30,87
55	KROŚCIENKO WYŻNE	44,80	0,10	37,36	17,85
56	KRZESZÓW	30,33	12,86	48,79	20,88
57	KRZYWCZA	23,64	8,29	56,96	19,41
58	KURYŁÓWKA	29,57	6,61	54,02	16,41
59	LASZKI	23,82	5,97	53,47	22,70
60	LEŻAJSK	31,81	1,29	51,33	16,86
61	LUBACZÓW	27,24	1,99	51,66	21,10
62	LUBENIA	23,40	0,03	58,02	18,57
63	LUTOWISKA	44,37	0,92	33,80	21,82
64	ŁAŃCUT	35,58	1,02	47,98	16,44
65	MAJDAN KRÓLEWSKI	38,50	25,79	44,32	17,18
66	MARKOWA	36,54	0,09	47,16	16,29
67	MEDYKA	59,30	22,12	28,10	12,60
68	MIEJSCE PIASTOWE	31,54	3,20	52,18	16,28
69	MIELEC	34,12	7,09	49,71	16,18
70	NIEBYLEC	22,02	0,00	59,77	18,21
71	NIWISKA	28,05	11,84	53,08	18,87
72	NOWY ŻMIGRÓD	18,19	0,07	61,53	20,28
73	NOZDRZEC	17,21	0,18	59,15	23,64
74	OLSZANICA	27,27	0,51	53,69	19,03
75	ORŁY	43,81	22,46	41,53	14,67
76	OSIEK JASIELSKI	23,06	2,87	56,94	20,00
77	OSTRÓW	42,04	13,64	41,59	16,38
78	PADEW NARODOWA	38,09	14,00	46,27	15,63
79	PAWŁOSIÓW	41,11	4,42	42,20	16,69
80	PRUCHNIK	31,38	10,95	47,29	21,33
81	PRZECŁAW	25,07	9,34	57,43	17,50
82	PRZEMYŚL	33,36	0,37	46,64	20,00
83	PRZEWORSK	27,52	1,99	53,43	19,06
84	PYSZNICA	35,68	13,14	49,17	15,15
85	RADOMYŚL nad Sanem	24,88	3,53	55,17	19,95
86	RADYMNO	22,71	0,00	56,78	20,51
87	RAKSZAWA	21,68	0,25	53,50	24,82
88	RANIŻÓW	19,79	0,60	60,85	19,36
89	ROKIETNICA	44,51	9,23	39,03	16,46
90	ROŹWIENICA	28,94	10,22	51,39	19,67
91	SANOK	29,28	2,60	48,87	21,85
92	SKOŁYSZYN	23,73	0,64	53,26	23,00
93	SOLINA	65,53	2,18	23,12	11,35

1	2	3	4	5	6
94	STARY DZIKÓW	52,59	0,00	37,60	9,81
95	STUBNO	24,61	0,67	53,73	21,66
96	ŚWILCZA	37,35	4,85	47,39	15,26
97	TARNOWIEC	29,33	0,15	53,13	17,53
98	TRYŃCZA	42,42	0,00	39,81	17,77
99	TRZEBOWNISKO	36,02	0,08	48,97	15,01
100	TUSZÓW NARODOWY	42,15	8,96	42,30	15,55
101	TYRAWA WOŁOSKA	31,28	12,87	51,92	16,80
102	WADOWICE GÓRNE	27,64	3,89	53,17	19,19
103	WIĄZOWNICA	25,78	0,48	54,28	19,94
104	WIELKIE OCZY	29,60	0,00	50,97	19,43
105	WIELOPOLE SKRZYŃSKIE	19,22	2,91	57,07	23,70
106	WIŚNIOWA	17,47	0,21	61,02	21,51
107	WOJASZÓWKA	38,21	11,45	46,46	15,33
108	ZAKLIKÓW	32,74	9,49	49,43	17,83
109	ZALESZANY	38,09	11,36	45,89	16,02
110	ZARSZYN	32,50	11,22	49,37	18,13
111	ZARZECZE	23,27	2,27	57,85	18,88
112	ŻOŁYNIA	31,71	10,72	53,10	15,19
113	ŻURAWICA	43,80	7,71	37,38	18,82
114	ŻYRAKÓW	34,15	7,07	46,85	18,99
	Gminy ogółem	**31,30**	**4,97**	**50,17**	**18,53**

Struktura wydatków wg ważniejszych działów klasyfikacji budżetowej w 2005 roku **Tabela 4**

Lp.	Wyszczególnienie	Wydatki ogółem (w zł)	Wydatki (w %)					
			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	**314 160 728**	**39,28**	**8,39**	**11,65**	**1,90**	**4,06**	**0,04**
	POWIATY							
1	BIESZCZADZKI	18 635 612	10,16	10,78	25,97	26,00	8,92	0,00
2	BRZOZOWSKI	30 095 462	13,28	14,07	33,18	21,73	3,73	0,00
3	DĘBICKI	71 318 581	11,69	10,34	44,03	20,32	1,84	0,00
4	JAROSŁAWSKI	78 192 630	13,08	8,21	37,11	19,02	12,65	0,00
5	JASIELSKI	61 955 894	10,94	9,54	44,03	17,62	6,10	0,00
6	KOLBUSZOWSKI	25 425 704	18,69	12,91	27,13	12,81	2,83	0,00
7	KROŚNIEŃSKI	37 665 571	9,68	16,00	31,23	23,51	11,79	0,00
8	LESKI	26 022 480	24,36	10,13	32,05	6,09	11,93	0,00
9	LEŻAJSKI	42 755 637	4,30	9,76	39,02	17,28	10,15	0,00
10	LUBACZOWSKI	45 653 620	13,01	8,31	26,54	21,43	11,48	0,00
11	ŁAŃCUCKI	35 032 006	13,12	12,43	38,86	15,03	8,14	0,00
12	MIELECKI	73 104 161	16,94	11,24	45,80	9,78	5,88	0,00
13	NIŻAŃSKI	27 987 356	7,18	15,14	42,31	13,18	5,97	0,25
14	PRZEMYSKI	20 626 198	28,01	22,99	12,10	26,30	3,94	0,00
15	PRZEWORSKI	29 276 801	5,94	15,76	45,12	13,79	2,83	0,00
16	ROPCZYCKO-SĘDZISZOWSKI	39 867 415	8,54	11,54	41,11	18,84	4,60	0,00
17	RZESZOWSKI	69 619 484	30,85	10,01	19,19	26,12	3,99	2,84
18	SANOCKI	55 442 922	6,03	10,85	40,26	10,91	15,27	0,00

1	2	3	4	5	6	7	8	9
19	STALOWOWOLSKI	57 671 907	4,33	9,36	44,40	20,31	4,19	0,00
20	STRZYŻOWSKI	33 684 243	15,14	9,03	27,92	20,92	12,93	0,00
21	TARNOBRZESKI	24 663 262	7,84	13,36	38,98	24,42	7,96	0,00
	Powiaty ogółem	**904 696 946**	**13,05**	**11,20**	**36,44**	**18,20**	**7,50**	**0,23**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU							
1	KROSNO	154 693 107	7,69	6,23	40,53	13,11	5,73	7,71
2	PRZEMYŚL	197 208 365	7,97	7,51	37,01	21,63	5,79	4,61
3	RZESZÓW	458 984 186	17,21	5,65	39,94	16,61	3,31	4,72
4	TARNOBRZEG	109 916 714	6,31	9,57	43,31	18,49	2,32	4,99
	Miasta na prawach powiatu ogółem	**920 802 372**	**12,33**	**6,61**	**39,81**	**17,32**	**4,13**	**5,23**
	MIASTA					0,00		
1	DĘBICA	83 593 642	9,37	11,23	39,43	18,51	2,47	5,59
2	DYNÓW	10 593 794	4,68	14,77	36,60	20,40	2,65	12,10
3	JAROSŁAW	76 545 865	4,74	9,86	37,27	17,63	2,38	14,66
4	JASŁO	67 373 991	5,28	10,80	42,31	20,29	2,06	6,98
5	LEŻAJSK	27 163 244	10,14	11,41	43,44	14,11	0,24	4,92
6	LUBACZÓW	20 328 665	6,39	12,69	40,55	18,93	3,39	6,56
7	ŁAŃCUT	33 975 901	3,77	10,53	35,10	14,45	2,62	5,77
8	MIELEC	102 953 932	16,71	5,96	35,21	16,68	1,43	8,63
9	PRZEWORSK	27 971 882	7,93	10,06	44,66	20,28	0,26	4,04
10	RADYMNO	8 719 557	1,54	14,74	42,59	20,55	1,45	11,17
11	SANOK	74 936 720	4,89	7,86	30,48	16,63	2,13	7,24
12	STALOWA WOLA	114 084 552	13,12	6,81	33,25	18,42	1,96	7,64
	Miasta ogółem	**648 241 745**	**9,11**	**9,09**	**36,88**	**17,82**	**1,96**	**7,97**
	MIASTA-GMINY							
1	BARANÓW SANDOMIERSKI	19 681 973	5,84	12,10	44,67	20,82	2,16	4,28
2	BŁAŻOWA	16 348 861	8,70	8,71	49,29	17,35	1,21	5,91

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3	BRZOZÓW	41 209 740	3,30	10,25	50,89	19,24	1,63	4,23
4	CIESZANÓW	13 278 872	3,00	11,74	45,86	18,74	1,08	5,62
5	DUKLA	29 045 531	3,12	10,96	48,13	20,04	3,75	2,88
6	GŁOGÓW MAŁOPOLSKI	30 196 639	6,19	10,78	37,57	17,90	2,95	9,81
7	IWONICZ-ZDRÓJ	18 409 367	2,50	11,38	41,89	17,22	3,88	3,98
8	JEDLICZE	25 143 035	7,84	9,52	37,89	16,77	1,09	15,26
9	KAŃCZUGA	18 901 918	5,67	10,21	52,56	16,05	0,83	7,51
10	KOLBUSZOWA	38 248 670	3,27	7,49	45,63	19,11	1,90	9,68
11	LESKO	21 827 581	5,19	8,90	34,40	16,81	1,98	23,60
12	NAROL	15 096 122	4,31	10,61	43,34	16,44	2,85	4,89
13	NISKO	32 926 240	2,19	9,39	40,81	23,19	3,40	11,78
14	NOWA DĘBA	27 786 748	3,48	10,38	44,21	23,38	0,67	5,42
15	NOWA SARZYNA	39 379 285	3,14	8,14	37,70	17,41	3,28	19,73
16	OLESZYCE	11 441 760	7,11	10,26	47,31	19,77	3,51	1,70
17	PILZNO	28 001 726	4,02	8,20	52,09	17,75	1,95	4,46
18	RADOMYŚL WIELKI	22 340 591	9,48	8,02	48,68	20,16	1,65	3,99
19	ROPCZYCE	46 515 604	3,61	9,92	41,00	14,92	1,23	16,35
20	RUDNIK NAD SANEM	14 293 829	1,29	10,33	38,39	20,55	4,01	15,97
21	RYMANÓW	33 857 191	2,97	7,61	37,87	12,12	3,00	28,93
22	SĘDZISZÓW MAŁOPOLSKI	31 840 648	5,53	8,64	46,37	19,94	2,52	6,69
23	SIENIAWA	11 986 310	1,13	14,11	49,21	18,67	1,52	7,37
24	SOKOŁÓW MAŁOPOLSKI	26 501 057	6,39	8,61	51,21	20,77	1,02	5,41
25	STRZYŻÓW	32 853 463	5,30	8,50	42,36	19,22	3,10	2,77
26	TYCZYN	24 813 779	5,32	7,31	43,71	16,16	2,33	8,56
27	ULANÓW	13 248 111	8,70	10,89	44,77	15,59	5,20	8,01
28	USTRZYKI DOLNE	31 379 109	5,66	7,98	45,56	22,41	2,84	3,67
29	ZAGÓRZ	22 174 162	7,44	8,89	42,31	16,06	2,25	13,08
	Miasta-gminy ogółem	**738 727 922**	**4,70**	**9,37**	**44,04**	**18,44**	**2,32**	**9,67**

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	GMINY							
1	ADAMÓWKA	8 614 386	1,72	12,00	50,07	18,22	1,01	11,41
2	BALIGRÓD	6 214 722	8,50	14,41	43,98	17,41	1,54	2,77
3	BESKO	7 181 468	9,72	9,71	35,61	20,66	1,18	5,29
4	BIAŁOBRZEGI	13 605 562	5,29	7,49	49,86	15,93	0,61	13,14
5	BIRCZA	12 984 138	5,51	12,13	49,99	19,00	1,53	3,67
6	BOGUCHWAŁA	32 422 549	7,93	7,87	45,63	14,40	1,32	14,85
7	BOJANÓW	13 648 450	5,06	9,25	38,27	16,52	3,01	2,09
8	BOROWA	8 878 873	4,64	13,35	51,39	15,21	2,52	3,01
9	BRZOSTEK	21 213 938	6,51	8,20	47,02	22,90	4,95	2,18
10	BRZYSKA	9 807 889	7,43	14,87	48,89	20,68	2,00	2,48
11	BUKOWSKO	11 322 791	6,25	14,69	49,48	11,86	2,94	1,70
12	CHŁOPICE	9 203 503	3,46	15,10	45,69	16,62	1,92	8,51
13	CHMIELNIK	9 217 640	5,32	11,39	51,92	18,75	1,76	3,07
14	CHORKÓWKA	21 003 899	1,51	8,66	50,99	18,47	2,97	10,62
15	CISNA	5 848 352	6,92	32,96	25,21	10,97	2,55	5,66
16	CMOLAS	14 167 003	6,15	9,67	48,21	18,76	1,62	1,69
17	CZARNA (bieszczadzka)	4 528 412	5,46	20,66	39,59	18,15	1,01	1,64
18	CZARNA (dębicka)	22 865 126	10,27	8,95	44,47	17,53	3,26	5,23
19	CZARNA (łańcucka)	20 109 825	7,36	8,65	47,37	14,34	0,56	12,84
20	CZERMIN	11 964 672	5,23	9,42	49,31	12,07	0,49	2,74
21	CZUDEC	17 466 824	7,36	8,01	48,92	19,60	2,14	3,14
22	DĘBICA	41 206 645	6,76	7,46	47,86	16,92	1,20	9,13
23	DĘBOWIEC	13 332 107	11,45	10,89	46,98	17,96	0,96	4,58
24	DOMARADZ	9 567 760	4,46	11,73	51,42	21,86	2,62	1,22
25	DUBIECKO	17 459 104	9,67	10,58	45,99	22,69	1,57	2,60
26	DYDNIA	17 720 095	11,49	11,53	39,13	17,81	1,63	1,05
27	DYNÓW	11 817 128	8,82	12,11	52,14	16,57	1,64	1,86
28	DZIKOWIEC	10 101 806	7,80	11,00	47,25	17,10	4,28	1,38
29	FREDROPOL	10 778 252	2,44	13,96	44,51	21,41	2,01	7,35

1	2	3	4	5	6	7	8	9
30	FRYSZTAK	19 654 839	13,99	6,95	43,81	15,75	1,14	7,65
31	GAĆ	7 389 500	3,07	10,48	51,70	16,74	0,68	5,29
32	GAWŁUSZOWICE	5 164 084	4,51	21,66	44,29	14,37	0,76	2,52
33	GORZYCE	20 796 683	3,32	8,90	49,10	17,77	1,18	7,20
34	GRĘBÓW	16 748 857	9,32	8,78	40,56	16,14	2,07	13,69
35	GRODZISKO DOLNE	11 550 600	9,19	13,46	47,59	16,26	0,89	1,47
36	HACZÓW	13 958 236	6,51	10,35	49,64	17,05	1,01	3,57
37	HARASIUKI	11 412 502	7,19	11,27	46,59	16,17	5,65	6,09
38	HORYNIEC ZDRÓJ	9 263 649	7,45	11,87	41,31	17,70	2,80	8,72
39	HYŻNE	11 179 400	6,66	11,04	44,63	17,93	2,89	2,99
40	IWIERZYCE	12 034 798	4,94	14,03	47,97	15,00	0,77	1,05
41	JAROCIN	7 221 227	9,84	10,92	48,94	18,58	2,80	3,61
42	JAROSŁAW	18 254 417	15,35	8,70	38,63	20,34	2,07	5,58
43	JASIENICA ROSIELNA	12 333 644	3,62	8,65	55,08	21,46	1,31	3,39
44	JASŁO	20 404 129	4,81	14,26	41,93	23,22	1,32	5,65
45	JAWORNIK POLSKI	8 555 218	10,71	17,59	36,72	18,21	3,62	2,75
46	JEŻOWE	15 686 785	3,93	11,23	50,90	19,53	2,27	5,60
47	JODŁOWA	8 514 539	2,32	16,10	41,59	17,09	1,23	3,20
48	KAMIEŃ	12 185 918	7,98	11,28	46,10	19,65	3,93	5,17
49	KOŁACZYCE	15 725 683	6,00	10,67	48,89	20,27	4,31	4,75
50	KOMAŃCZA	10 257 028	4,53	13,41	54,15	15,54	0,45	3,86
51	KORCZYNA	18 887 859	7,38	12,07	44,54	16,10	2,01	9,06
52	KRASICZYN	9 183 008	9,56	12,03	29,49	20,26	0,68	16,95
53	KRASNE	21 743 293	10,85	7,80	48,29	14,85	3,04	2,66
54	KREMPNA	4 717 196	5,47	15,64	37,70	22,51	5,72	2,23
55	KROŚCIENKO WYŻNE	8 292 271	17,93	11,72	30,03	17,13	1,41	15,85
56	KRZESZÓW	8 289 291	4,29	13,61	49,94	13,19	3,29	2,50
57	KRZYWCZA	10 158 131	5,51	9,71	57,66	15,89	1,42	2,21
58	KURYŁÓWKA	10 723 968	5,37	13,07	45,92	16,14	1,15	9,34
59	LASZKI	11 629 073	3,95	16,98	43,58	20,91	2,82	1,47

1	2	3	4	5	6	7	8	9
60	LEŻAJSK	35 815 856	9,58	8,76	43,61	15,36	0,58	14,45
61	LUBACZÓW	18 912 526	2,14	10,14	36,72	18,20	4,60	19,30
62	LUBENIA	8 408 355	11,00	12,04	38,42	17,63	1,30	8,08
63	LUTOWISKA	5 344 642	2,49	19,83	41,43	23,36	0,90	1,66
64	ŁAŃCUT	29 221 090	4,61	8,50	54,17	15,63	0,71	6,00
65	MAJDAN KRÓLEWSKI	23 034 105	6,55	6,85	29,54	13,28	1,01	4,03
66	MARKOWA	11 443 926	3,88	10,71	54,85	16,88	0,58	2,86
67	MEDYKA	16 773 819	1,85	7,34	33,90	10,85	0,44	36,29
68	MIEJSCE PIASTOWE	19 957 873	6,62	10,15	49,11	16,51	2,09	2,72
69	MIELEC	19 166 780	4,24	10,74	47,31	16,92	0,93	13,31
70	NIEBYLEC	16 930 042	12,69	9,74	43,42	16,86	0,59	8,80
71	NIWISKA	10 651 772	7,09	10,44	41,34	16,17	1,05	2,53
72	NOWY ŻMIGRÓD	15 561 517	5,53	12,41	46,89	18,60	3,46	2,66
73	NOZDRZEC	13 988 664	8,40	11,55	50,46	19,34	0,74	2,19
74	OLSZANICA	8 975 060	3,12	13,62	43,39	17,87	5,99	2,99
75	ORŁY	19 884 437	4,14	7,29	34,88	12,05	0,37	35,48
76	OSIEK JASIELSKI	8 778 751	8,05	14,06	47,30	18,10	1,87	3,15
77	OSTRÓW	14 753 623	8,01	15,77	39,29	14,83	0,44	15,33
78	PADEW NARODOWA	7 806 974	4,55	13,32	41,28	16,93	1,39	1,65
79	PAWŁOSIÓW	11 660 333	2,96	16,52	39,04	18,60	0,65	10,77
80	PRUCHNIK	18 096 464	5,07	11,16	43,58	20,02	1,76	1,10
81	PRZECŁAW	15 943 915	2,92	11,81	53,29	19,46	0,89	2,04
82	PRZEMYŚL	16 788 006	3,62	12,05	47,29	17,82	0,80	13,64
83	PRZEWORSK	20 676 676	4,00	12,68	49,77	21,38	1,05	4,54
84	PYSZNICA	13 192 773	4,30	13,38	49,45	17,14	1,57	4,47
85	RADOMYŚL nad Sanem	12 522 859	6,24	15,26	42,59	17,62	2,37	3,66
86	RADYMNO	18 639 787	4,54	12,56	47,16	20,04	0,75	3,54
87	RAKSZAWA	14 655 822	0,86	7,52	44,55	19,25	1,40	13,96
88	RANIŻÓW	12 004 156	5,40	11,10	51,25	16,02	3,35	3,00
89	ROKIETNICA	8 359 970	6,82	10,51	40,13	13,98	0,63	20,76

1	2	3	4	5	6	7	8	9
90	ROŹWIENICA	10 496 822	5,25	12,93	47,23	19,41	0,85	6,52
91	SANOK	25 145 520	3,90	11,16	38,13	21,36	1,24	14,18
92	SKOŁYSZYN	21 140 176	6,80	10,16	43,74	21,91	4,18	4,92
93	SOLINA	16 345 080	10,45	10,39	37,23	9,81	0,76	7,59
94	STARY DZIKÓW	9 995 116	2,91	10,88	37,70	11,07	2,06	21,64
95	STUBNO	6 573 146	3,88	15,89	42,03	19,73	1,55	3,36
96	ŚWILCZA	28 543 195	7,89	9,77	48,67	15,55	1,79	2,77
97	TARNOWIEC	14 602 257	3,15	12,39	48,33	17,56	0,82	10,89
98	TRYŃCZA	15 130 706	6,24	9,40	48,05	16,89	0,63	8,92
99	TRZEBOWNISKO	31 237 230	6,27	8,75	51,68	15,26	1,03	8,83
100	TUSZÓW NARODOWY	12 975 532	11,05	11,89	38,75	15,49	1,28	11,04
101	TYRAWA WOŁOSKA	3 548 521	2,40	20,94	42,81	20,21	0,97	2,27
102	WADOWICE GÓRNE	13 897 745	6,01	11,74	57,11	13,60	2,53	3,03
103	WIĄZOWNICA	18 365 680	5,74	9,38	48,30	18,84	2,24	5,44
104	WIELKIE OCZY	7 587 524	19,19	13,58	41,68	13,98	0,90	1,85
105	WIELOPOLE SKRZYŃSKIE	14 444 887	12,31	8,98	45,88	19,72	3,76	0,70
106	WIŚNIOWA	15 886 121	4,06	8,27	57,71	18,09	1,58	3,06
107	WOJASZÓWKA	15 131 117	5,55	9,12	44,82	13,01	1,43	19,87
108	ZAKLIKÓW	14 339 656	3,37	9,09	49,48	19,16	1,16	10,14
109	ZALESZANY	16 475 147	3,66	9,73	40,91	16,44	0,68	15,28
110	ZARSZYN	15 038 123	5,67	13,05	40,29	16,51	2,45	8,91
111	ZARZECZE	11 933 877	10,01	9,32	49,34	18,79	0,79	3,90
112	ŻOŁYNIA	12 769 083	3,56	11,91	45,43	15,28	1,47	13,99
113	ŻURAWICA	24 579 570	10,53	12,08	44,99	15,86	0,63	6,63
114	ŻYRAKÓW	25 252 235	1,90	6,48	51,80	14,04	1,66	17,13
	Gminy ogółem	**1 655 553 384**	**6,47**	**10,80**	**45,65**	**17,22**	**1,73**	**7,67**

Wydatki majątkowe jednostek samorządu terytorialnego w latach 2004-2005 **Tabela 5**

Lp.	Wyszczególnienie	Wydatki majątkowe w zł		Dynamika wydatków majątkowych w %	Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem w %	
		2004	2005	2005 / 2004	2004	2005
1	2	3	4	5	6	7
	SAMORZĄD WOJEWÓDZTWA	**102 528 350**	**81 230 573**	**79,23**	**32,05**	**25,86**
	POWIATY					
1	BIESZCZADZKI	723 452	2 315 041	320,00	4,37	12,42
2	BRZOZOWSKI	2 160 398	2 236 360	103,52	7,54	7,43
3	DĘBICKI	7 179 817	11 772 434	163,97	11,38	16,51
4	JAROSŁAWSKI	5 502 192	11 257 520	204,60	8,32	14,40
5	JASIELSKI	1 680 270	3 187 889	189,72	3,10	5,15
6	KOLBUSZOWSKI	8 493 919	6 590 603	77,59	32,62	25,92
7	KROŚNIEŃSKI	3 097 079	1 652 709	53,36	8,58	4,39
8	LESKI	2 660 335	6 443 133	242,19	13,43	24,76
9	LEŻAJSKI	3 610 263	3 703 598	102,59	9,28	8,66
10	LUBACZOWSKI	19 126 590	9 337 601	48,82	36,43	20,45
11	ŁAŃCUCKI	2 269 201	3 397 562	149,73	7,19	9,70
12	MIELECKI	13 263 102	10 705 358	80,72	18,94	14,64
13	NIŻAŃSKI	3 173 491	2 536 388	79,92	12,18	9,06
14	PRZEMYSKI	2 550 582	3 780 721	148,23	12,68	18,33
15	PRZEWORSKI	2 439 397	1 083 003	44,40	7,89	3,70
16	ROPCZYCKO-SĘDZISZOWSKI	4 712 497	6 521 093	138,38	13,80	16,36
17	RZESZOWSKI	6 512 710	14 780 294	226,95	12,15	21,23

1	2	3	4	5	6	7
18	SANOCKI	3 061 744	2 986 731	97,55	6,65	5,39
19	STALOWOWOLSKI	3 874 195	4 813 576	124,25	7,44	8,35
20	STRZYŻOWSKI	3 172 943	5 013 188	158,00	10,47	14,88
21	TARNOBRZESKI	1 834 180	1 095 362	59,72	7,75	4,44
	Powiaty ogółem	**101 098 357**	**115 210 164**	**113,96**	**12,32**	**12,73**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU					
1	KROSNO	26 990 824	27 393 958	101,49	18,59	17,71
2	PRZEMYŚL	14 092 206	25 554 667	181,34	8,49	12,96
3	RZESZÓW	52 428 306	94 030 049	179,35	13,44	20,49
4	TARNOBRZEG	10 030 717	8 573 127	85,47	9,63	7,80
	Miasta na prawach powiatu ogółem	**103 542 053**	**155 551 801**	**150,23**	**12,86**	**16,89**
	MIASTA					
1	DĘBICA	7 475 645	12 553 177	167,92	10,16	15,02
2	DYNÓW	3 403 803	1 195 920	35,13	27,93	11,29
3	JAROSŁAW	14 093 885	16 595 692	117,75	21,34	21,68
4	JASŁO	4 674 896	3 914 531	83,74	7,74	5,81
5	LEŻAJSK	5 236 351	4 468 745	85,34	21,48	16,45
6	LUBACZÓW	2 145 707	1 775 950	82,77	12,02	8,74
7	ŁAŃCUT	9 102 559	6 127 504	67,32	26,82	18,03
8	MIELEC	10 228 509	25 213 880	246,51	12,34	24,49
9	PRZEWORSK	2 565 996	1 450 468	56,53	10,22	5,19
10	RADYMNO	2 882 718	741 685	25,73	29,43	8,51
11	SANOK	8 049 923	18 414 873	228,76	13,29	24,57
12	STALOWA WOLA	10 787 510	22 798 613	211,34	12,42	19,98
	Miasta ogółem	**80 647 502**	**115 251 038**	**142,91**	**14,57**	**17,78**
	MIASTA-GMINY					
1	BARANÓW SANDOMIERSKI	2 986 868	1 407 376	47,12	15,97	7,15
2	BŁAŻOWA	3 776 531	1 879 312	49,76	24,04	11,50

1	2	3	4	5	6	7
3	BRZOZÓW	5 731 664	5 531 111	96,50	15,67	13,42
4	CIESZANÓW	2 256 962	1 480 844	65,61	17,36	11,15
5	DUKLA	2 671 260	3 378 665	126,48	10,13	11,63
6	GŁOGÓW MAŁOPOLSKI	4 726 933	6 258 126	132,39	18,53	20,72
7	IWONICZ-ZDRÓJ	6 722 252	2 347 441	34,92	31,76	12,75
8	JEDLICZE	2 235 556	3 895 145	174,24	10,88	15,49
9	KAŃCZUGA	3 068 775	2 421 068	78,89	17,52	12,81
10	KOLBUSZOWA	6 739 428	6 792 058	100,78	19,70	17,76
11	LESKO	1 255 045	5 252 717	418,53	7,88	24,06
12	NAROL	2 011 656	2 705 016	134,47	15,98	17,92
13	NISKO	8 549 137	5 044 485	59,01	25,37	15,32
14	NOWA DĘBA	2 058 410	3 103 032	150,75	8,31	11,17
15	NOWA SARZYNA	7 905 673	9 991 261	126,38	24,66	25,37
16	OLESZYCE	1 355 370	893 418	65,92	13,29	7,81
17	PILZNO	6 495 009	3 614 985	55,66	22,40	12,91
18	RADOMYŚL WIELKI	6 456 908	1 357 433	21,02	27,73	6,08
19	ROPCZYCE	3 469 125	10 914 445	314,62	9,72	23,46
20	RUDNIK NAD SANEM	2 270 335	1 982 442	87,32	16,81	13,87
21	RYMANÓW	6 698 283	10 810 330	161,39	25,65	31,93
22	SĘDZISZÓW MAŁOPOLSKI	4 472 599	2 700 691	60,38	15,05	8,48
23	SIENIAWA	2 999 436	957 202	31,91	23,23	7,99
24	SOKOŁÓW MAŁOPOLSKI	5 842 732	2 963 337	50,72	23,13	11,18
25	STRZYŻÓW	5 205 947	5 274 533	101,32	18,38	16,05
26	TYCZYN	4 187 241	5 616 984	134,15	20,62	22,64
27	ULANÓW	2 826 165	1 536 486	54,37	22,61	11,60
28	USTRZYKI DOLNE	2 520 102	3 153 821	125,15	9,04	10,05
29	ZAGÓRZ	1 443 675	3 506 184	242,87	8,11	15,81
	Miasta-gminy ogółem	**118 939 077**	**116 769 948**	**98,18**	**18,00**	**15,81**

1	2	3	4	5	6	7
	GMINY					
1	ADAMÓWKA	2 513 490	1 937 653	77,09	29,16	22,49
2	BALIGRÓD	741 438	991 464	133,72	13,03	15,95
3	BESKO	1 611 233	1 588 514	98,59	25,05	22,12
4	BIAŁOBRZEGI	3 486 551	3 498 874	100,35	27,27	25,72
5	BIRCZA	2 059 691	1 115 228	54,15	16,88	8,59
6	BOGUCHWAŁA	10 027 241	7 432 929	74,13	30,68	22,93
7	BOJANÓW	2 186 368	3 452 193	157,90	20,06	25,29
8	BOROWA	342 099	307 377	89,85	4,39	3,46
9	BRZOSTEK	3 776 540	1 633 800	43,26	18,93	7,70
10	BRZYSKA	580 848	170 320	29,32	6,42	1,74
11	BUKOWSKO	1 555 084	2 136 712	137,40	15,84	18,87
12	CHŁOPICE	2 406 488	562 828	23,39	24,75	6,12
13	CHMIELNIK	1 907 179	206 892	10,85	19,37	2,24
14	CHORKÓWKA	2 307 095	2 370 732	102,76	12,45	11,29
15	CISNA	5 182 813	1 561 046	30,12	59,63	26,69
16	CMOLAS	7 443 254	2 115 837	28,43	43,78	14,93
17	CZARNA (bieszczadzka)	654 025	476 560	72,87	14,75	10,52
18	CZARNA (dębicka)	6 394 584	4 485 833	70,15	28,86	19,62
19	CZARNA (łańcucka)	3 452 128	3 632 454	105,22	18,89	18,06
20	CZERMIN	2 680 102	2 431 205	90,71	24,56	20,32
21	CZUDEC	1 134 745	950 627	83,77	6,61	5,44
22	DĘBICA	7 084 168	8 042 462	113,53	19,38	19,52
23	DĘBOWIEC	3 085 923	1 467 258	47,55	23,35	11,01
24	DOMARADZ	983 366	446 282	45,38	10,84	4,66
25	DUBIECKO	4 065 761	2 482 276	61,05	23,65	14,22
26	DYDNIA	5 237 185	4 536 711	86,62	32,01	25,60

1	2	3	4	5	6	7
27	DYNÓW	2 181 948	1 149 763	52,69	19,97	9,73
28	DZIKOWIEC	2 365 484	1 215 387	51,38	23,66	12,03
29	FREDROPOL	1 297 271	877 205	67,62	13,24	8,14
30	FRYSZTAK	3 018 194	3 854 912	127,72	17,88	19,61
31	GAĆ	1 204 334	660 797	54,87	16,77	8,94
32	GAWŁUSZOWICE	1 124 505	938 978	83,50	23,63	18,18
33	GORZYCE	800 101	1 849 060	231,10	4,27	8,89
34	GRĘBÓW	2 131 183	3 033 079	142,32	14,75	18,11
35	GRODZISKO DOLNE	1 777 040	1 709 872	96,22	16,36	14,80
36	HACZÓW	2 998 933	1 289 759	43,01	21,17	9,24
37	HARASIUKI	2 422 206	1 134 885	46,85	21,85	9,94
38	HORYNIEC ZDRÓJ	1 350 821	1 635 260	121,06	14,95	17,65
39	HYŻNE	3 256 824	1 772 053	54,41	27,29	15,85
40	IWIERZYCE	3 311 912	2 622 555	79,19	29,34	21,79
41	JAROCIN	2 937 588	436 070	14,84	33,63	6,04
42	JAROSŁAW	2 135 297	592 459	27,75	12,38	3,25
43	JASIENICA ROSIELNA	1 870 237	278 822	14,91	15,27	2,26
44	JASŁO	6 061 608	1 016 672	16,77	26,49	4,98
45	JAWORNIK POLSKI	468 765	536 300	114,41	6,49	6,27
46	JEŻOWE	4 626 988	2 309 371	49,91	28,94	14,72
47	JODŁOWA	929 798	1 358 303	146,09	12,81	15,95
48	KAMIEŃ	3 089 220	1 647 034	53,32	26,48	13,52
49	KOŁACZYCE	2 258 612	2 059 493	91,18	16,45	13,10
50	KOMAŃCZA	410 520	1 044 909	254,53	5,00	10,19
51	KORCZYNA	1 927 394	2 053 648	106,55	11,87	10,87
52	KRASICZYN	1 336 899	1 940 127	145,12	17,57	21,13
53	KRASNE	4 209 060	3 594 892	85,41	20,16	16,53

1	2	3	4	5	6	7
54	KREMPNA	257 271	360 235	140,02	6,50	7,64
55	KROŚCIENKO WYŻNE	2 068 904	2 307 659	111,54	27,06	27,83
56	KRZESZÓW	2 215 022	1 952 661	88,16	29,55	23,56
57	KRZYWCZA	2 765 590	1 912 100	69,14	27,72	18,82
58	KURYŁÓWKA	1 409 611	1 731 370	122,83	15,81	16,14
59	LASZKI	1 171 125	1 049 225	89,59	11,09	9,02
60	LEŻAJSK	4 531 043	7 579 336	167,28	15,87	21,16
61	LUBACZÓW	1 874 196	4 041 988	215,67	13,19	21,37
62	LUBENIA	2 636 800	1 440 565	54,63	30,41	17,13
63	LUTOWISKA	722 002	434 922	60,24	13,82	8,14
64	ŁAŃCUT	3 761 859	3 590 562	95,45	14,96	12,29
65	MAJDAN KRÓLEWSKI	4 985 941	10 185 262	204,28	31,46	44,22
66	MARKOWA	1 102 185	2 264 267	205,43	11,46	19,79
67	MEDYKA	911 227	7 052 961	774,01	9,51	42,05
68	MIEJSCE PIASTOWE	2 095 135	1 973 882	94,21	11,93	9,89
69	MIELEC	2 963 003	2 948 342	99,51	16,91	15,38
70	NIEBYLEC	2 170 348	2 637 282	121,51	14,50	15,58
71	NIWISKA	2 121 967	2 337 214	110,14	21,97	21,94
72	NOWY ŻMIGRÓD	737 853	1 136 526	154,03	5,45	7,30
73	NOZDRZEC	2 834 684	388 557	13,71	19,34	2,78
74	OLSZANICA	95 174	110 400	116,00	1,18	1,23
75	ORŁY	1 678 791	8 007 071	476,95	14,24	40,27
76	OSIEK JASIELSKI	291 869	570 930	195,61	4,04	6,50
77	OSTRÓW	4 817 087	3 355 295	69,65	30,96	22,74
78	PADEW NARODOWA	3 109 336	1 138 198	36,61	33,95	14,58
79	PAWŁOSIÓW	3 499 230	698 951	19,97	26,96	5,99
80	PRUCHNIK	4 336 401	3 993 108	92,08	26,46	22,07

1	2	3	4	5	6	7
81	PRZECŁAW	4 980 502	788 671	15,84	27,37	4,95
82	PRZEMYŚL	1 392 504	2 278 803	163,65	10,13	13,57
83	PRZEWORSK	3 946 582	1 769 778	44,84	19,30	8,56
84	PYSZNICA	7 850 039	1 070 048	13,63	44,31	8,11
85	RADOMYŚL nad Sanem	2 363 545	2 649 435	112,10	20,96	21,16
86	RADYMNO	1 827 489	1 222 170	66,88	10,82	6,56
87	RAKSZAWA	492 922	1 867 888	378,94	5,54	12,75
88	RANIŻÓW	1 613 556	2 070 982	128,35	15,59	17,25
89	ROKIETNICA	1 687 397	1 869 191	110,77	23,22	22,36
90	ROŹWIENICA	3 498 650	1 266 753	36,21	31,51	12,07
91	SANOK	2 761 909	4 144 044	150,04	13,03	16,48
92	SKOŁYSZYN	1 927 691	1 082 431	56,15	10,28	5,12
93	SOLINA	5 236 043	5 593 073	106,82	36,39	34,22
94	STARY DZIKÓW	2 354 601	2 663 907	113,14	26,49	26,65
95	STUBNO	799 481	174 763	21,86	12,40	2,66
96	ŚWILCZA	4 534 585	2 833 098	62,48	17,64	9,93
97	TARNOWIEC	438 494	714 422	162,93	3,51	4,89
98	TRYŃCZA	5 453 944	2 834 185	51,97	35,70	18,73
99	TRZEBOWNISKO	906 599	5 646 882	622,86	3,76	18,08
100	TUSZÓW NARODOWY	2 856 934	2 902 467	101,59	23,96	22,37
101	TYRAWA WOŁOSKA	865 846	67 072	7,75	21,36	1,89
102	WADOWICE GÓRNE	5 587 515	3 297 919	59,02	37,48	23,73
103	WIĄZOWNICA	2 278 230	2 573 395	112,96	14,38	14,01
104	WIELKIE OCZY	1 881 079	634 219	33,72	26,07	8,36
105	WIELOPOLE SKRZYŃSKIE	2 719 736	1 209 473	44,47	20,12	8,37
106	WIŚNIOWA	1 899 990	2 933 616	154,40	14,68	18,47
107	WOJASZÓWKA	1 197 638	3 077 717	256,98	10,78	20,34

1	2	3	4	5	6	7
108	ZAKLIKÓW	3 118 733	1 448 925	46,46	21,53	10,10
109	ZALESZANY	4 672 850	3 181 396	68,08	28,89	19,31
110	ZARSZYN	4 586 359	2 507 470	54,67	28,91	16,67
111	ZARZECZE	4 518 636	1 388 867	30,74	33,17	11,64
112	ŻOŁYNIA	2 447 881	1 983 545	81,03	20,77	15,53
113	ŻURAWICA	4 965 741	5 819 179	117,19	23,92	23,67
114	ŻYRAKÓW	3 289 445	7 518 116	228,55	16,71	29,77
	Gminy ogółem	**306 518 941**	**260 928 501**	**85,13**	**20,20**	**15,76**

LUCYNA KUŚNIERZ

Sprawozdawczość jednostek samorządu terytorialnego w świetle nowych uregulowań prawnych

Stan prawny na dzień 1 grudnia 2006 roku.

Finanse publiczne stanowią zespół zjawisk związanych z gromadzeniem i podziałem środków pieniężnych przez organy władzy publicznej, w związku z wykonywaniem ich funkcji. Zgodnie z ustawą *o finansach publicznych* obejmują one procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, a w szczególności:

1) gromadzenie dochodów i przychodów publicznych,
2) wydatkowanie środków publicznych,
3) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
4) finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu jednostek samorządu terytorialnego,
5) zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne,
6) zarządzanie środkami publicznymi,
7) zarządzanie długiem publicznym,
8) rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej.

Finanse publiczne wymagają sprawnego zarządzania nimi, nadzoru i kontroli. Rzetelność i sprawność tych działań jest uzależniona od stałej i prawdziwej informacji o procesach związanych z gromadzeniem i wykorzystaniem środków publicznych. Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania tych procesów. Dane dotyczące gospodarki środkami publicznymi, zawarte w księgach rachunkowych poszczególnych jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych, są poprzez system zwany sprawozdawczością budżetową (zagregowane i uporządkowane) przekazywane jednostkom odpowiedzialnym za finanse publiczne, w tym także organom nadzorującym.

Do sektora finansów publicznych zaliczane są między innymi:

– jednostki samorządu terytorialnego,
– jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych,
– samorządowe fundusze celowe,
– samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
– samorządowe instytucje kultury,

– samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego.

Na podstawie ustawy *o finansach publicznych* Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, określa w drodze rozporządzeń między innymi:

1) rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań:
   a) z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
   b) z wykonania planów finansowych jednostek budżetowych, a w przypadku gdy jednostka budżetowa dysponuje rachunkiem dochodów własnych – również z dochodów własnych i wydatków nimi sfinansowanych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz funduszy celowych,
   c) z wykonania planów finansowych Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
   d) w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego wyżej wymienionych jednostek, oraz poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego,
   e) o stanie środków finansowych na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego,
2) jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań oraz odbiorców tych sprawozdań,
3) rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego zawieranych na podstawie odrębnych przepisów przez podmioty sektora finansów publicznych,
4) rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych posiadające osobowość prawną, w tym Narodowy Fundusz Zdrowia, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, sprawozdań w zakresie ogółu operacji finansowych, a w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego, oraz udzielonych poręczeń i gwarancji, a także odbiorców tych sprawozdań.

Ponadto, ustawa *o finansach publicznych* przewiduje, że do jednostek samorządu terytorialnego mają zastosowanie szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej określone również w rozporządzeniu Ministra Finansów. Dotyczą one między innymi obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych. Minister Finansów, wydając wspomniane rozporządzenia, uwzględnia konieczność określenia wzorów formularzy sprawozdań i szczegółowość zawartych w nich danych.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie w sposób usystematyzowany informacji o ogólnej strukturze instytucjonalnej, ramach prawnych i sposobie przekazywania danych dotyczących procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych przedstawianych w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego oraz ich jednostek organizacyjnych. Zaprezentowany materiał zawiera również niezbędne informacje wynikające

z praktycznego stosowania omawianych przepisów. Podkreślić należy, że uregulowania prawne obejmujące te zagadnienia uległy zmianie w 2006 roku w związku z wejściem w życie od 1 stycznia 2006 roku ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych* (DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

Opracowanie nie obejmuje informacji o sprawozdawczości w zakresie budżetu państwa, a koncentruje się na sprawozdawczości dotyczącej jednostek samorządu terytorialnego.

I. Sprawozdania budżetowe

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 115, poz. 781)[1] określa m.in.:

1) rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań:
   - z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
   - z wykonania planów finansowych jednostek budżetowych, a w przypadku gdy jednostka budżetowa dysponuje rachunkiem dochodów własnych – również z dochodów własnych i wydatków nimi sfinansowanych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz funduszy celowych,
   - w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych, oraz poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego,
   - o stanie środków finansowych na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego,
2) jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań oraz odbiorców tych sprawozdań,
3) rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego zawieranych na podstawie odrębnych przepisów przez podmioty sektora finansów publicznych.

Ogólne zasady sporządzania sprawozdań budżetowych

1) Dane w sprawozdaniach wykazuje się:
   - w zakresie planu – w kwotach wynikających z planu finansowego jednostki, po uwzględnieniu zmian dokonanych w trybie ustawy *o finansach publicznych*,
   - w zakresie wykonania – narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego lub, w przypadkach określonych w sprawozdaniach, według stanu na określony dzień.
2) Kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalnorachunkowym.
3) Kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

[1] Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań za okresy sprawozdawcze, poczynając od sprawozdań miesięcznych za czerwiec 2006 r., kwartalnych za II kwartał 2006 r., półrocznych za pierwsze półrocze 2006 r. i rocznych za 2006 r.

4) Jednostki otrzymujące sprawozdania są obowiązane sprawdzić je pod względem formalnorachunkowym.
5) Jednostki otrzymujące sprawozdania są uprawnione do kontrolowania merytorycznej prawidłowości złożonych sprawozdań. W tym celu mogą żądać przedstawienia wskazanych ksiąg rachunkowych i dokumentów.
6) Ujawnione nieprawidłowości w sprawozdaniach powinny być usunięte przez kierowników jednostek sporządzających sprawozdania jednostkowe przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych. W razie potrzeby należy dokonać także odpowiednich zapisów korygujących w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego.
7) Sprawozdania należy sporządzać w sposób czytelny i trwały.
8) Podpisy na sprawozdaniach składa się odręcznie na każdym formularzu w miejscu oznaczonym. Pod podpisem umieszcza się pieczątkę z imieniem i nazwiskiem osoby podpisującej. Sprawozdania jednostkowe podpisuje kierownik jednostki oraz księgowy. Natomiast sprawozdania zbiorcze jednostek samorządu terytorialnego podpisuje przewodniczący zarządu[2] i skarbnik.
9) Sprawozdania sporządza się w ilości egzemplarzy równej liczbie jednostek, którym mają być złożone, powiększonej o egzemplarz przeznaczony do akt jednostki sporządzającej sprawozdanie. Jednostce uprawnionej do otrzymywania sprawozdań przekazuje się pierwszy egzemplarz (oryginał) sprawozdania.

Szczegółowe zasady sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań określają instrukcje zawarte w załącznikach do rozporządzenia[3].

Rodzaje sprawozdań

Uwzględniając szczegółowość sprawozdań, wyróżnia się następujące typy sprawozdań:

a) sprawozdania jednostkowe – sporządzane przez kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie ksiąg rachunkowych (sporządza się je w złotych i groszach stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych);
b) sprawozdania zbiorcze – w szczegółowości sprawozdań jednostkowych – sporządzane przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego[4] na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawoz-

[2] Zgodnie z § 2 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* określenie przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego oznacza odpowiednio: wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starostę, marszałka, przewodniczącego zarządu związku.

[3] Szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań budżetowych:

- w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego określa instrukcja stanowiąca załącznik nr 34 do rozporządzenia;
- w zakresie wydatków strukturalnych poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych określa instrukcja stanowiąca załącznik nr 35 do rozporządzenia;
- w zakresie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego określa instrukcja stanowiąca załącznik nr 36 do rozporządzenia.

[4] Zgodnie z § 2 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* określenie zarząd jednostki samorządu terytorialnego oznacza: wójta, burmistrza, prezydenta miasta, zarząd powiatu, zarząd województwa.

dania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego jako jednostki budżetowej i jako organu (sporządza się je w złotych i groszach);

c) sprawozdania skonsolidowane – sporządzane przez przewodniczących zarządów[5] jednostek samorządu terytorialnego po wyeliminowaniu przepływów wewnętrznych i wewnątrzsektorowych (sporządza się je w tysiącach złotych)[6].

Okresy sprawozdawcze

Sprawozdania sporządza się z różną częstotliwością, w zależności od rodzaju sprawozdania i wymaganej zapisami rozporządzenia cykliczności. Występują następujące rodzaje sprawozdań:

- Sprawozdania miesięczne, które sporządza się za każdy kolejny miesiąc kalendarzowy[7].
- Sprawozdania kwartalne, które sporządza się za każdy kolejny kwartał roku budżetowego[8].
- Sprawozdanie półroczne, które sporządza się za pierwsze półrocze roku budżetowego.
- Sprawozdanie roczne, które sporządza się za rok budżetowy.

Minister Finansów ustala następujące rodzaje sprawozdań budżetowych sporządzanych przez jednostki samorządu terytorialnego:

1. **Rb-27S** – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego,
2. **Rb-27ZZ** – kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
3. **Rb-PDP** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania podstawowych dochodów podatkowych gminy i miasta na prawach powiatu,
4. **Rb-28S** – miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego,
5. **Rb-NDS** – kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego,
6. **Rb-Z** – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń,
7. **Rb-N** – kwartalne sprawozdanie o stanie należności,
8. **Rb-30** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych,
9. **Rb-31** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych gospodarstw pomocniczych,

---

[5] Patrz: przyp. 2.

[6] Rozporządzenie przewiduje jeszcze jeden typ sprawozdań – sprawozdania łączne, ale nie występują one w jednostkach samorządu terytorialnego.

[7] Wyjątkiem od tej zasady są sprawozdania miesięczne urzędów skarbowych (Rb-27) z wykonania dochodów gmin i udziałów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach budżetu państwa, które sporządza się tylko za: marzec, czerwiec i wrzesień.

[8] Zgodnie z rozporządzeniem kwartalne sprawozdanie Rb-34 jednostki samorządu terytorialnego sporządzają tylko za II i IV kwartał.

10. **Rb-33** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych funduszy celowych nieposiadających osobowości prawnej,
11. **Rb-34** – kwartalne sprawozdanie z wykonania planów finansowych dochodów własnych jednostek budżetowych i wydatków nimi sfinansowanych,
12. **Rb-50** – kwartalne sprawozdanie o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
13. **Rb-ST** – roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych samorządowych jednostek budżetowych/jednostek samorządu terytorialnego,
14. **Rb-WS** – roczne sprawozdanie o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych,
15. **Rb-Z-PPP** – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego.

Jednostki zobowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań

Do sporządzania i przekazywania sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego są zobowiązani:

a) przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego: Rb-ST, Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-PDP, Rb-28S, Rb-NDS, Rb-Z, Rb-N, Rb-50,
b) kierownicy jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego: Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-28S, Rb-Z, Rb-N, Rb-50,
c) kierownicy samorządowych jednostek budżetowych, dysponujący wyodrębnionymi rachunkami dochodów własnych: Rb-34,
d) przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego, dysponujący funduszem celowym nieposiadającym osobowości prawnej: Rb-33, Rb-Z, Rb-N,
e) kierownicy gminnych, powiatowych, wojewódzkich zakładów budżetowych: Rb-30, Rb-Z, Rb-N,
f) kierownicy gospodarstw pomocniczych samorządowych jednostek budżetowych: Rb-31, Rb-Z, Rb-N,
g) naczelnicy urzędów skarbowych, jako organy podatkowe, w zakresie podatków i opłat stanowiących dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego i udziałów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach budżetu państwa: Rb-27[9],
h) kierownicy samorządowych jednostek budżetowych: Rb-ST.

[9] Sprawozdania Rb-27 – miesięczne/roczne z wykonania planu dochodów budżetowych sporządzane są przez naczelników urzędów skarbowych z wykonania dochodów gmin i udziałów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach budżetu państwa. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego otrzymują te sprawozdania za: marzec, czerwiec i wrzesień w terminie 16 dni po upływie okresu sprawozdawczego oraz za rok – nie później niż do 14 lutego po upływie okresu sprawozdawczego.

Formy i sposoby przekazywania sprawozdań

Zgodnie z rozporządzeniem sprawozdania jednostkowe powinny być przekazywane do zarządów jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu. Ze względów praktycznych sprawozdania jednostkowe przekazywane są często również w wersji elektronicznej, co ułatwia sporządzanie sprawozdań zbiorczych.

Jednostki samorządu terytorialnego przekazują do właściwych terytorialnie regionalnych izb obrachunkowych następujące sprawozdania: Rb-ST, Rb-27S, Rb-28S, Rb-NDS, Rb-PDP, Rb-Z, Rb-N, Rb-30, Rb-31, Rb-33, Rb-34. Sprawozdania te są przekazywane w wersji elektronicznej[10] oraz w formie dokumentu[11]. Sprawozdania w formie elektronicznej do regionalnych izb obrachunkowych powinny być przekazywane z wykorzystaniem aplikacji wskazanej przez Ministerstwo Finansów. Pliki sprawozdań przekazywanych w formie elektronicznej powinny być zgodne ze strukturami opracowanymi przez Ministerstwo Finansów i zamieszczonymi na stronie internetowej „Biuletynu Informacji Publicznej", o którym mowa w art. 8 ustawy z dnia 6 września 2001 roku *o dostępie do informacji publicznej* (DzU nr 112, poz. 1198 z późn. zm.).

Począwszy od sprawozdań za II kwartał 2006 roku, Ministerstwo Finansów udostępniło jednostkom samorządu terytorialnego nowy informatyczny System Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@[12]. System ten umożliwia między innymi:

- wprowadzanie danych w układzie formularzy sprawozdawczych,
- wprowadzanie sprawozdań jednostek organizacyjnych j.s.t.,
- automatyczną agregację sprawozdań jednostkowych do sprawozdań zbiorczych,
- sporządzanie sprawozdań Rb-27ZZ,
- sporządzanie sprawozdań Rb-50,
- weryfikację sprawozdań,
- wydruk sprawozdań w formie określonej w przepisach,
- wysyłanie drogą elektroniczną do regionalnej izby obrachunkowej sporządzonych w tym systemie sprawozdań,
- odbieranie i przetwarzanie informacji z serwera komunikacyjnego, np. dotyczących wysokości przyznanych kwot subwencji, słowników klasyfikacji budżetowej i ich zmian, słowników reguł kontrolnych,
- odbieranie i przetwarzanie wiadomości z regionalnej izby obrachunkowej lub Ministerstwa Finansów, np. elektroniczne żądanie korekty sprawozdań sporządzonych niewłaściwie,
- podpisywanie przesyłanych sprawozdań podpisem elektronicznym,

[10] Jednostki samorządu terytorialnego mogą przekazywać sprawozdania wyłącznie w formie elektronicznej tylko wtedy, gdy autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści będą zagwarantowane bezpiecznym podpisem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 18 września 2001 r. *o podpisie elektronicznym* (DzU nr 130, poz. 1450 z późn. zm.), weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu.

[11] W postaci wydruku z systemu informatycznego BeSTi@.

[12] System ten powstał w ramach umowy twiningowej zawartej pomiędzy Ministerstwem Finansów Rzeczypospolitej Polskiej a Ministerstwem Gospodarki, Finansów i Przemysłu Republiki Francuskiej, w ramach projektu PHARE PL2002/IB/FI/03. System BeSTi@ zastąpił poprzednio stosowany program – Budżet ST II.

- sporządzanie bilansów z wykonania budżetu, bilansów jednostek organizacyjnych,
- tworzenie bilansów zbiorczych,
- tworzenie bilansu skonsolidowanego.

Kierownicy jednostek, sporządzający sprawozdania w formie elektronicznej, zachowują na dowolnym nośniku elektronicznym kopie tych sprawozdań.

Regionalne izby obrachunkowe przekazują dane ze sprawozdań do Ministerstwa Finansów w formie elektronicznej, a dodatkowo sprawozdania Rb-PDP poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego są przekazywane z regionalnych izb obrachunkowych do Ministerstwa Finansów w formie dokumentu.

Sprawozdanie Rb-PDP[13] przekazywane jest przez jednostkę samorządu terytorialnego do właściwej terytorialnie regionalnej izby obrachunkowej w dwóch egzemplarzach, a pozostałe sprawozdania w jednym egzemplarzu.

Ponadto zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują (w formie dokumentu) sprawozdania Rb-27ZZ i Rb-50 dysponentom głównym, od których otrzymują dotacje związane z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami. Jeden egzemplarz sprawozdań Rb-27ZZ i Rb-50 zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują do właściwej terytorialnie regionalnej izby obrachunkowej (do wiadomości), a Rb-50 za cztery kwartały dodatkowo należy skierować do delegatury NIK.

Terminy przekazywania sprawozdań

Terminy przekazywania sprawozdań oraz odbiorców sprawozdań, w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, określa załącznik nr 38 do rozporządzenia.

1) Sprawozdania jednostkowe przekazywane są zarządowi jednostki samorządu terytorialnego w następujących terminach:
   a) miesięczne Rb-27S i Rb-28S – nie później niż 10 dni po upływie okresu sprawozdawczego[14];
   b) kwartalne za 1, 2, 3 kwartały Rb-Z, Rb-N, Rb-50 oraz sprawozdania półroczne Rb-30 i Rb-33, – nie później niż 10 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
   c) półroczne Rb-31 – nie później niż 15 dni po upływie okresu sprawozdawczego[15];
   d) kwartalne za 1, 2, 3 kwartały Rb-27ZZ – nie później niż 8 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
   e) kwartalne za 2 kwartały Rb-34 – nie później niż 10 dni po upływie okresu sprawozdawczego;

[13] Sprawozdania Rb-PDP sporządzane są tylko przez gminy (w tym miasta na prawach powiatu), gdyż jednym ze źródeł ich dochodów są dochody podatkowe.

[14] Sprawozdania miesięczne za styczeń i grudzień o 8 dni później.

[15] Sprawozdanie półroczne Rb-31 składane jest przez kierownika gospodarstwa pomocniczego do kierownika samorządowej jednostki budżetowej w terminie nie później niż 10 dni po upływie okresu sprawozdawczego, za który sporządzane jest sprawozdanie. A następnie kierownik jednostki budżetowej, przy której utworzono gospodarstwo pomocnicze, przekazuje sprawozdanie Rb-31 do zarządu jednostki samorządu terytorialnego nie później niż 15 dni po upływie okresu sprawozdawczego, za który sporządzane jest sprawozdanie.

f) kwartalne za 4 kwartały Rb-Z, Rb-N, Rb-27ZZ, Rb-50, Rb-34 oraz sprawozdania roczne Rb-27S, Rb-28S, Rb-ST, Rb-30, Rb-33 – nie później niż do 31 stycznia roku następującego po upływie okresu sprawozdawczego, za który sporządzane jest sprawozdanie;
g) roczne sprawozdanie Rb-31[16] – nie później niż do 15 lutego roku następującego po upływie okresu sprawozdawczego, za który sporządzane jest sprawozdanie.

2) Sprawozdania zbiorcze przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego przekazuje do regionalnej izby obrachunkowej w następujących terminach:
a) Rb-27S oraz Rb-28S:
- za marzec – nie później niż do 24 kwietnia,
- za czerwiec – nie później niż do 24 lipca,
- za wrzesień – nie później niż do 24 października

po upływie okresu sprawozdawczego;
b) Rb-NDS, Rb-Z, Rb-N za 1, 2 i 3 kwartały i Rb-34 za 2 kwartały – nie później niż 24 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
c) Rb-PDP, Rb-30, Rb-31, Rb- 33 za półrocze – nie później niż 24 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
d) Rb-34, Rb-NDS, Rb-Z, Rb-N za 4 kwartały – do 25 lutego po upływie okresu sprawozdawczego;
e) Rb-27S, Rb-28S, Rb-ST, Rb-30, Rb-31, Rb-33, Rb-PDP za rok – do 25 lutego po upływie okresu sprawozdawczego;
f) Rb-27ZZ
- za 1, 2, 3 kwartały – nie później niż 12 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
- za 4 kwartały – nie później niż do 10 lutego po upływie okresu sprawozdawczego;

g) Rb-50
- za 1, 2, 3 kwartały – nie później niż 15 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
- za 4 kwartały – nie później niż do 15 lutego po upływie okresu sprawozdawczego.

3) Regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów sprawozdania otrzymane z nadzorowanych jednostek samorządu terytorialnego za poszczególne kwartały w następujących terminach:
a) za 1, 2, 3 kwartały oraz sprawozdania półroczne – nie później niż 32 dni po upływie okresu sprawozdawczego;
b) za 4 kwartały oraz sprawozdania roczne – nie później niż do 8 marca po upływie okresu sprawozdawczego;

[16] Sprawozdanie roczne Rb-31 składane jest przez kierownika gospodarstwa pomocniczego do kierownika samorządowej jednostki budżetowej nie później niż do 31 stycznia roku następującego po okresie sprawozdawczym, za który sporządzane jest sprawozdanie. A następnie kierownik jednostki budżetowej, przy której utworzono gospodarstwo pomocnicze przekazuje sprawozdanie Rb-31 do zarządu jednostki samorządu terytorialnego nie później niż do 15 lutego roku następującego po okresie sprawozdawczym, za który sporządzane jest sprawozdanie.

c) wyjątkowo określono datę przekazania przez regionalną izbę obrachunkową sprawozdań Rb-27S i Rb-28S:
   - za marzec nie później niż do 2 maja po upływie okresu sprawozdawczego;
   - za czerwiec nie później niż do 2 sierpnia po upływie okresu sprawozdawczego;
   - za wrzesień nie później niż do 2 listopada po upływie okresu sprawozdawczego.

Zgodnie z § 26 ust. 1 załącznika nr 34 do ww. rozporządzenia w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w złożonych wcześniej sprawozdaniach, jednostki samorządu terytorialnego przekazują do regionalnych izb obrachunkowych korekty sprawozdań oraz skorygowane dane w formie elektronicznej, w ciągu 5 dni od dnia stwierdzenia nieprawidłowości. Korekty sprawozdań oraz skorygowane dane w formie elektronicznej, otrzymane od jednostek samorządu terytorialnego, regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów.

Sprawozdanie Rb-WS o wydatkach strukturalnych

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowe*j jednostki sektora finansów publicznych zostały zobowiązane do sporządzania rocznego sprawozdania o wydatkach strukturalnych o symbolu Rb-WS[17].

Obowiązek sporządzenia i przekazania tego sprawozdania w sektorze samorządowym dotyczy:

- przewodniczących zarządów jednostek samorządu terytorialnego, którzy wykazują wydatki skonsolidowane obejmujące wydatki:
  – jednostek samorządu terytorialnego,
  – samorządowych instytucji kultury,
  – zakładów opieki zdrowotnej utworzonych na podstawie odrębnych ustaw,
  – w przypadku powiatów i gmin również wydatki ze środków funduszy celowych, których są dysponentami,
- samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych.

Szczegółowe zasady sporządzania rocznego sprawozdania Rb-WS o wydatkach strukturalnych określa instrukcja zamieszczona w załączniku nr 35 do omawianego rozporządzenia. W paragrafie 5 ww. załącznika zapisano, że w przypadkach, gdy przy jednostkach utworzone są jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, jak również fundusze celowe (nieposiadające osobowości prawnej), jednostki wykazują

[17] Celem wprowadzenia sprawozdania Rb-WS jest zebranie dla Komisji Europejskiej danych o kształtowaniu się poziomu krajowych wydatków publicznych na cele strukturalne po przystąpieniu Polski do UE, a więc w czasie, gdy nasz kraj korzysta ze środków UE. Polska musi udowodnić Komisji Europejskiej, że środki funduszy strukturalnych UE nie będą zastępowały krajowych wydatków publicznych na realizację celów i zadań w dziedzinach interwencji funduszy strukturalnych ponoszonych przed akcesją.

wydatki łączne, skonsolidowane, tj. zsumowane wydatki jednostki i wydatki poniesione przez wyżej wymienione podmioty. Zestawienia powyższych wydatków jednostka powinna dokonać na podstawie analizy budżetów własnych oraz planów finansowych wymienionych wyżej podmiotów (zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych, funduszy celowych, których są dysponentami).

Zapis ten jest niespójny z zapisem paragrafu 10 ust. 2, który wyznacza termin, w jakim jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego przekazują sprawozdania właściwej jednostce samorządowej. Praktycznie w celu sporządzenia sprawozdania przez jednostkę samorządu terytorialnego i wykazania wydatków skonsolidowanych niezbędne jest uzyskanie sprawozdań od jej jednostek organizacyjnych (jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych). Tak więc jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych powinny przekazywać właściwym jednostkom samorządu terytorialnego roczne sprawozdania Rb-WS, wykazując poniesione wydatki strukturalne.

W sprawozdaniu Rb-WS należy wykazać wyłącznie krajowe wydatki publiczne poniesione przez jednostki samorządu terytorialnego na cele strukturalne. Oznacza to, że jednostka sporządzająca sprawozdanie powinna z ogółu krajowych wydatków publicznych poniesionych w danym okresie sprawozdawczym wyodrębnić wydatki strukturalne, tj. wydatki dające się przyporządkować odpowiednim kategoriom i podkategoriom klasyfikacji wydatków określonych w **rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2006 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych* (DzU nr 123, poz. 856)**[18]. Według wyjaśnień Ministerstwa Finansów[19] w sprawozdaniu należy wykazać wszystkie wydatki (w jednostkach stosujących klasyfikację budżetową – oznaczone czwartą cyfrą paragrafu „0" i „9"), które odpowiadają wydatkom sklasyfikowanym (określonym) w ww. rozporządzeniu, a poniesione przez jednostkę w okresie sprawozdawczym. W przypadku, gdy jednostka realizuje zadanie finansowane z udziałem środków UE, w ww. sprawozdaniu uwzględnia się również wydatki krajowe poniesione na współfinansowanie tego zadania (w części stanowiącej wkład krajowy publiczny), z pominięciem wydatków poniesionych w danym roku sprawozdawczym, które podlegają refundacji ze środków UE, nawet w sytuacji, gdyby refundacja miała nastąpić w latach następnych[20].

Do obliczenia wydatków strukturalnych jednostka sektora finansów publicznych powinna przyjąć wydatki faktycznie poniesione w okresie sprawozdawczym, udokumentowane opłaconą fakturą lub innym równoważnym dokumentem księgowym, bez przepływów wewnętrznych i wewnątrzsektorowych. Dla wyeliminowania wielokrotnego liczenia tych samych wydatków przez różne jed-

[18] Klasyfikację wydatków strukturalnych określoną w ww. rozporządzeniu stosuje się do wydatków poniesionych od początku roku 2006. Rozporządzenie to określa dodatkową klasyfikację wydatków, która pozwala na wyodrębnienie z ogółu wydatków publicznych jednostek sektora finansów publicznych wydatków na cele strukturalne wg obszarów, kategorii i podkategorii interwencji funduszy strukturalnych.

[19] Pismo Ministerstwa Finansów nr RR-611-19/LK/06/1505 z 21 czerwca 2006 r., zob.: strona internetowa: http://www.rzeszow.rio.gov.pl

[20] W sprawozdaniu Rb-WS nie należy wykazywać wydatków ponoszonych ze środków funduszy przedakcesyjnych (PHARE, ISPA i SAPARD), środków funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Inicjatyw Wspólnotowych oraz środków poakcesyjnych (Transition Facility) – należy natomiast wykazać współfinansowanie krajowe tych instrumentów.

nostki sprawozdanie powinno być sporządzone z uwzględnieniem zasady eliminacji transferów wewnętrznych i wewnątrzsektorowych (dotyczy to zarówno przepływu środków finansowych w układzie poziomym jednostek, jak i w układzie pionowym). Należy wykazać wydatki ostateczne, tj. wyłącznie wydatki podmiotu, który poniósł dany koszt realizacji zadania. Przykładowo: jeżeli dane zadanie (działanie) jest realizowane przy współudziale kilku jednostek (np. kilku gmin), gmina, która wydatkowała środki finansowe na realizację tego zadania za pośrednictwem innej gminy, tj. przekazała środki na ten cel innej gminie – wydatku takiego nie uwzględnia. Wydatek ten powinien być wykazany wyłącznie przez gminę, która poniosła wydatek ostateczny na realizację danego zadania. Natomiast jeżeli jakaś jednostka (np. województwo, powiat lub gmina) dokonała wydatkowania środków finansowych na rzecz zakładu budżetowego lub gospodarstwa pomocniczego realizującego dane zadanie (działanie), wówczas wydatek ten należy ująć wyłącznie jako wydatek podmiotu realizującego dane zadanie, a więc zakładu budżetowego lub gospodarstwa pomocniczego. W tym przypadku dana jednostka, która poniosła ten wydatek, nie wykazuje go w wydatkach własnych. Powinien on być wykazany w łącznej kwocie wydatków policzonych przez jednostkę, która do zestawienia zbiorczego przyjmuje również wydatki tego zakładu budżetowego lub gospodarstwa pomocniczego.

Sprawozdanie Rb-WS jest sprawozdaniem skonsolidowanym i sporządza się je w tysiącach złotych.

Określając terminy składania sprawozdań Rb-WS, należy zaznaczyć, że jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego przekazują sprawozdania właściwej jednostce samorządowej do 31 marca po upływie okresu sprawozdawczego. Natomiast jednostki obowiązane do sporządzania i przekazywania sprawozdań do Departamentu Polityki Regionalnej i Rolnictwa Ministerstwa Finansów [21] powinny sprawozdania skonsolidowane w formie dokumentu i w formie elektronicznej przekazać w terminie do 30 kwietnia. Sprawozdanie Rb-WS w formie elektronicznej powinno być bezwzględnie sporządzone na obowiązującym formularzu zamieszczonym na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: http://www.mofnet.gov.pl – w zakładce *Budżet państwa* / *klasyfikacja wydatków strukturalnych* /[22].

Jednostki, które nie poniosły wydatków strukturalnych w okresie sprawozdawczym, przesyłają pisemną informację o tym fakcie do Departamentu Polityki Regionalnej i Rolnictwa Ministerstwa Finansów[23] także w terminie do 30 kwietnia po upływie okresu sprawozdawczego. Praktycznie sytuacja taka nie powinna wystąpić w jednostce samorządu terytorialnego.

[21] Od 15 września 2006 r. jest to Departament Finansowania Regionów i Rolnictwa – Zarządzenie nr 133 Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 sierpnia 2006 r. *w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów* (MP nr 58, poz. 621).

[22] Sprawozdanie należy bezwzględnie pobrać ze wskazanej strony internetowej i po wypełnieniu przesłać w formie dokumentu papierowego do Departamentu Finansowania Regionów i Rolnictwa oraz przesłać wersję elektroniczną – obecnie na adres: mariusz.borek@mofnet.gov.pl.

[23] Patrz: przyp. 21.

Sprawozdanie Rb-Z-PPP o stanie zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego

Do sporządzania i przekazywania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego – Rb-Z-PPP – w sektorze samorządowym są obowiązane:

- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki,
- fundusze celowe,
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- samorządowe instytucje kultury,
- samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek handlowych, jeżeli zawarły umowy partnerstwa publiczno-prywatnego na podstawie odrębnych przepisów.

Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych o stanie zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego została zamieszczona w załączniku nr 36 do rozporządzenia Ministerstwa Finansów *w sprawie sprawozdawczości budżetowej*.

Sprawozdanie Rb-Z-PPP jest sprawozdaniem o charakterze statystycznym, a podstawą do jego sporządzenia jest księgowa ewidencja bilansowa oraz pozabilansowa (zaangażowanie). W sprawozdaniu tym należy wykazać wartość zobowiązań i wydatków (zaciągniętych lub poniesionych i planowanych) wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego w układzie podmiotowo-przedmiotowym.

Sposób zaliczania zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego do długu sektora finansów publicznych określa decyzja EUROSTAT nr 18/204 z dnia 11 lutego 2004 roku. Zobowiązania z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego nie są zgodnie z decyzją EUROSTAT nr 18/204 z 11 lutego 2004 roku zaliczane do długu sektora finansów publicznych, jeżeli partner prywatny przejmie na siebie „ryzyko związane z budową" oraz co najmniej jedno z następujących ryzyk: „ryzyko popytu" lub „ryzyko dostępności". Zgodnie z **ustawą z dnia 28 lipca 2005 roku *o partnerstwie publiczno-prywatnym* (DzU nr 169, poz. 1420)** minister właściwy do spraw gospodarki w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego oraz ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określa w drodze rozporządzenia rodzaje ryzyk związanych z realizacją przedsięwzięć w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, ich podział, a także wpływ na poziom długu publicznego oraz deficytu sektora finansów publicznych[24].

Sprawozdanie Rb-Z-PPP o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego sporządza się w tysiącach złotych i jest ono przekazywane w terminie 31 dni po zakończeniu kwartału do Departamentu Gwarancji i Poręczeń w Ministerstwie Finansów oraz do Głównego Urzędu Statystycznego w formie dokumentu oraz w formie elektronicznej. W przypadku

[24] Rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 21 czerwca 2006 r. *w sprawie ryzyk związanych z realizacją przedsięwzięć w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego* (DzU nr 125, poz. 868).

zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu jednostka zobowiązana jest do niezwłocznego sporządzenia oraz przekazania do jednostki nadrzędnej korekty sprawozdań, które nie odpowiadają stanowi faktycznemu.

Kwartalne sprawozdanie Rb-Z-PPP o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego jest sporządzane po raz pierwszy za IV kwartał 2006 roku.

II. Sprawozdania w zakresie operacji finansowych

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych* (DzU nr 113, poz. 770)[25] określa: rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań przez jednostki sektora finansów publicznych posiadające osobowość prawną (zwane jednostkami), z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, w zakresie operacji finansowych dotyczących należności, państwowego długu publicznego, poręczeń i gwarancji oraz odbiorców sprawozdań.

Do sporządzania sprawozdań w zakresie własnych należności, zobowiązań oraz poręczeń i gwarancji w sektorze samorządowym zobowiązane są:

- fundusze celowe posiadające osobowość prawną (Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej),
- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- instytucje kultury[26],
- samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego (np. Wojewódzkie Ośrodki Ruchu Drogowego).

Jednostki te sporządzają następujące sprawozdania:

1) **Rb-Z** – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji,
2) **Rb-UZ** – roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych,
3) **Rb-N** – kwartalne sprawozdanie o stanie należności,
4) **Rb-UN** – roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie należności z tytułu papierów wartościowych według wartości księgowej.

Sprawozdania Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N i Rb-UN są sprawozdaniami wykorzystywanymi do celów statystycznych. Podstawą sporządzenia sprawozdań są księgi rachunkowe oraz ewidencja księgowa jednostki.

---

[25] Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie do sporządzania sprawozdań za okresy sprawozdawcze, rozpoczynając od sprawozdań kwartalnych za III kwartał 2006 roku.

[26] Obowiązek ten dotyczy samorządowych instytucji kultury, wobec których zarząd jednostki samorządu terytorialnego jest organizatorem, zgodnie z ustawą z dnia 25 października 1991 r. *o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej* (tekst jednolity: DzU 2001 nr 13, poz.123 z późn. zm.).

W sektorze samorządowym w zakresie operacji finansowych występują następujące rodzaje sprawozdań[27]:

1) sprawozdanie jednostkowe – sprawozdanie jednostki sporządzającej takie sprawozdanie na podstawie ksiąg rachunkowych;
2) sprawozdanie zbiorcze (według rodzaju jednostki) – sprawozdanie sporządzane przez jednostki sektora finansów publicznych, które są organem założycielskim lub nadzorującym, na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek danego rodzaju, z tym że przez sprawozdania zbiorcze należy również rozumieć sprawozdania sporządzane na podstawie otrzymanych sprawozdań zbiorczych.

Ogólne zasady sporządzania sprawozdań

1. Kwoty w sprawozdaniach wykazuje się w złotych.
2. Sprawozdania sporządza się według stanu na koniec okresu sprawozdawczego. Sprawozdania Rb-Z i Rb-N sporządza się narastająco według stanu na koniec pierwszego, drugiego, trzeciego lub czwartego kwartału roku budżetowego, zaś Rb-UZ i Rb-UN według stanu na koniec roku budżetowego.
3. Sprawozdania należy sporządzać w sposób czytelny i trwały. Podpisy na sprawozdaniu w formie dokumentu składa się odręcznie, a także umieszcza się pieczątkę z imieniem i nazwiskiem osoby podpisującej.
4. Jednostki są obowiązane sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalnorachunkowym.
5. Sprawozdania Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N i Rb-UN są sporządzane w formie dokumentu oraz w formie elektronicznej[28].
6. Dane ze sprawozdań przekazywanych w formie elektronicznej powinny być zgodne z danymi wykazywanymi w tych sprawozdaniach w formie dokumentu.
7. Formularze sprawozdań w formie elektronicznej są dostępne na stronach internetowych Ministerstwa Finansów pod adresem: http:// www.mf.gov.pl.
8. Jednostki sektora finansów publicznych będące odbiorcami sprawozdań jednostkowych, sporządzające sprawozdania zbiorcze według rodzaju jednostki są obowiązane sprawdzić prawidłowość otrzymywanych sprawozdań jednostkowych pod względem formalnorachunkowym. Są one również uprawnione do kontrolowania merytorycznej prawidłowości złożonych sprawozdań. W tym celu mogą zażądać przedstawienia odpowiednich dokumentów.
9. Nieprawidłowości stwierdzone w toku sprawdzania powinny zostać usunięte przez kierowników jednostek sporządzających sprawozdania jednostkowe przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych i zbiorczych.

[27] Rozporządzenie wprowadza jeszcze jeden rodzaj – sprawozdania łączne (sprawozdanie sporządzane przez jednostki nadzorujące na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych i własnego sprawozdania jednostkowego), ale nie występują one w sektorze samorządowym.

[28] Regionalne izby obrachunkowe opracowały program informatyczny umożliwiający jednostkom samorządu terytorialnego utworzenie sprawozdań zbiorczych w oparciu o otrzymane sprawozdania jednostkowe. Narzędzie to zostało udostępnione na stronie internetowej http://www.rio.gov.pl. Umożliwia ono także sporządzanie sprawozdań zbiorczych przez regionalne izby obrachunkowe dla Głównego Urzędu Statystycznego.

10. W przypadku zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu jednostka zobowiązana jest do niezwłocznego sporządzenia oraz przekazania do nadrzędnej jednostki sektora finansów publicznych korekty sprawozdania, które nie odpowiada stanowi faktycznemu.

Szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań określa instrukcja sporządzania sprawozdań stanowiąca załącznik nr 6 do ww. rozporządzenia.

Przekazywanie omawianych sprawozdań odbywa się następująco:

1. Jednostki sporządzają i przekazują sprawozdania jednostkowe odbiorcom tych sprawozdań.
2. Jednostki sektora finansów publicznych, które są organem założycielskim lub nadzorującym, sporządzają i przekazują sprawozdania zbiorcze.

Zarządy jednostek samorządu terytorialnego[29] są zobowiązane do sporządzania sprawozdań zbiorczych, według rodzaju jednostki, na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek danego rodzaju i przekazania ich do regionalnych izb obrachunkowych. Np. jednostka samorządu terytorialnego będąca organizatorem w odniesieniu do kilku instytucji kultury sporządza jedno zbiorcze sprawozdanie Rb-Z i Rb-N w oparciu o sprawozdania jednostkowe otrzymane od nadzorowanych instytucji kultury.

3. Regionalne izby obrachunkowe na podstawie sprawozdań zbiorczych otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego, które są organem założycielskim lub nadzorującym, sporządzają i przekazują sprawozdania zbiorcze (według rodzaju jednostki) do Głównego Urzędu Statystycznego.
4. Prezes Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie otrzymanych sprawozdań zbiorczych sporządza i przekazuje do Ministra Finansów sprawozdania zbiorcze według rodzaju danych jednostek, z uwzględnieniem podziału na jednostki należące do sektora rządowego i samorządowego.

Terminy przekazywania sprawozdań:

1. Sprawozdania jednostkowe przekazywane są zarządom jednostek samorządu terytorialnego, które są organem założycielskim lub nadzorującym:
   - Rb-Z i Rb-N za I, II i III kwartał – nie później niż 14 dni po upływie okresu sprawozdawczego,
   - Rb-Z i Rb-N za IV kwartał oraz Rb-UZ i Rb-UN za rok budżetowy – nie później niż 37 dni po upływie okresu sprawozdawczego.
2. Sprawozdania zbiorcze sporządzane przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego są przekazywane do regionalnych izb obrachunkowych:
   - Rb-Z i Rb-N za I, II i III kwartał – nie później niż 28 dni po upływie okresu sprawozdawczego,
   - Rb-Z i Rb-N za IV kwartał oraz Rb-UZ i Rb-UN za rok budżetowy – nie później niż 56 dni po upływie okresu sprawozdawczego.

[29] Zgodnie z § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 r. *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych* określenie zarząd jednostki oznacza zarząd powiatu, województwa oraz związku jednostek samorządu terytorialnego, a także wójta, burmistrza, prezydenta miasta.

3. Regionalne izby obrachunkowe przekazują sprawozdania zbiorcze do Głównego Urzędu Statystycznego:
   - Rb-Z i Rb-N za I, II i III kwartał – nie później niż 42 dni po upływie okresu sprawozdawczego,
   - Rb-Z i Rb-N za IV kwartał oraz Rb-UZ i Rb-UN za rok budżetowy – nie później niż 70 dni po upływie okresu sprawozdawczego.
4. Prezes Głównego Urzędu Statystycznego przekazuje do Ministra Finansów sprawozdania zbiorcze według rodzaju danych jednostek:
   - Rb-Z i Rb-N za I, II i III kwartał – nie później niż 56 dni po upływie okresu sprawozdawczego,
   - Rb-Z i Rb-N za IV kwartał oraz Rb-UZ i Rb-UN za rok budżetowy – nie później niż 84 dni po upływie okresu sprawozdawczego.

III. Sprawozdania finansowe

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 roku *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych* (DzU nr 142, poz. 1020)[30] określa szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont m.in. dla:

- budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- jednostek budżetowych,
- zakładów budżetowych,
- gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, zwanych dalej jednostkami.

Jednostki prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami **ustawy *o rachunkowości***[31] i **ustawy *o finansach publicznych***[32], z uwzględnieniem zasad szczególnych określonych w ww. rozporządzeniu.

1. Zgodnie z omawianym rozporządzeniem jednostki sporządzają **sprawozdanie finansowe** obejmujące:
   - bilans;
   - rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy);
   - zestawienie zmian w funduszu jednostki

   na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy), to jest na dzień 31 grudnia[33].

Bilans jest syntetycznym, dwustronnym, wartościowym zestawieniem wszystkich aktywów i pasywów, sporządzonym na określony dzień bilansowy. Inaczej można określić, że jest to zestawienie rzeczywistego stanu majątku jednostki i źródeł jego finansowania sporządzone na określony dzień i w określonej formie.

---

[30] Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzanych za 2006 rok.

[31] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. (tekst jednolity: DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

[32] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. (DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.).

[33] Termin ten dotyczy jednostek kontynuujących działalność, a pozostałe jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, w terminach określonych w art. 12 ustawy *o rachunkowości*, np. na dzień zakończenia działalności lub na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej.

Rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu dla jednostek samorządu terytorialnego są nowymi elementami sprawozdania finansowego wprowadzonymi po raz pierwszy przepisami ww. rozporządzenia.

W rachunku zysków i strat jednostki (wariant porównawczy) wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy. Zadaniem tego elementu sprawozdania finansowego jest przedstawienie podstawowych grup przychodów, kosztów, zysków i strat wpływających na wielkość wyniku finansowego.

Zestawienie zmian w funduszu jednostki przedstawia zmiany, jakie nastąpiły w poszczególnych składnikach funduszu, oraz przyczyny ich wystąpienia, w tym także niektóre zdarzenia oddziałujące bezpośrednio na fundusz jednostki.

Wyróżnia się następujące typy sprawozdań:

a) sprawozdanie finansowe jednostkowe – to jest sprawozdanie finansowe sporządzane na podstawie własnych ksiąg rachunkowych jednostki;
b) sprawozdanie finansowe łączne – sporządzane na podstawie sprawozdań finansowych jednostkowych lub jednostkowych i łącznych; sprawozdanie finansowe łączne jest sumą sprawozdań finansowych jednostkowych lub jednostkowych i łącznych i sporządza się je w złotych i groszach.

Sprawozdanie finansowe sporządza się w terminie 3 miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe. Sprawozdanie finansowe jednostki podpisuje kierownik jednostki i główny księgowy, a sprawozdanie finansowe łączne podpisuje przewodniczący zarządu i skarbnik.

Kierownicy jednostek budżetowych i kierownicy zakładów budżetowych składają sprawozdanie finansowe zarządom jednostek samorządu terytorialnego. Kierownicy gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych składają sprawozdania finansowe jednostkom budżetowym, które przekazują sprawozdania finansowe gospodarstw pomocniczych do zarządów jednostek samorządu terytorialnego. Kierownicy jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych składają sprawozdania finansowe do 31 marca roku następnego[34].

Zarządy jednostek samorządu terytorialnego sporządzają sprawozdania finansowe łączne osobno dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych i przekazują je do regionalnej izby obrachunkowej do 30 kwietnia roku następnego.

2. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego sporządzają ponadto **bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego**. Jest to zestawienie aktywów i pasywów w układzie syntetycznym, według stanu na 31 grudnia danego roku budżetowego. Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego podpisują członkowie zarządu i skarbnik. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przekazują bilanse z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego do regionalnej izby obrachunkowej do 30 kwietnia roku następnego.

[34] W omawianym rozporządzeniu nadal nie został określony termin, w jakim kierownicy jednostek budżetowych powinni przekazać zarządom jednostek samorządu terytorialnego sprawozdania finansowe gospodarstw pomocniczych, sporządzone w oparciu o otrzymane do 31 marca roku następnego sprawozdania finansowe z gospodarstw pomocniczych.

3. Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają **skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego**, który ma na celu przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej gminy, powiatu i województwa jako całej jednostki. Jest to bilans grupy jednostek powiązanych z jednostką samorządu terytorialnego, który powinien obejmować. dane finansowe jednostki dominującej, tj. jednostki samorządu terytorialnego i jednostek od niej zależnych i jej podległych, a więc przez nią kontrolowanych. W celu sporządzenia skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 6 ustawy *o rachunkowości* przy założeniu, iż jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego. Mimo kolejnych nowelizacji przepisów nadal istnieje wiele wątpliwości dotyczących stosowania ustawy *o rachunkowości* do konsolidacji bilansów jednostek samorządu terytorialnego[35]. Zdaniem autorki skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego powinien obejmować dane finansowe jednostki dominującej i jednostek jej podporządkowanych (bezpośrednio lub pośrednio) i zawierać dane z bilansów:
   – z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
   – jednostek budżetowych, w tym urzędu jednostki samorządu terytorialnego,
   – zakładów budżetowych,
   – gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych,
   – samorządowych, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej,
   – samorządowych instytucji kultury,
   – samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie ustaw, np. Wojewódzki Ośrodek Ruchu Drogowego,
   – jednostek kontrolowanych, współkontrolowanych, z wywieranym na nie znaczącym wpływem, np. spółki handlowe,
   – innych jednostek, do których jednostka samorządu terytorialnego wniosła w formie udziałów majątek komunalny, np. związki międzygminne[36].

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego może rozszerzyć zakres informacji wykazywanych w skonsolidowanym bilansie jednostki samorządu terytorialnego. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego podpisuje przewodniczący zarządu i skarbnik.

Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego jest sporządzany w złotych i groszach oraz przekazywany do regionalnej izby obrachunkowej w formie dokumentu oraz w formie elektronicznej[37] w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania ostatniego sprawozdania podlegającego konsolidacji. Regionalna izba obrachunkowa przekazuje do Ministerstwa Finansów skonsolidowane bilanse jednostek samorządu terytorialnego w formie elektronicznej w ciągu 14 dni od dnia otrzymania ostatniego skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego.

---

[35] Zob.: B. Kozyra, *Skonsolidowany bilans jednostek samorządu terytorialnego za 2005 rok*, „Finanse Komunalne" 2006, nr 10.

[36] Zob.: M. Bąk, L. Kuśnierz, A. Głębski, *Analiza przepływu informacji o finansach samorządu terytorialnego – postawy prawne, struktura instytucjonalna, stosowane procedury*, „Finanse Komunalne" 2004, nr 7-8 oraz E. Stolorz-Krzisz, *Wybrane problemy sprawozdawczości finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok*, pod red. W. Miemiec i B. Cybulskiego, Warszawa 2005.

[37] Sprawozdania finansowe można sporządzać i przesyłać w systemie informatycznym BeSTi@, udostępnionym jednostkom samorządu terytorialnemu.

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2005 roku

Regionalne izby obrachunkowe są wyspecjalizowanymi organami konstytucyjnymi, które powołane zostały do sprawowania nadzoru nad gospodarką finansową samorządów. Uprawnienia izb wynikają z art. 1 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych* (tekst jednolity.: DzU 2001 nr 55, poz. 577 z późn. zm.). Z uprawnień tych wyodrębnić można m.in. funkcje:

– nadzorczą
– opiniodawczą
– kontrolną.

Działalność nadzorcza

Regionalna izba obrachunkowa jako konstytucyjny organ nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego działa na podstawie i w granicach prawa. Zgodnie z postanowieniami art. 11 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* w zakresie działalności nadzorczej właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach:

1) procedury uchwalania budżetu i jego zmian,
2) budżetu i jego zmian,
3) zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jednostki samorządu terytorialnego oraz udzielania pożyczek,
4) zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
5) podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – *Ordynacja podatkowa*,
6) absolutorium.

W 2005 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie swym zasięgiem obejmowała łącznie 195 jednostek z terenu województwa podkarpackiego, z tego:

– 155 gmin,
– 4 miasta na prawach powiatu,
– 21 powiatów ziemskich,
– 1 samorząd województwa,
– 14 związków międzygminnych (o jeden związek więcej niż w roku 2004).

W 2005 roku odbyło się 39 posiedzeń Kolegium Izby, podczas których zbadano ogółem 8 880 uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz organów związków miedzygminnych. Dla porównania w roku 2004 liczba zbadanych przez Regionalną Izbę Obrachunkową uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego, organów związków miedzygminnych wynosiła 7 976 (w 2005 roku nastąpił nieznaczny wzrost przebadanych uchwał o 1,11%).

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

– 8 383 za podjęte bez naruszenia prawa,
– 497 za podjęte z naruszeniem prawa,
– 40 za podjęte z nieistotnym naruszeniem prawa.

W wyniku wszczętego postępowania nadzorczego Kolegium Izby stwierdziło nieważność 193 uchwał i zarządzeń, z tego:

– w 72 przypadkach stwierdzono nieważność w części,
– w 121 – nieważność w całości.

W związku z usunięciem przez jednostki samorządu terytorialnego i związki międzygminne w określonym terminie naruszenia prawa w 232 przypadkach wszczęte postępowanie umorzono.

Szczegółowe informacje o rozstrzygnięciach nadzorczych badanych uchwał i zarządzeń przedstawiają **tabele 1 i 2**.

Rozstrzygnięcia nadzorcze dotyczące uchwalonych **budżetów** na rok 2005 przedstawiają się następująco. Kolegium Izby zbadało ogółem 188 uchwał budżetowych organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego i zgromadzeń związków międzygminnych. W 128 zbadanych uchwałach nie stwierdzono naruszenia prawa, natomiast w 60 uchwałach stwierdzono naruszenie prawa, w tym w 5 przypadkach nieistotne naruszenie prawa, a w 4 stwierdzono nieważność uchwał jednostek samorządu terytorialnego w części. W związku z usunięciem naruszenia prawa we wskazanym terminie w 51 przypadkach umorzono postępowanie wszczęte wskutek stwierdzenia istotnego naruszenia prawa.

W roku sprawozdawczym Kolegium Izby zbadało 5 697 uchwał i zarządzeń **zmieniających budżety** jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych. 5 481 uchwał i zarządzeń zmieniających budżet nie naruszało prawa, a w 216 uchwałach i zarządzeniach Kolegium stwierdziło naruszenie prawa, w tym w 24 nieistotne naruszenie prawa. W stosunku do 62 uchwał i zarządzeń stwierdzono nieważność, w tym: 25 – w całości i 37 – w części. Postępowania umorzono w 99 przypadkach w związku z usunięciem naruszenia prawa przez organy stanowiące jednostek.

W 2005 roku Kolegium Izby poddało ocenie 184 uchwał organów stanowiących i zgromadzeń związków międzygminnych w sprawie **absolutorium**, w tym 2 uchwały o nieudzieleniu absolutorium. 152 uchwały w sprawie absolutorium podjęły organy gmin miejskich, wiejskich i miejsko-wiejskich, 21 uchwał podjęły organy powiatów, 3 uchwały podjęły organy miast na prawach powiatu, a samorząd województwa podjął 1 uchwałę w tej sprawie oraz 7 uchwał podjęły organy związków międzygminnych.

Na 184 uchwały podjęte w powyższym zakresie 181 nie naruszało prawa, 3 podjęto z naruszeniem przepisów prawa, z tego 1 z nieistotnym naruszeniem

prawa. W stosunku do 1 uchwały Kolegium stwierdziło nieważność jej w całości, a co do 1 umorzyło wszczęte postępowanie.

Różnica między ilością uchwał w sprawie absolutorium a liczbą nadzorowanych przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Rzeszowie jednostek samorządu terytorialnego spowodowana jest tym, że w czterech jednostkach (jedno miasto na prawach powiatu, dwa miasta i jedna gmina) uchwała taka nie została podjęta.

W zakresie pozostałych spraw finansowych jednostek samorządu terytorialnego spośród 2 811 podjętych uchwał i zarządzeń, dotyczących m.in. **podatków i opłat lokalnych, zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów, zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych, układu wykonawczego**, 2 353 uchwały zostały podjęte przez organy gmin, w tym 196 z naruszeniem prawa. Organy powiatów podjęły 282 uchwały, spośród których 11 naruszało prawo, organy miast na prawach powiatu podjęły 144 uchwały, w tym również 11 uchwał naruszało prawo. Organy samorządu województwa oraz związków międzygminnych podjęły łącznie 32 uchwały nienaruszające prawo.

Najczęściej występujące nieprawidłowości w badanych w 2005 roku przez Izbę uchwałach i zarządzeniach w zakresie spraw finansowych dotyczyły:

- budżetu:
  - uchwalenie wieloletniego programu inwestycyjnego z realizacją na 2 lata – naruszenie art. 110 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o finansach publicznych*,
  - ustalenie wydatków niewygasających z końcem roku w kwocie wyższej niż w budżecie – naruszenie przepisu art. 130 ust. 2 w związku z przepisem art. 130 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*,
  - ujęcie w budżecie powiatu na 2005 rok planu przychodów i wydatków środków specjalnych jednostek budżetowych – niezgodnie z art. 109 ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy *o finansach publicznych*,
  - błędne zaklasyfikowanie wydatków – nieistotne naruszenie art. 13 ustawy *o finansach publicznych* oraz rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów*;
- zmian budżetu:
  - niezgodność limitu wydatków na wieloletni program inwestycyjny co do rodzaju zadań, jak i wysokości wydatków z uchwalonym budżetem – naruszenie art. 110 ust. 2 pkt 4 i 124, ust. 1 pkt 4 ustawy *o finansach publicznych*,
  - zwiększenie wydatków w zadaniu objętym wieloletnim programem inwestycyjnym bez zmiany zakresu jego wykonania – naruszenie art. 110 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*,
  - przeznaczenia środków pieniężnych z funduszu pracy na wydatki bieżące, tj. na wynagrodzenia i pochodne wynagrodzeń – z naruszeniem art. 108 ust. 1 pkt 16 i 19 ustawy z 19 kwietnia 2004 roku *o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy*,
  - zaklasyfikowanie wydatków na zakup paliwa dla komendy powiatowej Policji do wpłat jednostek na rzecz środków specjalnych – naruszenie art. 13 ust. 3, 4c, 4d, 4e ustawy *o Policji*,

- przeznaczenie środków z emisji obligacji z bieżącego roku obrotowego na finansowanie wydatków następnego roku budżetowego – naruszenie art. 109 ust. 1 i 2 pkt 1 oraz art. 124 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*;

❖ absolutorium:
- podjęcie uchwały po terminie określonym w art. 136 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych* – nieistotne naruszenie prawa;

❖ uchwały w sprawie podatków i opłat lokalnych:
- nieustalenie przez radę wzorów formularzy deklaracji podatkowych dla jednostek organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych – niezgodność z art. 6a ust. 8 ustawy *o podatku rolnym*, art. 6 ust. 9 pkt 1 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* oraz art. 6 ust. 5 ustawy *o podatku leśnym* w związku z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy *o samorządzie gminnym*,
- brak w uchwale obniżającej średnią krajową cenę żyta ustaloną dla celów podatku rolnego odniesienia do gruntów rolnych, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy *o podatku rolnym*,
- wprowadzenie zwolnień z podatku od nieruchomości objętych ustawowymi zwolnieniami – naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
- wprowadzenie zwolnień podmiotowych z opłaty miejscowej – naruszenie art. 19 pkt 3 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
- powierzenie obowiązków inkasenta podatku na podstawie umowy, a nie na podstawie uchwały rady – naruszenie art. 19 ust. 2 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
- brak terminu płatności opłaty targowej – naruszenie art. 19 pkt 1 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
- uchwalenie uchwały o podatku od psów mającej obowiązywać od dnia jej podjęcia – naruszenie art. 4 ust. 1 ustawy *o ogłaszaniu aktów normatywnych*;

❖ zasad i zakresu przyznawania dotacji:
- ustalenie przez radę, że dotacja wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem podlegać będzie zwrotowi wraz z odsetkami ustawowymi – naruszenie art. 93 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- zobligowanie przez radę powiatu zarządu do uwzględnienia dotacji w przygotowywanym projekcie uchwały budżetowej – zgodnie z art. 119 ustawy *o finansach publicznych* przygotowanie uchwały budżetowej, a także inicjatywa w sprawie jej zmian należą do wyłącznej kompetencji zarządu;

❖ zaciągania kredytów:
- zaciągnięcie kredytu w kwocie przewyższającej kwotę określoną w budżecie – naruszenie art. 48 ust. 1 pkt 2 i art. 49 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaciągnięcie kredytu na wydatki, które miały pokrycie w planowanych dochodach jednostki samorządu terytorialnego – naruszenie art. 49 ust. 1 i art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*;

❖ zaciągania zobowiązań:
- naruszenie przez radę wyłącznej kompetencji burmistrza w zakresie zaciągania zobowiązania mającego pokrycie w zaplanowanych wydat-

kach w budżecie – naruszenie art. 60 ust. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*,
- upoważnienie burmistrza do zaciągnięcia zobowiązania na realizację zadania inwestycyjnego naruszające art. 28 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych* w związku z art. 7 ust. 3, art. 10 oraz art. 67 ustawy *Prawo zamówień publicznych*,
- niewskazanie przez radę, które budżety i w jakiej wysokości będą obciążone spłatą z tytułu zobowiązania wekslowego – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy *o samorządzie gminnym*,
- podjęcie uchwały o zaciągnięciu zobowiązania na przyszłe lata, podczas gdy sytuacja finansowa jednostki uniemożliwiała realizację tego zobowiązania oraz innych zobowiązań – naruszenie art. 28 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- upoważnienie przewodniczącego zarządu do zaciągnięcia zobowiązania inwestycyjnego ponad granicę ustaloną w budżecie – naruszenie art. 12 pkt 8 lit. e w związku z art. 32 ust. 1 ustawy *o samorządzie powiatowym*;

❖ układu wykonawczego:
- zaplanowanie wydatków budżetowych na zakup artykułów spożywczych i posiłków w oderwaniu od konkretnych zadań, co sprawia, że nie mogą one w świetle obowiązujących przepisów być uznane za wydatki służące realizacji zadań własnych – naruszenie art. 7 ustawy *o samorządzie gminnym*;

❖ upoważnień do zmian w budżecie:
- upoważnienie burmistrza do dokonywania zmian w planie dochodów – pozostaje to w sprzeczności z art. 128 ust. 2 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*.

W 2005 roku do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wpłynęło 10 skarg jednostek samorządów terytorialnych na uchwały Kolegium RIO. WSA wydał 9 orzeczeń, z tego 8 oddalających skargę jednostek samorządu terytorialnego i 1 rozstrzygnięcie odrzucające skargę. Jedna sprawa nie została rozpatrzona do 31 grudnia 2005 roku. W 2005 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie nie zaskarżyła do WSA żadnej uchwały jednostek samorządu terytorialnego. Natomiast WSA umorzył postępowanie w stosunku do sprawy z 2004 roku.

W 2005 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie, działając w oparciu o art. 11 ust. 2 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, ustaliła dla powiatu budżet w związku z nieuchwaleniem budżetu w terminie ustawowym.

W 2005 roku do Izby nie wpłynęło żadne powiadomienie skarbnika jednostki samorządu terytorialnego o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika.

Działalność opiniodawcza

Zakres działalności opiniodawczej określa art. 13 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*. W świetle tego artykułu do zadań izb należy m.in.:

1) wydawanie, na wniosek organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego, opinii o możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych,
2) opiniowanie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego, o których mowa w art. 115 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku *o finansach publicznych* (DzU nr 155, poz. 1014; 1999 nr 38, poz. 360, nr 49, poz. 485, nr 70, poz. 778 i nr 110, poz. 1255; 2000 nr 6, poz. 69, nr 12, poz. 136, nr 48, poz. 550, nr 95, poz. 1041, nr 119, poz. 1251 i nr 122, poz. 1315 oraz 2001 nr 45, poz. 497 i nr 46, poz. 499),
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.

W 2005 roku składy orzekające Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie wydały łącznie 1 287 opinii (w stosunku do 2004 roku nastąpił spadek o 8,47% – składy orzekające Izby wydały wtedy łącznie 1 520 opinii), w tym:

1) 255 w sprawie możliwości spłaty kredytów i pożyczek,
2) 205 w sprawie przedkładanych projektów budżetów wraz z informacją o stanie mienia jednostek samorządu terytorialnego,
3) 186 w sprawie informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze 2005 roku,
4) 189 w sprawie przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego za 2004 r.,
5) 185 w sprawie wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium dla organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego i zarządów związków międzygminnych za 2004 r.,
6) 6 w sprawie możliwości wykupu papierów wartościowych,
7) 260 w sprawie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego,
8) 1 w sprawie uchwał organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego o nieudzieleniu absolutorium.

Z ogólnej liczby 1 287 opinii wydanych przez Składy Orzekające w 2005 roku:
- 986 opinii pozytywnych,
- 296 pozytywnych z uwagami,
- 5 negatywnych.

1 056 opinii wydano dla **gmin**, z tego:
- 803 pozytywne,
- 251 pozytywnych z uwagami,
- 2 negatywne.

163 opinii wydano dla **powiatów**, z tego:
- 137 pozytywnych,
- 25 pozytywnych z uwagami,
- 1 negatywna.

30 opinii wydano dla **miast na prawach powiatów**, z tego:
- 24 pozytywne,
- 6 pozytywnych z uwagami.

6 opinii wydano dla **samorządu województwa**, z tego:
- 4 pozytywne,
- 2 pozytywne z uwagami.

32 dla **związków międzygminnych**, z tego:
- 18 pozytywnych,
- 12 pozytywnych z uwagami,
- 2 negatywne.

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

W 2005 roku do Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej złożono 1 odwołanie od opinii składów orzekających Izby, które dotyczyło możliwości spłaty kredytu. Kolegium oddaliło rozpatrywane odwołanie, utrzymując opinię składu orzekającego w mocy.

Na podstawie art. 21 ust. 2 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* w roku 2005 w 1 przypadku informowano wojewodę i ministra właściwego ds. finansów publicznych o negatywnych opiniach o sprawozdaniach z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego za rok. Powodem wydania negatywnej opinii były różnice planu dochodów i wydatków według uchwał, wg sprawozdań Rb-27S i Rb-28 S i wg sprawozdania z wykonania budżetu, różnice wykonania wydatków według sprawozdania Rb-28S i według sprawozdania z wykonania budżetu oraz podanie nieprawidłowej kwoty wyniku finansowego za 2004 rok.

Ponadto w jednym przypadku odmówiono wydania opinii o możliwości spłaty kredytu krótkoterminowego ze względu na udzielenie przez bank kredytu na pokrycie występującego w ciągu roku deficytu budżetowego przed złożeniem wniosku do RIO o wydanie opinii o możliwości jego spłaty przez gminę.

W 2005 roku Wydział Analiz, Informacji i Szkoleń przygotował 2 zawiadomienia o stwierdzonych w czasie wydawania opinii naruszeniach dyscypliny finansów publicznych.

Działalność kontrolna

Realizując postanowienia art. 1 ust. 2 oraz art. 5 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, izby dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych:

1) jednostek samorządu terytorialnego,
2) związków międzygminnych,
3) stowarzyszeń gmin oraz stowarzyszeń gmin i powiatów,
4) związków powiatów,
5) stowarzyszeń powiatów,
6) samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych,
7) innych podmiotów w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Izby kontrolują gospodarkę finansową, w tym realizację zobowiązań podatkowych oraz zamówienia publiczne podmiotów, o których mowa w art. 1 ust. 2, na podstawie kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym. Kontrola gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego w zakresie zadań administracji rządowej, wykonywanych przez te jednostki na podstawie ustaw lub zawieranych porozumień, dokonywana jest także z uwzględnieniem kryterium celowości, rzetelności i gospodarności.

Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie przeprowadził w 2005 roku ogółem 68 kontroli, z tego:

– 48 kontroli kompleksowych jednostek samorządu terytorialnego,
– 17 kontroli problemowych, w tym 12 kontroli koordynowanych przez Krajową Radę RIO,
– 3 kontrole doraźne.

Zrealizowano plan kontroli kompleksowych oraz dodatkowo przeprowadzono 3 kontrole kompleksowe gospodarki finansowej i zamówień publicznych gmin.

Kontrole koordynowane na podstawie uchwał KRRIO obejmowały zagadnienia:

– realizowania przez powiaty w 2003 i 2004 roku dochodów budżetu państwa,
– zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych, w tym posiadających osobowość prawną, w okresie 1.01.2003 – 31.12.2004 rok oraz w I półroczu 2005 roku.

Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie kontroli wymagały opisu i wydania stosownych wniosków pokontrolnych mających na celu ich usunięcie. Sporządzono i przekazano jednostkom samorządu terytorialnego wystąpienia pokontrolne po zakończeniu 65 kontroli, a liczba zawartych w nich wniosków wyniosła ogółem 1 304, w tym 1 189 wniosków sporządzono po kontrolach kompleksowych. Wystąpienia pokontrolne po przeprowadzonych kontrolach kompleksowych zawierały średnio 25 wniosków pokontrolnych.

Występowanie większości nieprawidłowości i uchybień wynikało przede wszystkim z niewłaściwie funkcjonującej wewnętrznej kontroli finansowej, a także z powodu niestosowania i nieprzestrzeganie przepisów prawa przez pracowników kontrolowanych jednostek.

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.

Liczbę złożonych zastrzeżeń przedstawia poniższe zestawienie:

Jednostki samorządu terytorialnego	**Liczba jednostek, które złożyły zastrzeżenia**	**Liczba zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych**		
		ogółem	**oddalonych**	**uwzględnionych**
Województwo	-	-	-	-
Powiaty	-	-	-	-
Gminy	3	3	2	1 (częściowo)
Ogółem	**3**	**3**	**2**	**1 (częściowo)**

W związku z otrzymanymi wnioskami i doniesieniami Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej RIO w Rzeszowie przeprowadził w 2005 roku 7 kontroli:

Podmiot wnioskujący kontrolę	**Liczba kontroli**	**Rodzaj kontroli**		
		kompleksowa	**problemowa**	**doraźna**
Minister Finansów	-	-	-	-
Prokuratura	-	-	-	-
Policja	2	-	-	2[1,2)]
Wojewoda	-	-	-	-
NIK	-	-	-	-
UKS i US	-	-	-	-
MSWiA	2	-	2[3,4)]	-
Organy jednostek samorządu terytorialnego	-	-	-	-
Inne	3	1[5)]	1[6)]	1[7)]
w tym:				
– radni,	1	-	1	-
– mieszkańcy	1	-	-	1
– Kolegium RIO	1	1	-	-
Razem	**7**	**1**	**3**	**3**

[1-7)] Tematykę kontroli przedstawiono niżej.

Przedmiotem kontroli wymienionych w powyższej tabeli były następujące zagadnienia:

1. Umorzenia w podatku od środków transportu w latach 2000–2002.
2. Procedury udzielenia zamówienia publicznego na budowę gimnazjum oraz prowadzenia konsultacji i szkoleń dotyczących programów unijnych.

3. Budowa ratusza miejskiego bez stosowania przepisów ustawy *o zamówieniach publicznych*, nieprawidłowości w zakresie gospodarowania mieniem komunalnym – sprzedaż nieruchomości.
4. Wydatki inwestycyjne i zamówienia publiczne w gminie, w tym finansowanie budowy kanalizacji sanitarnej.
5. Finansowanie zadań z zakresu kultury fizycznej i sportu w latach 2004–2005.
6. Wybrane zagadnienia w zakresie gospodarowania mieniem komunalnym, realizacji dochodów, udzielenie oraz rozliczenie wykorzystania dotacji przekazanych klubom sportowym, a także sprawdzenie wykorzystania wniosków pokontrolnych.
7. Prawidłowość obrotu nieruchomościami – sprzedaż nieruchomości.

Na podstawie nieprawidłowości stwierdzonych w 2005 roku skierowane zostały zawiadomienia, informacje i sygnalizacje do niżej wymienionych organów i instytucji:

Adresaci	**Liczba zawiadomień, wniosków, informacji**
Minister Finansów	7
Prokuratura	1
Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych	16
Nadzór budowlany	2
Ogółem	**26**

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 czego w 2005 roku zmniejszono część wyrównawczą subwencji ogólnej kontrolowanych gmin o 133 967,00 zł (kwota bez należnych odsetek).

Przedmiotem zawiadomienia Prokuratury było popełnienie czynu noszącego znamiona przestępstwa, określonego w przepisach ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku *Kodeks karny*, a instytucje nadzoru budowlanego poinformowano o nierzetelnym prowadzeniu dziennika budowy i o zaniechaniu zgłoszenia do właściwego organu architektoniczno-budowlanego rozpoczęcia remontu dróg oraz zmiany projektu technicznego konstrukcji dachu.

W trakcie prowadzonych kontroli inspektorzy Wydziału Kontroli RIO Rzeszów ujawnili fakty popełnienia czynów znamionujących naruszenie dyscypliny finansów publicznych, które dały podstawę do złożenia 16 zawiadomień do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Rzeszowie.

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

Kontrola sprawozdawczości

W 2005 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,
– sprawozdania w zakresie nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców,
– sprawozdania finansowe.

W ciągu 2005 roku pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń przyjęli i sprawdzili pod względem formalnym i rachunkowym 10 190 różnego rodzaju sprawozdań sporządzonych i przedłożonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Sprawozdania te przyjmowane są w formie papierowej oraz elektronicznej.

Sprawozdania budżetowe jednostek samorządu terytorialnego były przekazywane do Ministerstwa Finansów elektronicznie za pomocą programu Budzet ST II, a sprawozdania Rb-PDP z wykonania dochodów podatkowych gmin i miast na prawach powiatu również w formie papierowej.

Sprawozdania w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji były przekazywane do Ministerstwa Finansów w formie zbiorczych danych z całego województwa podkarpackiego.

Sprawozdania w zakresie nadzorowania pomocy publicznej dla przedsiębiorców były przekazywane do Ministerstwa Finansów i 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	7 132 886
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	3 054
RAZEM	**10 190**

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.

Działalność szkoleniowo-informacyjna

W 2005 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie wraz z innymi podmiotami zorganizowała szkolenia na następujące tematy:

1. Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie sprawozdań finansowych w jednostkach samorządu terytorialnego.
2. Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie bilansu w jednostkach budżetowych za 2004 rok.
3. Zamówienia publiczne na roboty budowlane.
4. Dochodzenie należności podatkowych od przedsiębiorców.
5. Zasady i formy prowadzenia gospodarki komunalnej.
6. Budżet jednostki samorządu terytorialnego w 2006 roku. Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w świetle regulacji wynikającej z ustawy z dnia 17 grudnia 2004 roku *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*. Zmiany w zakresie sprawozdawczości.
7. Wdrożenie podpisu elektronicznego i prezentacja programu BeSTi@. Wybrane zagadnienia dot. sprawozdawczości.

W szkoleniach tych brali udział wójtowie, burmistrzowie, skarbnicy jednostek samorządu terytorialnego i główni księgowi jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego, pracownicy służb finansowo-księgowych i podatkowych, osoby zajmujące się zagadnieniami gospodarki komunalnej i zamówień publicznych oraz służby informatyczne, jak również pracownicy Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie.

Wykłady prowadzone były przez pracowników Izby (z-ca Prezesa, członkowie Kolegium Izby i z-ca Naczelnika WIAS) oraz specjalistów z poszczególnych dziedzin (radca prawny, specjalista ds. podatków, dyrektor ds. wdrożeń firmy Sputnik Software sp. z o.o., przedstawiciele Polskiego Centrum Certyfikacji Elektronicznej „SIGILLUM" Państwowej Wytwórni Papierów Wartościowych, pracownik innej Izby).

Dodatkowo Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie zorganizowała również dla swoich pracowników szkolenie nt. *Wykorzystanie i monitorowanie środków pomocowych dla jednostek samorządu terytorialnego* poprowadzone przez specjalistów z Centrum Doradztwa Gospodarczego w Rzeszowie.

Realizując ustawowe zadania z zakresu działalności informacyjnej, w 2005 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie wydała kolejny nr biuletynu – „Budżet Samorządu Terytorialnego" zeszyt 13. Opublikowane tam artykuły, analizy i opinie, jak i informacje prawne i ekonomiczne są autorstwa pracowników Izby oraz osób spoza Izby.

Ponadto członkowie Kolegium oraz pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń publikowali swoje prace w innych wydawnictwach („Finanse Komunalne", *Samorządowy poradnik budżetowy na 2005 rok*, Municipium S.A., Warszawa, „Rachunkowość budżetowa", Wydawnictwo „Infor" sp. z o.o.).

W wydawnictwie „Infor" ukazała się również publikacja książkowa *Sprawozdawczość budżetowa* autorstwa pracownika WIAS-u.

W 2005 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie udzieliła ponad 100 pisemnych odpowiedzi, wyjaśnień i interpretacji na zapytania jednostek samorządu terytorialnego. Zakres tematyczny zapytań dotyczył m.in.:

- spraw podatkowych,
- klasyfikacji budżetowej,
- interpretacji przepisów ustawy o rachunkowości,
- finansowania działalności klubów sportowych, policji,
- zamówień publicznych,
- rachunku dochodów własnych,
- udzielania poręczeń i zaciągania zobowiązań wekslowych,
- limitu wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne,
- opłaty adiacenckiej,
- udzielania dotacji.

Dodatkowo, w związku z przygotowywaniem 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 postawie opinii z wykonania budżetu za rok budżetowy zaświadczenia stanowiące jeden z załączników do wniosków. W 2005 roku wydała łącznie 115 zaświadczeń jednostkom ubiegającym się o dofinansowanie zadań ze środków:

- Mechanizmu Finansowego EOG lub Norweskiego Mechanizmu Finansowego,
- ZPORR,
- INTERREG.

Na bieżąco na stronie internetowej Izby 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 2005 roku wykonywał opracowania i analizy problemowe na zlecenie organów państwa oraz innych instytucji, takich jak:

- NBP,
- Podkarpacki Urząd Wojewódzki,
- Ministerstwo Finansów,
- Ministerstwo Kultury,
- Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi,
- Zakład Badań Naukowych Polskiego Towarzystwa Socjologicznego,
- PARPA,
- UOKiK,
- inne Izby,
- KRRIO.

Ponadto przygotowano materiały analityczne dla pracowników naukowych, doktorantów, studentów oraz posłów.

Dla potrzeb Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń oraz Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej opracowały dane dla autorów *Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2004 roku*. Pracownicy Wydziału Analiz, Informacji i Szkoleń opracowali część sprawozdania na temat *Wykonanie budżetu przez miasta na prawach powiatu*, a także przygotowali materiały niezbędne w toku prac nad oprogramowaniem informatycznym izb dla Zespołu do spraw Koordynacji i Rozwoju Technologii Informatycznych w RIO przy KRRIO.

Opracowali:
MAŁGORZATA KRZANICKA
JERZY PAŚKO
DARIA KAŁAT

Informacja o uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych zbadanych przez RIO w Rzeszowie w 2005 roku **Tabela 1**

Lp.	Uchwały i zarządzenia w zakresie spraw finansowych dotyczące:	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń		Wyniki badania nadzorczego							
		Ogółem w 2005 r. *(kol.5+6)*	w tym: uchwał i zarządzeń organów wykonawczych	bez naruszenia prawa	z naruszeniem prawa *(kol.7+8+9+12)*	z tego: z nieistotnym naruszeniem prawa	wszczęte postępowania umorzono	nieważne *(kol.10+11)*	z tego: nieważne w części	z tego: nieważne w całości	inne rozstrzygnięcia*
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	budżetu	188		128	60	5	51	4	4		
2	zmian budżetu	5 697	3 221	5 481	216	24	99	62	37	25	31
3	absolutorium :	184		181	3	1	1	1		1	
	- w sprawie udzielenia	182		180	2		1	1		1	
	- w sprawie nieudzielenia	2		1	1	1					
4	procedury uchwalania budżetu	11		10	1			1		1	
5	układu wykonawczego budżetu j.s.t.	679	679	639	40	2	18	19	3	16	1
6	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez zarząd	10		10							
7	zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych	477		457	20		7	13	1	12	
8	zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustalaną corocznie przez radę	341		303	38		10	28	2	26	
9	udzielania poręczeń majątkowych	8		7	1		1				
10	określenia zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych j.s.t.	132		97	35		12	23	11	12	
11	zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niepublicznych	24		24							
12	uchwalania planu przychodów i wydatków funduszy celowych	10		8	2	1	1				
13	podatków i opłat lokalnych	814		747	67	2	26	39	12	27	
14	pozostałych spraw finansowych	305	99	291	14	5	6	3	2	1	
Ogółem		**8 880**	**3 999**	**8 383**	**497**	**40**	**232**	**193**	**72**	**121**	**32**

* Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzania 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 2005 roku

Tabela 2

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń *(kol.4+6)*	Wyniki postępowania nadzorczego															
			bez naruszenia prawa	4 : 3 %	z naruszeniem prawa *(kol.8+10+12+18)*	6 : 3 %	z tego:											
							z nieistotnym naruszeniem prawa	8 : 3 %	wszczęte postępo-wania umorzono	10 : 3 %	nieważne *(kol.14+16)*	12 : 3 %	z tego:				inne rozstrzyg-nięcia*	18 : 3 %
													nieważne w części	14 : 3 %	nieważne w całości	16 : 3 %		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1	**ogółem**	**8 880**	**8 383**	**94,4**	**497**	**5,6**	**40**	**0,5**	**232**	**2,6**	**193**	**2,2**	**72**	**0,8**	**121**	**1,4**	**32**	**0,4**
	z tego:																	
2	gminy	7 038	6 629	94,2	409	5,8	31	0,4	199	2,8	156	2,2	59	0,8	97	1,4	23	0,3
3	powiaty	1 042	995	95,5	47	4,5	3	0,3	22	2,1	20	1,9	5	0,5	15	1,4	2	0,2
4	miasta na prawach powiatu	564	531	94,1	33	5,9	4	0,7	8	1,4	14	2,5	7	1,2	7	1,2	7	1,2
5	samorządy województw	190	185	97,4	5	2,6			3	1,6	2	1,1	1	0,5	1	0,5		
6	związki międzygminne	46	43	93,5	3	6,5	2	4,3			1	2,2			1	2,2		

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

Wyniki działalności opiniodawczej RIO Rzeszów i charakter wydanych opinii w 2005 roku Tabela 3

Lp.	Wyszczególnienie	Liczba wydanych opinii			
		Ogółem	Charakter wydanych opinii		
			pozytywne	pozytywne z uwagami	negatywne
1	2	3	4	5	6
1	**Ogółem**	**1 287**	**986**	**296**	**5**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	**255**	**254**		**1**
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	**205**	**15**	**190**	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	**186**	**128**	**57**	**1**
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.,	**189**	**142**	**46**	**1**
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	**185**	**183**		**2**
	f) opinii o o możliwości wykupu papierów wartościowych	**6**	**6**		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	**260**	**257**	**3**	
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium	**1**	**1**		
	z tego:				
2	**gminy**	**1 056**	**803**	**251**	**2**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	199	198		1
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	171	9	162	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	154	107	47	
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	156	117	39	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	154	153		1
	f) opinii o o możliwości wykupu papierów wartościowych	2	2		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	219	216	3	
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium	1	1		
3	**powiaty**	**163**	**137**	**25**	**1**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	51	51		
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	17	2	15	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	21	14	7	
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	21	18	3	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	21	20		1
	f) opinii o o możliwości wykupu papierów wartościowych	2	2		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	30	30		
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium				

1	2	3	4	5	6
4	**miasta na prawach powiatów**	**30**	**24**	**6**	
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	5	5		
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	5	1	4	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	4	3	1	
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	4	3	1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	3	3		
	f) opinii o o możliwości wykupu papierów wartościowych	2	2		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	7	7		
	h) o uchwałach w sprawie nieudzielenia absolutorium				
5	**samorządy województw**	**6**	**4**	**2**	
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych				
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	1		1	
	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 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				
6	**związki międzygminne**	**32**	**18**	**12**	**2**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych				
	b) przedkładanych projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	11	3	8	
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	6	4	1	1
	d) przedkładanych sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	7	3	3	1
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	6	6		
	f) opinii o 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				

Wyjaśnienia i interpretacje

Pismo Ministerstwa Finansów z 5 maja 2006 roku (Nr ST1-4834-241/06/346) w sprawie stosowania niektórych przepisów prawa

1. Funkcjonowanie fundacji w świetle przepisu art. 30 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*

Norma prawna zawarta w przywołanym wyżej przepisie zakazuje tworzenia fundacji ze środków publicznych. Środki publiczne, zdefiniowane w art. 5 ustawy *o finansach publicznych*, obejmują: dochody publiczne, środki pochodzące z budżetu UE, środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, przychody z prowadzonej przez jednostki sektora finansów publicznych działalności oraz przychody pochodzące z innych źródeł.

Z literalnego brzmienia przepisu art. 30 ustawy *o finansach publicznych* wynika, że gmina nie może przeznaczyć na realizację celu fundacji jedynie środków publicznych wymienionych w art. 5 ustawy *o finansach publicznych*. Nieruchomości i rzeczy ruchome nie należą do kategorii „środków publicznych".

Podkreślić jednak należy, że nieruchomości i rzeczy ruchome są podstawowym składnikiem mienia komunalnego, które powinno służyć realizacji zadań publicznych, które gmina wykonuje w celu zaspokojenia zbiorowych potrzeb wspólnoty, a nie realizacji celu fundacji. W związku z tym, w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego, nie będzie miał zastosowania przepis art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 roku *o fundacjach*.

Jednostka samorządu terytorialnego może przekazać na rzecz istniejącej fundacji nieruchomości i rzeczy ruchome na podstawie umowy użyczenia, najmu bądź innej umowy cywilnoprawnej. Inną możliwość przekazania fundacji nieruchomości stwarza przepis art. 13 ust. 2 ustawy *o gospodarce nieruchomościami*, który dopuszcza darowiznę na cele publiczne. Podkreślić jednak należy, że na podstawie tego przepisu jednostka samorządu terytorialnego może darować fundacji nieruchomość, jednakże pod warunkiem, że realizuje ona jeden z celów określonych w art. 6 ustawy *o gospodarce nieruchomościami*.

Jednostki samorządu terytorialnego realizują wydatki na konkretne zadania publiczne wskazane w ustawach.

Jednostka samorządu terytorialnego może przekazać środki finansowe na rzecz fundacji jedynie w przypadku, gdy fundacja realizuje zadania zlecone przez tę jednostkę – wówczas jednostka samorządu terytorialnego może prze-

kazać fundacji dotacje na podstawie art. 176 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*.

Przepis art. 30 ustawy *o finansach publicznych* wprowadza jednoznaczny zakaz przeznaczania środków publicznych na tworzenie fundacji. Zakaz ten dotyczy zarówno wnoszenia środków publicznych do majątku „nowej" fundacji, jak i zwiększania funduszu założycielskiego fundacji już ustanowionej.

2. Dokumentowanie odpłatności za pobyt mieszkańców w domu pomocy społecznej

Zgodnie z przepisem art. 17 ust. 1 pkt 16 ustawy z dnia 12 marca 2004 roku *o pomocy społecznej* (DzU nr 64, poz. 593 z późn. zm.) kierowanie do domu pomocy społecznej i ponoszenie odpłatności za pobyt mieszkańca gminy w tym domu należy do zadań własnych gminy o charakterze obowiązkowym.

Osoba, której przysługuje prawo do umieszczenia w domu pomocy społecznej (art. 54 ust. 1), jest kierowana do domu pomocy społecznej przez organ wykonawczy gminy. Skierowanie, jak i ustalenie opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej, następuje w drodze decyzji administracyjnej tego organu, o czym stanowią przepisy art. 59 ust. 1 oraz art. 106 powołanej ustawy. Odpłatność gminy za pobyt w domu pomocy społecznej kierowanej osoby ustalana jest na zasadach określonych w art. 61 ustawy. Gmina – zgodnie z art. 61 ust. 2 pkt 3 – ma obowiązek wnosić opłaty w wysokości różnicy między średnim kosztem utrzymania w domu pomocy społecznej a opłatami wnoszonymi przez osoby, o których mowa w pkt 1 i 2 ust. 2 art. 61.

Podstawą dokumentowania odpłatności, o której mowa w art. 61 ust. 2 pkt 3 ustawy *o pomocy społecznej*, powinna być właściwa decyzja administracyjna.

3. Wynagrodzenia członków gminnych komisji rozwiązywania problemów alkoholowych

Klasyfikacja budżetowa nie stanowi podstawy prawnej do ponoszenia wydatków budżetowych. Jest ona jedynie instrumentem technicznym do ujmowania wydatków ponoszonych na podstawie właściwych aktów prawnych.

Stosownie do postanowień zawartych w art. 41 ust. 5 ustawy z dnia 26 października 1982 roku *o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi* rada gminy w gminnym programie rozwiązywania problemów alkoholowych określa zasady wynagradzania członków komisji rozwiązywania problemów alkoholowych.

Z powyższego wynika, że ustawodawca pozostawił swobodę w określeniu ogólnych zasad wynagradzania członków komisji organom stanowiącym gminy. Zauważyć jednak należy, że ustawa posługuje się pojęciem „wynagrodzenie", a nie „dieta".

W świetle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 10 września 1998 roku (sygn. akt. II S.A./Po 15/98) wynagrodzenie nie jest tożsame z pojęciem diety. Dieta występuje jako ryczałtowe określenie należności pieniężnej przysługującej pracownikowi na pokrycie kosztów dziennego utrzy-

mania podczas podróży służbowej bądź jako wynagrodzenie dzienne z tytułu pełnienia szczególnych obowiązków, np. dieta poselska, diety radnych gmin.

Z przepisów ustawy *o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi* wynika, że członkowie gminnych komisji rozwiązywania problemów alkoholowych otrzymują wynagrodzenie za realizację określonych w ustawie zadań. Podstawą wypłaty wynagrodzenia dla członków komisji jest akt powołujący gminną komisję, wydany przez wójta na podstawie art. 41 ust. 3 ustawy *o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi*.

Wynagrodzenia członków gminnych komisji rozwiązywania problemów alkoholowych należy klasyfikować w § 4170 – Wynagrodzenia bezosobowe.

4. Wydatki związane z wypłatą świadczenia pieniężnego z tytułu prac społecznie użytecznych

W myśl art. 73 a ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 roku *o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy* (DzU nr 99, poz. 1001 z pózn. zm.) na wniosek gminy starosta może skierować bezrobotnego bez prawa do zasiłku korzystającego ze świadczeń z pomocy społecznej do wykonywania prac społecznie użytecznych w miejscu zamieszkania lub pobytu w wymiarze 10 godzin tygodniowo. Wykonywanie prac społecznie użytecznych odbywa się na podstawie porozumienia zawartego pomiędzy starostą a gminą, na rzecz której prace społecznie użyteczne będą wykonywane. Bezrobotnemu nieposiadającemu prawa do zasiłku przysługuje świadczenie w wysokości nie niższej niż 6 zł za każdą godzinę wykonywania prac społecznie użytecznych. Starosta refunduje gminie ze środków Funduszu Pracy do 60% minimalnej kwoty świadczenia przysługującego bezrobotnemu.

Szczegółowy sposób i tryb, w tym szczegółowe zasady ustalania świadczenia za wykonywanie prac społecznie użytecznych, reguluje rozporządzenie Ministra Gospodarki i Pracy z dnia 25 października 2005 roku *w sprawie trybu organizowania prac społecznie użytecznych* (DzU nr 120, poz. 1745).

Świadczenie wypłacane przez gminę bezrobotnemu skierowanemu do wykonywania prac społecznie użytecznych należy ujmować w dziale 852 – „Pomoc społeczna", rozdział 85295 – „Pozostała działalność", paragraf 3110 – „Świadczenia społeczne".

5. Księgowanie i wykazywanie zaangażowania wydatków

Na mocy art. 17 ust. 1 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych* jednostki budżetowe – zarówno samorządowe, jak i państwowe – zostały zobowiązane do prowadzenia ewidencji księgowej, uwzględniającej wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków również zaangażowanie środków, które oznacza prawne zaangażowanie środków ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej danego roku budżetowego.

Gdy organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego – stosownie do art. 191 ust. 2 ww. ustawy – ustali wykaz wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego, środki finansowe przeznaczone na te wydatki gromadzone są na wyodrębnionym subkoncie podstawowego rachunku bankowego

jednostki samorządu terytorialnego. Należy przy tym podkreślić, że w wydatkach niewygasających mogą być ujęte te wydatki, które były zaplanowane do realizacji w roku budżetowym. Zaangażowanie środków na wydatki w roku budżetowym, a następnie ujęcie wydatków w wykazie wydatków niewygasających, nie zmienia zaangażowania, bowiem środki te powinny być przekazane na wyodrębnione subkonto rachunku jednostki samorządu terytorialnego. W następnym roku budżetowym wydatki niewygasające realizowane są na podstawie planu finansowego tych wydatków.

Należy zaznaczyć, że przepisy ww. ustawy nie precyzują wymagań odnośnie uzależnienia podjęcia uchwały dotyczącej wykazu wydatków niewygasających w danym roku budżetowym od tego, czy realizacja tych wydatków jest w całości, czy też częściowo, objęta umowami.

Zgodnie z zasadami, określonymi w § 8 ust. 1 pkt 2 instrukcji, stanowiącej załącznik nr 32 do rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie sprawozdawczości budżetowej*, w kolumnie „Zaangażowanie" sprawozdania Rb-28S wykazuje się, według stanu na dzień kończący okres sprawozdawczy, wynikające z ewidencji księgowej kwoty zaangażowania środków budżetowych obciążające plan finansowy wydatków danego roku budżetowego z tytułu: wykonanych wydatków oraz podjętych zobowiązań, w tym niespłaconych zobowiązań z lat ubiegłych, związanych z funkcjonowaniem jednostki budżetowej i wypełnianiem przez nią określonych zadań statutowych. W sprawozdaniu Rb-28S w omawianej kolumnie wykazuje się kwoty wynikające ze strony „ma" konta 998 w szczegółowości: dział, rozdział, paragraf klasyfikacji budżetowej. Na stronie „ma" konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, tj. wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w bieżącym roku budżetowym, gdyż w tym roku upływa planowany termin dokonania tych wydatków.

Jeżeli płatności za grudzień, które na podstawie stosownych przepisów mogą być dokonywane w styczniu następnego roku, nie są ujęte w planie finansowym danego roku budżetowego, to środki na te płatności nie powinny być zaangażowane w danym roku budżetowym, bowiem zaangażowaniu powinny podlegać środki na wydatki ujęte w planie określonym na rok budżetowy.

6. Zasady wykazywania wydatków niewygasających w sprawozdaniu Rb-28S

Zgodnie z zasadami, określonymi w § 8 ust. 1 pkt 2 instrukcji, stanowiącej załącznik nr 32 do rozporządzenia Ministra Finansów *w sprawie sprawozdawczości budżetowej*, wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego i zostały ujęte w wykazie, o którym mowa powyżej, powinny być wykazane w sprawozdaniu zbiorczym Rb-28S za rok budżetowy, w kolumnie „Wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego" (kol. 9), w kolumnie „Zaangażowanie" (kol. 7) oraz w kolumnie „Wydatki wykonane" (kol. 6) na podstawie danych księgowości analitycznej do rachunku bieżącego – subkonto wydatków. Natomiast w sprawozdaniu jednostkowym Rb-28S jednostki budżetowej będzie wykazane niewykonanie planu wydatków.

Należy jednak podkreślić, że ustalenie przez organ stanowiący wykazu wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego, nie jest zaciągnię-

ciem zobowiązań w tym zakresie (jest wydatkiem). Należy zauważyć, że niezrealizowanie planu wydatków niewygasających w określonym terminie skutkuje zwrotem przeznaczonych na te wydatki środków na rachunek dochodów budżetowych.

7. Zwroty nienależnie pobranych zasiłków

Zwroty nienależnie pobranych zasiłków rodzinnych, pielęgnacyjnych i wychowawczych wypłaconych ze środków z budżetu państwa przez inne podmioty niż gminy, o których mowa w § 2 i § 3 rozporządzenia z dnia 20 kwietnia 2004 roku Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej *w sprawie trybu przekazywania dokumentacji dotyczącej nienależnie pobranych zasiłków rodzinnych, pielęgnacyjnych i wychowawczych oraz świadczeń rodzinnych* (DzU 2004 nr 89, poz. 854), powinny wpływać na rachunek budżetu gminy i być odprowadzane na rachunek dochodów budżetu wojewody.

Odzyskane, nienależnie wypłacone ze środków budżetu państwa, zasiłki i świadczenia rodzinne nie są dochodem związanym z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej, zatem nie są wykazywane w sprawozdaniu Rb-27ZZ.

W sprawozdaniu Rb-27ZZ powinny być wykazywane faktyczne dane na moment sprawozdawczy, tj. za 4. kwartał w kolumnie „Dochody wykonane" – dochody wykonane do dnia 31 grudnia; w kolumnie „Dochody potrącone" – część dochodów, z kwoty dochodów wykonanych, należnych jednostce na podstawie odrębnych przepisów; w kolumnie „Dochody przekazane" – dochody przekazane do dnia 31 grudnia.

Okres przejściowy, zgodnie z § 17 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2004 roku *w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa* (DzU nr 285, poz. 2854 z późn. zm.), został wprowadzony dla operacji na rachunkach bankowych centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa po zakończeniu roku budżetowego. Nie ma więc podstaw prawnych, aby jednostki samorządu terytorialnego w sprawozdaniu RB-27ZZ uwzględniały przepisy okresu przejściowego.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że wejście w życie z dniem 1 stycznia 2006 roku ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych* (DzU nr 249, poz. 16262) zmieniło delegację do wydania przepisów w zakresie sprawozdawczości budżetowej. W związku z tym w Ministerstwie Finansów trwają prace nad nowym rozporządzeniem w sprawie sprawozdawczości budżetowej i m.in. rozważane jest doprecyzowanie zapisów instrukcji sporządzania sprawozdania Rb-27ZZ w tym zakresie.

8. Zaliczki alimentacyjne

Stosownie do postanowień art. 12 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 22 kwietnia 2005 roku *o postępowaniu wobec dłużników alimentacyjnych* (DzU nr 86, poz. 732 z późn. zm.) – dłużnik alimentacyjny jest zobowiązany do zwrotu organowi właściwemu wierzyciela należności w wysokości zaliczek wypłaconych osobie uprawnionej powiększonej o 5%. Środki w wysokości 50% kwoty, o której mowa

wyżej, stanowią dochód własny gminy, pozostałe 50% tej kwoty stanowi dochód budżetu państwa.

Całość należności przypisanej do zwrotu zobowiązanemu, łącznie z dodatkową kwotą 5%, jest wykazywana w sprawozdaniu Rb-27ZZ.

W sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego wykazywana jest kwota należności tylko w wysokości należnej ustawowo budżetowi jednostki samorządu terytorialnego.

Pismo Ministra Finansów z 8 marca 2006 roku (Nr ST4-4802/103/2006/1807) w sprawie odsetek bankowych od środków Powiatowych Funduszy Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym

Zgodnie z art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku *Prawo geodezyjne i kartograficzne* (DzU 2005 nr 240, poz. 2027) państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny składa się z zasobu centralnego, zasobów wojewódzkich i zasobów powiatowych.

Powiatowy Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym jest samorządowym funduszem celowym i gospodarowanie nim należy do kompetencji powiatu, co zostało potwierdzone wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lutego 2005 roku (sygn. akt U 3/04).

Przepis art. 41 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku *Prawo geodezyjne i kartograficzne*, określający źródła przychodów funduszy centralnego, wojewódzkiego i powiatowego, nie reguluje kwestii zaliczenia odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bankowym Powiatowego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym do przychodów tego funduszu.

Natomiast, rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 26 października 2005 roku *w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym* (DzU nr 219, poz. 1865) reguluje szczegółowe zasady gospodarki finansowej Centralnego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, będącego w dyspozycji Głównego Geodety Kraju.

Zapisy § 6 ust. 1 pkt 6 oraz ust. 2 pkt 3 ww. rozporządzenia stanowią, iż wpływy z oprocentowania rachunku bankowego (odsetki bankowe) oraz kary umowne, wynikające z realizacji zamówień publicznych finansowych z Funduszu są przychodami ww. funduszu.

Należy jednak uznać, iż ww. przepis § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury – pomimo iż dotyczy Centralnego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym – stanowi wyznacznik kierunku kwalifikowania przychodów wojewódzkiego, powiatowego i gminnego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, bowiem konstrukcja przychodów poszczególnych części Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, zamieszczona w art. 41 ust. 2, 3 i 3a ustawy *Prawo geodezyjne i kartograficzne*, jest do siebie zbliżona.

Fundusze celowe są formą gospodarki pozabudżetowej, której istota polega na wyodrębnieniu z budżetu finansowania tylko jednej, wybranej części za-

dań publicznych, w związku z tym samorządowy fundusz celowy ma zawsze odrębny status prawny od budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W związku z powyższym, odsetki od środków zgromadzonych na rachunku bankowym Powiatowego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym oraz kary umowne, wynikające z realizacji zamówień publicznych finansowych z Funduszu, stanowią źródło przychodów tego funduszu.

Pismo Ministerstwa Finansów z 9 czerwca 2006 roku (Nr ST1-4834-537/2006/750) w sprawie interpretacji art. 184 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*

Zgodnie z art. 184 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*, uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego określa między innymi wydatki jednostki samorządu terytorialnego w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków z wyodrębnieniem wydatków bieżących i wydatków majątkowych.

W myśl art. 184 ust. 1 pkt 2 lit. a do wydatków bieżących zalicza się w szczególności: wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń, dotacje, wydatki na obsługę długu jednostki samorządu terytorialnego, wydatki przypadające do spłaty w danym roku budżetowym, zgodnie z zawartą umową, z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych* (DzU nr 209, poz. 2132 z późn. zm.) – załącznik nr 4 „Klasyfikacja paragrafów wydatków i środków" wymienia paragrafy należące do grupy „wydatki bieżące". Do grupy tej należą także paragrafy wynagrodzeń, tj.: 401-407, 409, 410, 417 oraz pochodnych od wynagrodzeń tj.: 411, 412 i paragraf 413 (w przypadku odprowadzania składek na ubezpieczenia zdrowotne, o których mowa w art. 86 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 roku *o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych* (DzU nr 210, poz. 2135 z późn. zm.) z odpowiednią czwartą cyfrą dodaną do paragrafu).

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z 24 czerwca 2006 roku (Nr ST1-4800-201/2006/210) w sprawie środków otrzymanych jako rekompensaty

Paragraf 268 – „Rekompensaty utraconych dochodów w podatkach i opłatach lokalnych", ma charakter ogólny i dotyczy wszystkich rekompensat otrzymywanych z tytułu utraconych dochodów w podatkach i opłatach lokalnych. Zauważyć należy, iż np. gminy będą otrzymywać rekompensatę utraconych dochodów nie tylko z tytułu utraconych dochodów w związku ze zwolnieniem w podat-

ku od nieruchomości w parkach narodowych oraz rezerwatach przyrody, a także zwolnień na podstawie ustawy z dnia 29 lipca 2005 roku *o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej* (DzU nr 179, poz. 1484). Gminy otrzymują rekompensatę np. z PFRON z tytułu zwolnień podatkowych zakładów pracy chronionej. Dotychczas rekompensata z PFRON z tytułu utraconych dochodów ujmowana była w dziale 756 – „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem", rozdział 75615 – „Wpływy z podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatków i opłat lokalnych od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych", paragraf 244 – „Dotacje otrzymane z funduszy celowych na realizację zadań bieżących jednostek sektora finansów publicznych". Obecnie paragraf 268 będzie miał zastosowanie we wszystkich przypadkach rekompensat, z czwartą cyfrą „0".

Opracował
WYDZIAŁ INFORMACJI,
ANALIZ I SZKOLEŃ

Wykaz siedzib jednostek samorządu terytorialnego oraz osób pełniących funkcje: marszałka województwa, starosty, prezydenta, burmistrza, wójta, a także przewodniczących: sejmiku, rad powiatów oraz rad gmin z terenu działania Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie

Dane z dnia 8 grudnia 2006 roku.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie swoim zasięgiem obejmuje 181 jednostek samorządu terytorialnego, w tym:
a) województwo podkarpackie,
b) 21 powiatów,
c) 159 gmin, w tym:
– 4 miasta na prawach powiatu (powiaty grodzkie)
– 12 gmin miejskich
– 29 gmin miejsko-wiejskich
– 114 gmin wiejskich.

WOJEWÓDZTWO PODKARPACKIE

Lp.	Urząd	Adres	Marszałek Województwa	Przewodniczący Sejmiku
1.	Urząd Marszałkowski	35-959 Rzeszów ul. Grunwaldzka 15	Zygmunt Cholewiński	Andrzej Matusiewicz

WYKAZ POWIATÓW WOJEWÓDZTWA PODKARPACKIEGO

Lp.	Powiat	Adres	Starosta	Przewodniczący Rady Powiatu
1.	bieszczadzki	38-700 Ustrzyki Dolne Rynek 6	Ewa Sudoł	Piotr Korczak
2.	brzozowski	36-200 Brzozów ul. Armii Krajowej 1	Zygmunt Błaż	Henryk Kozik

Lp.	Powiat	Adres	Starosta	Przewodniczący Rady Powiatu
3.	dębicki	39-200 Dębica ul. Ogrodowa 4	Władysław Bielawa	Tadeusz Kamiński
4.	jarosławski	37-500 Jarosław ul. Jana Pawła II 17	Tadeusz Chrzan	Stanisław Kłopot
5.	jasielski	38-200 Jasło Rynek 18	Adam Kmiecik	Alicja Zając
6.	kolbuszowski	36-100 Kolbuszowa ul. 11 Listopada 11	Józef Kardyś	Tadeusz Kopeć
7.	krośnieński	38-400 Krosno ul. Bieszczadzka 1	Jan Juszczak	Kazimierz Krężałek
8.	leski	38-600 Lesko Rynek 1	Marek Scelina	Wiesław Matuszewski
9.	leżajski	37-300 Leżajsk ul. Kopernika 8	Robert Żołynia	Jan Kula
10.	lubaczowski	37-600 Lubaczów ul. Jasna 1	Józef Michalik	Zbigniew Wróbel
11.	łańcucki	37-100 Łańcut ul. Mickiewicza 2	Adam Krzysztoń	Stanisław Panek
12.	mielecki	39-300 Mielec ul. Sękowskiego 2B	Andrzej Chrabąszcz	Marek Paprocki
13.	niżański	37-400 Nisko pl. Wolności 2	Władysław Pracoń	Eugeniusz Trzuskot
14.	przemyski	37-700 Przemyśl pl. Dominikański 3	Jan Pączek	Antoni Blecharczyk
15.	przeworski	37-200 Przeworsk ul. Jagiellońska 10	Zbigniew Kiszka	Tadeusz Kiełbowicz
16.	ropczycko-sędziszowski	39-100 Ropczyce ul. Konopnickiej 5	Józef Rojek	Stanisław Wozowicz
17.	rzeszowski	35-959 Rzeszów ul. Grunwaldzka 15	Józef Jodłowski	Stanisław Obara
18.	sanocki	38-500 Sanok Rynek 1	Wacław Krawczyk	Waldemar Szybiak
19.	stalowowolski	37-450 Stalowa Wola ul. Popiełuszki 17	Antoni Błądek	Ryszard Andres
20.	strzyżowski	38-100 Strzyżów ul. Przecławczyka 15	Robert Godek	Marek Banaś
21.	tarnobrzeski	39-400 Tarnobrzeg ul. 1 Maja 4	Wacław Wróbel	Kazimierz Skóra

WYKAZ GMIN WOJEWÓDZTWA PODKARPACKIEGO

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
1.	Adamówka	przeworski	37-534 Adamówka 97	Edward Jarmuziewicz	Jan Kyć
2.	Baligród	bieszczadzki	38-606 Baligród pl. Wolności 13	Robert Stępień	Rafał Bieleń
3.	Baranów Sandomierski	tarnobrzeski	39-450 Baranów Sandomierski ul. gen. Okulickiego 1	Mirosław Pluta	Kazimierz Idzik
4.	Besko	sanocki	38-524 Besko ul. Podkarpacka 5	Mariusz Bałaban	Maciej Mermer
5.	Białobrzegi	łańcucki	37-114 Białobrzegi 4	Franciszek Masłoń	Bogdan Prajs
6.	Bircza	przemyski	37-740 Bircza 2	Józef Żydownik	Zbigniew Urban
7.	Błażowa	rzeszowski	36-030 Błażowa pl. Jana Pawła II 1	Stanisław Najda	Jerzy Kocój
8.	Boguchwała	rzeszowski	36-040 Boguchwała ul. Tkaczowa 134	Wiesław Dronka	Bogdan Dziedzic
9.	Bojanów	stalowowolski	37-433 Bojanów ul. Parkowa 5	Sławomir Serafin	Marek Olejarz
10.	Borowa	mielecki	39-305 Borowa 223	Władysław Błażejowski	Mieczysław Wiącek
11.	Brzostek	dębicki	39-230 Brzostek Rynek 1	Leszek Bieniek	Zofia Skórska
12.	Brzozów	brzozowski	36-200 Brzozów ul. Armii Krajowej 1	Józef Rzepka	Stanisław Pilszak
13.	Brzyska	jasielski	38-212 Brzyska 1	Ryszard Papciak	Ryszard Żygłowicz
14.	Bukowsko	sanocki	38-505 Bukowsko 290	Piotr Błażejowski	Tadeusz Silarski
15.	Chłopice	jarosławski	37-561 Chłopice 149	Stanisław Konieczny	Władysław Łowiecki
16.	Chmielnik	rzeszowski	36-016 Chmielnik 50	Krzysztof Grad	Antoni Dzierżak
17.	Chorkówka	krośnieński	38-458 Chorkówka 175	Andrzej Koniecki	Władysław Kordyś
18.	Cieszanów	lubaczowski	37-611 Cieszanów Rynek 1	Zdzisław Zadworny	Janusz Mazurek
19.	Cisna	bieszczadzki	38-607 Cisna 49	Renata Szczepańska	Grzegorz Łukacijewski
20.	Cmolas	kolbuszowski	36-105 Cmolas 237b	Eugeniusz Galek	Stanisław Sukiennik
21.	Czarna	bieszczadzki	38-710 Czarna 74	Marcin Rogacki	Adam Mehal
22.	Czarna	dębicki	39-215 Czarna ul. Dworcowa 6	Józef Chudy	Janusz Cieśla

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
23.	Czarna	łańcucki	37-125 Czarna 260	Edward Dobrzański	Zdzisław Jaromi
24.	Czermin	mielecki	39-304 Czermin 140	Leon Getinger	Stanisław Leś
25.	Czudec	strzyżowski	38-120 Czudec ul. Starowiejska 6	Stanisław Gierlak	Stanisław Stec
26.	Dębica – miasto	dębicki	39-200 Dębica ul. Ratuszowa 2	Paweł Wolicki	Jan Borek
27.	Dębica – gmina	dębicki	39-200 Dębica ul. Batorego 13	Stanisław Rokosz	Piotr Żybura
28.	Dębowiec	jasielski	38-200 Dębowiec 101	Zbigniew Staniszewski	Janusz Budziak
29.	Domaradz	brzozowski	36-230 Domaradz 345	Jan Pilch	Jan Kędra
30.	Dzikowiec	kolbuszowski	36-122 Dzikowiec 2	Krzysztof Klecha	Edward Klecha
31.	Dubiecko	przemyski	37-750 Dubiecko ul. Przemyska 10	Zbigniew Blecharczyk	Jacek Hendzel
32.	Dukla	krośnieński	38-450 Dukla ul. Trakt Węgierski 11	Marek Górak	Zbigniew Uliasz
33.	Dydnia	brzozwoski	36-204 Dydnia 224	Jerzy Adamski	Piotr Szul
34.	Dynów – miasto	rzeszowski	36-065 Dynów Rynek 2	Zygmunt Frańczak	Józefa Ślemp
35.	Dynów – gmina	rzeszowski	37-760 Dynów Rynek 3	Adam Chrobak	Tadeusz Paździorny
36.	Fredropol	przemyski	37-734 Fredropol 15	Zbigniew Żak	Ryszard Mirowski
37.	Frysztak	strzyżowski	38-130 Frysztak ul. Blajera 20	Jan Ziarnik	Stanisław Armata
38.	Gać	przeworski	37-207 Gać 275	Tadeusz Zubek	Emil Pacuła
39.	Gawłuszowice	mielecki	39-307 Gawłuszowice 5a	Jan Nowak	Kazimierz Sokalski
40.	Głogów Małopolski	rzeszowski	36-060 Głogów Małopolski Rynek 1	Kazimierz Rokita	Karol Kamler
41.	Gorzyce	tarnobrzeski	39-432 Gorzyce ul. Sandomierska 75	Marian Grzegorzek	Mirosław Kopyto
42.	Grębów	tarnobrzeski	39-410 Grębów 15	Zuzanna Paduch	Andrzej Galek
43.	Grodzisko Dolne	leżajski	37-306 Grodzisko Dolne 125a	Jacek Chmura	Jerzy Gdański
44.	Haczów	brzozowski	36-213 Haczów 573	Stanisław Jakiel	Tadeusz Kędra
45.	Harasiuki	niżański	37-413 Harasiuki 112a	Henryk Bździuch	Dariusz Łebko

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
46.	Horyniec-Zdrój	lubaczowski	37-620 Horyniec-Zdrój al. Przyjaźni 5	Ryszard Urban	Stanisław Wis
47.	Hyżne	rzeszowski	36-024 Hyżne 103	Bogusław Kotarba	Jan Majchrowski
48.	Iwierzyce	ropczycko-sędziszowski	39-124 Iwierzyce 80	Jerzy Jakubiec	Maria Filipek
49.	Iwonicz-Zdrój	krośnieński	38-440 Iwonicz-Zdrój al. Słoneczna 28	Paweł Pernal	Stanisław Krukar
50.	Jarocin	niżański	37-405 Jarocin 159	Zbigniew Walczak	Aniela Olszówka
51.	Jarosław – miasto	jarosławski	37-500 Jarosław Rynek 1	Andrzej Wyczawski	Janusz Szkodny
52.	Jarosław – gmina	jarosławski	37-501 Jarosław ul. Piekarska 5	Roman Kałamarz	Antoni Gwóźdź
53.	Jasienica Rosielna	brzozowski	36-220 Jasienica Rosielna 240	Marek Ćwiąkała	Adam Miłek
54.	Jasło – miasto	jasielski	38-200 Jasło Rynek 12	Maria Kurowska	Ryszard Libucha
55.	Jasło – gmina	jasielski	38-200 Jasło ul. Słowackiego 4	Stanisław Pankiewicz	Wojciech Piękoś
56.	Jawornik Polski	przeworski	37-232 Jawornik Polski 30	Edward Gwizdała	Edward Rzepa
57.	Jedlicze	krośnieński	38-460 Jedlicze Rynek 6	Zbigniew Sanocki	Piotr Krawczyk
58.	Jeżowe	niżański	37-430 Jeżowe 136A	Gabriel Lesiczka	Józef Kolano
59.	Jodłowa	dębicki	39-225 Jodłowa 1a	Robert Mucha	Stanisław Kapłon
60.	Kamień	rzeszowski	36-053 Kamień 287	Ryszard Bugiel	Stanisław Bednarz
61.	Kańczuga	przeworski	37-220 Kańczuga ul. M. Konopnickiej 2	Jacek Sołek	Emil Drąg
62.	Kolbuszowa	kolbuszowski	36-100 Kolbuszowa ul. Obrońców Pokoju 21	Jan Zuba	Krzysztof Wilk
63.	Kołaczyce	jasielski	38-213 Kołaczyce Rynek 1	Małgorzata Salacha	Stanisław Dunaj
64.	Komańcza	sanocki	38-543 Komańcza 166	Stanisław Bielawka	Witold Jawor
65.	Korczyna	krośnieński	38-420 Korczyna Rynek 18A	Jan Zych	Władysław Pelczar
66.	Krasiczyn	przemyski	37-741 Krasiczyn 177	Jerzy Kowalski	Mieczysław Wojciechowski
67.	Krasne	rzeszowski	36-007 Krasne 121	Alfred Maternia	Stanisław Kunysz

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
68.	Krempna	jasielski	38-232 Krempna 85	Kazimierz Miśkowicz	Czesław Skocz
69.	Krosno	miasto na prawach powiatu	38-400 Krosno ul. Lwowska 28A	Piotr Przytocki	Stanisław Słyś
70.	Krościenko Wyżne	krośnieński	38-422 Krościenko Wyżne ul. Południowa 9	Jan Kuźnar	Antoni Dębiec
71.	Krzeszów	niżański	37-418 Krzeszów Rynek 8	Stanisław Nowakowski	Jan Korona
72.	Krzywcza	przemyski	37-755 Krzywcza 36	Zofia Lekka	Franciszek Stadnik
73.	Kuryłówka	leżajski	37-303 Kuryłówka 527	Tadeusz Halesiak	Stanisław Kotulski
74.	Laszki	jarosławski	37-543 Laszki 36	Adam Grenda	Jan Bawoł
75.	Lesko	bieszczadzki	38-600 Lesko ul. Parkowa 1	Barbara Jankiewicz	Stanisław Tabisz
76.	Leżajsk – miasto	leżajski	37-300 Leżajsk Rynek 1	Tadeusz Trębacz	Mieczysław Sroka
77.	Leżajsk – gmina	leżajski	37-300 Leżajsk ul. Opalińskiego 2	Mieczysław Tołpa	Ryszard Nowak
78.	Lubaczów – miasto	lubaczowski	37-600 Lubaczów Rynek 26	Jerzy Zając	Zdzisław Cioch
79.	Lubaczów – gmina	lubaczowski	37-600 Lubaczów ul. Jasna 1	Wiesław Kapel	Roman Cozac
80.	Lubenia	rzeszowski	36-042 Lubenia 131	Adam Warzybok	Jerzy Lassota
81.	Lutowiska	bieszczadzki	38-713 Lutowiska 14	Włodzimierz Podyma	Marek Bajda
82.	Łańcut – miasto	łańcucki	37-100 Łańcut pl. Sobieskiego 18	Stanisław Gwizdak	Krzysztof Szczepaniak
83.	Łańcut – gmina	łańcucki	37-100 Łańcut ul. Mickiewicza 2a	Zbigniew Łoza	Roman Skomra
84.	Majdan Królewski	kolbuszowski	36-110 Majdan Królewski Rynek 1a	Jerzy Wilk	Jan Fryc
85.	Markowa	łańcucki	37-120 Markowa 1399	Zbigniew Kuźniar	Stanisław Szpytma
86.	Medyka	przemyski	37-732 Medyka 288	Marek Iwasieczko	Andrzej Dziadek
87.	Miejsce Piastowe	krośnieński	38-430 Miejsce Piastowe ul. Dworska 14	Marek Klara	Wiktor Skwara
88.	Mielec – gmina	mielecki	39-300 Mielec ul. Jadernych 7	Władysław Ochalik	Jan Kołodziej
89.	Mielec – miasto	mielecki	39-300 Mielec ul. Żeromskiego 26	Janusz Chodorowski	Zdzisław Nowakowski

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
90.	Narol	lubaczowski	37-600 Narol Rynek 1	Stanisław Woś	Krzysztof Szawara
91.	Niebylec	strzyżowski	38-114 Niebylec 170	Zbigniew Korab	Danuta Lęcznar
92.	Nisko	niżański	37-400 Nisko pl. Wolności 14	Ozimek Julian	Waldemar Ślusarczyk
93.	Niwiska	kolbuszowski	36-147 Niwiska 430	Elżbieta Wróbel	Wacław Pogoda
94.	Nowa Dęba	tarnobrzeski	39-460 Nowa Dęba ul. Rzeszowska 3	Wiesław Ordon	Danuta Hałoń
95.	Nowa Sarzyna	leżajski	37-310 Nowa Sarzyna ul. Kopernika 1	Robert Gnatek	Stanisław Kurlej
96.	Nowy Żmigród	jasielski	38-230 Nowy Żmigród ul. Mickiewicza 2	Krzysztof Augustyn	Zenon Książkiewicz
97.	Nozdrzec	brzozowski	36-245 Nozdrzec 224	Antoni Gromala	Roman Wojtowicz
98.	Oleszyce	lubaczowski	37-600 Oleszyce Rynek 1	Maria Janowska-Placek	Waldemar Cisek
99.	Olszanica	bieszczadzki	38-622 Olszanica 81	Krzysztof Zapała	Tadeusz Darosz
100.	Orły	przemyski	37-716 Orły 45 ul. Przemyska 3	Ryszard Cząstka	Stanisław Kaczmarz
101.	Osiek Jasielski	jasielski	38-223 Osiek Jasielski 112	Mariusz Pykosz	Piotr Wojdacz
102.	Ostrów	ropczycko-sędziszowski	39-103 Ostrów 225	Piotr Cielec	Zenon Potwora
103.	Padew Narodowa	mielecki	39-453 Padew Narodowa 212	Kazimierz Popiołek	Jan Mycek
104.	Pawłosiów	jarosławski	37-500 Jarosław Pawłosiów 88	Halina Węgrzynowska	Mariusz Reń
105.	Pilzno	dębicki	39-220 Pilzno Rynek 6	Józef Chmura	Ewa Gołębiowska
106.	Pruchnik	jarosławski	37-560 Pruchnik Rynek 1	Stanisław Górski	Jerzy Bar
107.	Przecław	mielecki	39-320 Przecław ul. Kilińskiego 7	Ryszard Wolanin	Zenon Krawczyk
108.	Przemyśl	miasto na prawach powiatu	37-700 Przemyśl Rynek 1	Robert Choma	Adam Łoziński
109.	Przemyśl – gmina	przemyski	37-700 Przemyśl ul. gen. Borelowskiego 1	Witold Kowalski	Grzegorz Spodar
110.	Przeworsk – miasto	przeworski	37-200 Przeworsk ul. Jagiellońska 10	Janusz Magoń	Gustaw Mróz
111.	Przeworsk – gmina	przeworski	37-200 Przeworsk ul. Bernardyńska 1a	Edward Pączka	Mieczysław Bocheński

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
112.	Pysznica	stalowowolski	37-403 Pysznica ul. Wolności 277	Tadeusz Bąk	Józef Gorczyca
113.	Radomyśl n. Sanem	stalowowolski	37-455 Radomyśl n. Sanem ul. Duży Rynek 7	Jan Pyrkosz	Edward Wermiński
114.	Radomyśl Wielki	mielecki	39-310 Radomyśl Wielki Rynek 32	Józef Rybiński	Jan Miękoś
115.	Radymno – miasto	jarosławski	37-550 Radymno ul. Lwowska 20	Wiesław Pirożek	Witold Pawlik
116.	Radymno – gmina	jarosławski	37-50 Radymno ul. Lwowska 38	Stanisław Ślęzak	Ryszard Bocian
117.	Rakszawa	łańcucki	37-111 Rakszawa 506	Maria Kula	Jan Panek
118.	Raniżów	kolbuszowski	36-130 Raniżów Rynek 6	Jan Niemczyk	Daniel Fila
119.	Rokietnica	jarosławski	37-562 Rokietnica 682	Bożena Gmyrek	Stanisław Drzymała
120.	Ropczyce	ropczycko-sędziszowski	39-100 Ropczyce ul. Krisego 1	Bolesław Bujak	Józef Misiura
121.	Roźwienica	jarosławski	37-565 Roźwienica 1	Tomasz Kotliński	Mieczysław Marciniec
122.	Rudnik n. Sanem	niżański	37-420 Rudnik n. Sanem Rynek 40	Waldemar Grochowski	Edward Tomecki
123.	Rymanów	krośnieński	38-480 Rymanów ul. Miłkowskiego 14a	Jan Rajchel	Henryk Smolik
124.	Rzeszów	miasto na prawach powiatu	35-064 Rzeszów Rynek 1	Taduesz Ferenc	Konrad Fijołek
125.	Sanok – miasto	sanocki	38-500 Sanok Rynek 1	Wojciech Blecharczyk	Janina Sadowska
126.	Sanok – gmina	sanocki	38-500 Sanok ul. Kościuszki 23	Mariusz Szmyd	Stanisław Wesoły
127.	Sędziszów Małopolski	ropczycko-sędziszowski	39-120 Sędziszów Małopolski Rynek 1	Kazimierz Kiełb	Bogusław Kmieć
128.	Sieniawa	przeworski	37-530 Sieniawa Rynek 1	Adam Woś	Stanisław Czyrny
129.	Skołyszyn	jasielski	38-242 Skołyszyn 12	Zenon Szura	Wiesław Hasiak
130.	Sokołów Małopolski	rzeszowski	36-140 Sokołów Małopolski Rynek 1	Andrzej Ożóg	Wiesław Nykiel
131.	Solina	bieszczadzki	38-610 Polańczyk ul. Wiejska 2	Zbigniew Sawiński	Sylwester Starzyk
132.	Stalowa Wola	stalowowolski	37-450 Stalowa Wola pl. Wolności 7	Andrzej Szlęzak	Jerzy Kozielewicz

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
133.	Stary Dzików	lubaczowski	37-632 Stary Dzików ul. Kościuszki 79	Aniela Hulak	Adam Tracz
134.	Strzyżów	strzyżowski	38-100 Strzyżów ul. Przecławczyka 5	Marek Śliwiński	Krzysztof Szlachta
135.	Stubno	przemyski	37-723 Stubno 69a	Janusz Słabicki	Władysław Styczyński
136.	Świlcza	rzeszowski	36-072 Świlcza168	Wojciech Wdowik	Małgorzata Rączy*
137.	Tarnobrzeg	miasto na prawach powiatu	39-400 Tarnobrzeg ul. Kościuszki 32	Jan Dziubiński	Jurand Lubas
138.	Tarnowiec	jasielski	38-204 Tarnowiec 211	Krzysztof Szajnicki	Tadeusz Śmietana
139.	Tryńcza	przeworski	37-204 Tryńcza 127	Ryszard Jędruch	Stanisław Konieczny
140.	Trzebownisko	rzeszowski	36-001 Trzebownisko 976	Józef Fedan	Stanisław Ryś
141.	Tuszów Narodowy	mielecki	39-332 Tuszów Narodowy 225	Andrzej Kałuża	Józef Marek
142.	Tyczyn	rzeszowski	36-020 Tyczyn Rynek 18	Kazimierz Szczepański	Edmund Kalandyk
143.	Tyrawa Wołoska	sanocki	38-535 Tyrawa Wołoska 175	Mieczysław Czapor	Kazimierz Kociszewski
144.	Ulanów	niżański	37-410 Ulanów Rynek 5	Andrzej Bąk	Elżbieta Olszówka
145.	Ustrzyki Dolne	bieszczadzki	38-700 Ustrzyki Dolne ul. Kopernika 1	Henryk Sułuja	Julian Czarnecki
146.	Wadowice Górne	mielecki	39-308 Wadowice Górne 116	Stefan Rysak	Janusz Piechota
147.	Wiązownica	jarosławski	37-522 Wiązownica 208	Marian Ryznar	Jan Żołyniak
148.	Wielkie Oczy	lubaczowski	37-627 Wielkie Oczy ul. Leśna 2	Władysław Strojny	Jerzy Wacnik
149.	Wielopole Skrzyńskie	ropczycko-sędziszowski	39-110 Wielopole Skrzyńskie 200	Czesław Leja	Robert Pieczonka
150.	Wiśniowa	strzyżowski	38-124 Wiśniowa 150	Tadeusz Przywara	Ryszard Strzępek
151.	Wojaszówka	krośnieński	38-471 Wojaszówka 115	Stanisław Blicharczyk	Tadeusz Wójcik
152.	Zagórz	sanocki	38-540 Zagórz ul. 3 Maja 2	Bogusław Jaworski	Adam Malec
153.	Zaklików	stalowowolski	37-470 Zaklików ul. Zachodnia 15	Ryszard Polański	Sylwester Piechota
154.	Zaleszany	stalowowolski	37-415 Zaleszany 66	Stanisław Guźla	Wiktor Przybysz

* Wybór 29 grudnia 2006 roku.

Lp.	Gmina	Powiat	Adres urzędu gminy (miasta)	Prezydent, burmistrz, wójt	Przewodniczący Rady Gminy (Miasta)
155.	Zarszyn	sanocki	38-530 Zarszyn 53	Andrzej Betlej	Janusz Konieczny
156.	Zarzecze	przeworski	37-205 Zarzecze 175	Wiesław Kubicki	Tadeusz Dryniak
157.	Żołynia	łańcucki	37-110 Żołynia Rynek 22	Andrzej Benedyk	Kazimierz Górecki
158.	Żurawica	przemyski	37-710 Żurawica ul. Ojca Św. Jana Pawła II	Piotr Tomański	Lucjan Fac
159.	Żyraków	dębicki	39-204 Żyraków 137	Krzysztof Moskal	Zbigniew Szymaszek

Skład osobowy RIO w Rzeszowie

Prezes	– *Zbigniew K. Wójcik*
Zastępca Prezesa	– *Anna Trałka*
Kolegium	– *Zbigniew K. Wójcik* Przewodniczący Kolegium – *Halina Bąska* – *Stanisław Biesiadecki* – *Maria Czarnik-Golesz* – *Edyta Gawrońska* – *Józefa Gwizdak* – *Mariusz Hadel* Koordynator Zespołu w Krośnie – *Janusz Mularz* – *Mirosław Paczocha* Koordynator Zespołu w Tarnobrzegu – *Urszula Pisarska* – *Tadeusz Subik* – *Iwona Szymańska* – *Piotr Świątek* – *Anna Trałka* – *Krzysztof Wacek* – *Waldemar Witalec* – *Teresa Wota* Koordynator Zespołu w Przemyślu
Naczelnik Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej	– *Jerzy Paśko*
Naczelnik Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń	– *Małgorzata Krzanicka*
Zastępca Naczelnika Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń	– *Lucyna Kuśnierz*

Kierownik Biura – *Andrzej Dziedzic*

Radca Prawny – *Maria Rzucidło*

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

Przewodniczący – *Anna Trałka*

Zastępca Przewodniczącego – *Iwona Szymańska*

ADRESY

Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie	
	35-064 Rzeszów, ul. A. Mickiewicza 10 35-959 Rzeszów 2, skr. poczt 290 tel.: 017/ 85 900 50, 85 900 51, 85 900 52 fax: wew. 117 **e-mail: sekretariat@rzeszow.rio.gov.pl**
Prezes:	tel.: 017/ 85 215 25 **e-mail: prezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Zastępca Prezesa:	tel.: 017/ 85 215 25 **e-mail: viceprezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Naczelnik Wydziału WIAiS: ***Z-ca Naczelnika Wydz. WIAiS:***	tel.: 017/ 85 900 47 lub 85 900 50 wew. 125 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*

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