REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W RZESZOWIE

BUDŻET SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

zeszyt 16

RZESZÓW 2009

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:
Wanda TARNAWSKA

Skład komputerowy:
Dorota PIETRASZEK

ISSN 1640-6214

Wydawca: Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie

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

Druk: Bonus Liber Sp. z o.o.

SPIS TREŚCI

ARTYKUŁY

Mirosław P a c z o c h a — Finansowanie sportu kwalifikowanego z budżetu jednostki samorządu terytorialnego 5

Iwona S z y m a ń s k a — Zasady finansowania warsztatów terapii zajęciowej i zakładów aktywności zawodowej przez jednostki samorządu terytorialnego 17

Urszula P i s a r s k a — Finansowanie z budżetu jednostki samorządu terytorialnego publicznych i niepublicznych szkół i przedszkoli 27

Teresa W o t a — Finansowanie inwestycji jednostek samorządu terytorialnego, konsekwencje dla budżetu, zobowiązania 41

Wiesław K u ś n i e r z — Prawidłowe naliczanie odsetek za zwłokę od zobowiązań podatkowych po nowelizacji *Ordynacji podatkowej* obowiązującej od 1 stycznia 2009 roku 49

ANALIZY I OPINIE

Adam C z u d e c — Finanse jednostek samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim w latach 2007–2008 69

DZIAŁALNOŚĆ RIO W RZESZOWIE

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w latach 2007 i 2008 115

Działalność nadzorcza 116

Działalność opiniodawcza 122

Działalność kontrolna 125

Kontrola sprawozdawczości 133

Działalność informacyjna i szkoleniowa 137

WYJAŚNIENIA I INTERPRETACJE

W sprawie stosowania przepisów art. 34 ustawy z 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej* (DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.) 149
W sprawie zakresu danych oraz sposobu wypełniania nowych wzorów sprawozdań Rb-N i Rb-Z, wprowadzonych rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2008 roku *zmieniającym rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej* 150
W sprawie wydatków niewygasających, dotacji rozwojowej, bilansu skonsolidowanego 152
W sprawie zasad ujmowania obligacji komunalnych w sprawozdaniu Rb-Z 153
W sprawie sporządzania sprawozdania Rb-N 154
W sprawie dotacji rozwojowej 154

SKŁAD OSOBOWY RIO W RZESZOWIE 156

ADRESY 158

MIROSŁAW PACZOCHA

Finansowanie sportu kwalifikowanego z budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Sport kwalifikowany a zadania jednostek samorządu terytorialnego

Zgodnie z treścią art. 167 ust. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*[1], wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego są przeznaczone na realizację zadań określonych w odrębnych przepisach, w szczególności na:

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

Ponieważ ustawa *o finansach publicznych* pozwala na przeznaczanie wydatków budżetów jednostek samorządu terytorialnego jedynie w związku z realizacją zadań określonych w odrębnych przepisach, w pierwszej kolejności należy ustalić w oparciu o przepisy ustrojowe, czy zadania z zakresu sportu kwalifikowanego należą do zadań jednostek samorządu terytorialnego poszczególnych szczebli.

Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*[2] w art. 7 ust. 1 pkt 10 stanowi, że zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne gminy obejmują sprawy kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych. Pamiętać też należy o treści przepisu art. 6 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*, zgodnie z którym do zakresu działania gminy należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym, niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów.

[1] DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

[2] J.t.: DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

Domniemanie właściwości gminy w publicznych sprawach lokalnych[3] oznacza kompetencję gminy we wszystkich sprawach publicznych mających lokalny charakter, jednakże pod warunkiem, że przepis ustawy nie zastrzega tej kategorii spraw do właściwości innych podmiotów.

Powiat, w myśl przepisu art. 4 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym*[4], wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie kultury fizycznej i turystyki. Analogiczne rozwiązanie zawiera ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*[5] w art. 14 ust. 1 pkt 11, stwierdzając, że samorząd województwa wykonuje zadania o charakterze wojewódzkim określone ustawami, w szczególności w zakresie kultury fizycznej i turystyki.

Z przytoczonych przepisów ustaw regulujących ustrój samorządu terytorialnego wynika, że zadania jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli obejmują sferę kultury fizycznej. Żadna z ustaw nie wspomina wprost o zadaniach z zakresu sportu, a w szczególności sportu kwalifikowanego.

Stosownie do art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 18 stycznia 1996 roku *o kulturze fizycznej*[6], kultura fizyczna jest częścią kultury narodowej, chronionej przez prawo. Obywatele, bez względu na wiek, płeć, wyznanie, rasę oraz stopień i rodzaj niepełnosprawności – korzystają z równego prawa do różnych form kultury fizycznej. Ustawa *o kulturze fizycznej*, zgodnie z ust. 2 art. 1, określa zasady działalności w sferze kultury fizycznej, a także zadania organów administracji rządowej i samorządu terytorialnego, klubów sportowych oraz innych podmiotów w zakresie zapewnienia prawidłowej realizacji procesu wychowania fizycznego, uprawiania sportu i rekreacji ruchowej oraz prowadzenia rehabilitacji ruchowej. W art. 3 pkt 1 ustawa definiuje kulturę fizyczną jako wiedzę, wartości, zwyczaje, działania podejmowane dla zapewnienia rozwoju psychofizycznego, wychowania, doskonalenia uzdolnień i sprawności fizycznej człowieka, a także dla zachowania oraz przywracania jego zdrowia. Podstawowym celem kultury fizycznej jest dbałość o prawidłowy rozwój psychofizyczny i zdrowie wszystkich obywateli (art. 2 ust. 1 ustawy *o kulturze fizycznej*).

Ustawa *o kulturze fizycznej* została w istotny sposób zmieniona ustawą z dnia 29 lipca 2005 roku *o sporcie kwalifikowanym*[7]. Najważniejsza – z punktu widzenia niniejszych rozważań – innowacja polegała na uchyleniu rozdziału 5, zatytułowanego „Sport profesjonalny" oraz przepisów o „sporcie wyczynowym". Całość zagadnień odnoszących się do sportu kwalifikowanego (dawniej nazywanego profesjonalnym lub wyczynowym) wyłączono z ustawy *o kulturze fizycznej* i uregulowano w ustawie *o sporcie kwalifikowanym*.

Analiza przepisów ustawy *o kulturze fizycznej* pozwala przyjąć, że jej zakres przedmiotowy obejmuje:

1) wychowanie fizyczne,
2) sport (tzw. powszechny),
3) rekreację ruchową,

---

[3] Z. Niewiadomski, W. Grzelczak, *Ustawa o samorządzie terytorialnym z komentarzem*, Warszawa 1990, s. 11.

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

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

[6] J.t.: DzU 2007 nr 226, poz. 1675 z późn. zm.

[7] DzU nr 155, poz. 1298 z późn. zm.

4) rehabilitację ruchową[8].

Poza tym zakresem znajdują się sprawy sportu kwalifikowanego, uregulowane w odrębnej ustawie *o sporcie kwalifikowanym*.

Sport kwalifikowany, w myśl przepisu art. 3 pkt 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, jest formą aktywności człowieka związaną z uczestnictwem we współzawodnictwie sportowym, organizowanym lub prowadzonym w określonej dyscyplinie sportu przez polski związek sportowy lub podmioty działające z jego upoważnienia. Tak rozumiany sport kwalifikowany nie jest z pewnością sportem powszechnym, ponieważ stanowi formę aktywności człowieka związaną z uczestnictwem we współzawodnictwie sportowym, lecz nie każdym, a tylko takim, które jest organizowane lub prowadzone przez polski związek sportowy lub podmioty działające z jego upoważnienia.

Zadania z zakresu sportu kwalifikowanego nie są zadaniami własnymi jednostek samorządu terytorialnego. Ma to m.in. taki skutek, że jednostka samorządu terytorialnego nie może zlecić realizacji tych zadań podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych i niedziałającym w celu osiągnięcia zysku, na zasadach określonych w art. 176 ustawy *o finansach publicznych* ani udzielić dotacji na realizację tych zadań.

Kompetencje jednostek samorządu terytorialnego dotyczące wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego

Ustawa *o sporcie kwalifikowanym* określa – o czym traktuje przepis art. 1 ust. 1 – zasady prowadzenia działalności w zakresie sportu kwalifikowanego, zasady uczestnictwa we współzawodnictwie sportowym, a także zadania organów administracji rządowej, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych podmiotów w zakresie organizacji uprawiania sportu kwalifikowanego i współzawodnictwa sportowego. Zamieszczenie w jednym przepisie regulacji dotyczących zadań organów administracji rządowej, jednostek samorządu terytorialnego i innych podmiotów nie jest właściwe. Może zostać odczytane w ten sposób, że zadania w zakresie organizacji uprawiania sportu kwalifikowanego i współzawodnictwa sportowego są zadaniami wszystkich wymienionych podmiotów, w tym jednostek samorządu terytorialnego. Analiza dalszych przepisów ogólnych ustawy prowadzi do wniosku, że obowiązek tworzenia warunków organizacyjnych do rozwoju sportu kwalifikowanego spoczywa na organach administracji rządowej, które mogą także wspierać finansowo rozwój sportu kwalifikowanego (art. 2 ust. 1), natomiast jednostki samorządu terytorialnego mogą wspierać, w tym finansowo, rozwój sportu kwalifikowanego (art. 2 ust. 2). Możliwość wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego trudno uznać za zadanie jednostki samorządu terytorialnego. Właściwsze wydaje się mówienie o pewnych kompetencjach jednostek samorządu terytorialnego, które nie są związane z wykonywaniem przez te jednostki ich zadań.

[8] Z art. 2 ust. 2 ustawy *o kulturze fizycznej* wynika, że cele kultury fizycznej (dbałość o prawidłowy rozwój psychofizyczny i zdrowie wszystkich obywateli) realizowane są w szczególności poprzez: 1) wychowanie fizyczne; 2) sport; 3) rekreację ruchową; 4) rehabilitację ruchową. Szczegółowe regulacje zawarto w przepisach szczególnych ustawy.

Ustalenie ram prawnych wpierania rozwoju sportu kwalifikowanego przez jednostki samorządu terytorialnego nie jest proste, a to za sprawą niejasnych i sprzecznych z zasadami techniki legislacyjnej przepisów. Najbardziej istotna w tym kontekście jest nowelizacja ustawy o sporcie kwalifikowanym, dokonana przez ustawę z dnia 23 sierpnia 2007 roku *o zmianie ustawy o sporcie kwalifikowanym oraz niektórych innych ustaw*[9]. Szczególne znaczenie ma zmiana treści art. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, przedstawiona poniżej.

Art. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* w pierwotnym brzmieniu	**Art. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* po zmianach dokonanych ustawą dnia 23 sierpnia 2007 roku**
1. Organy administracji rządowej tworzą warunki organizacyjne do rozwoju sportu kwalifikowanego i mogą wspierać finansowo jego rozwój. 2. Jednostki samorządu terytorialnego mogą wspierać, w tym finansowo, rozwój sportu kwalifikowanego.	1. Organy administracji rządowej tworzą warunki organizacyjne do rozwoju sportu kwalifikowanego i mogą wspierać finansowo jego rozwój. 2. Jednostki samorządu terytorialnego mogą wspierać, w tym finansowo, rozwój sportu kwalifikowanego; **z zastrzeżeniem ust. 3.** **3. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, w drodze uchwały, określi warunki i tryb wspierania, w tym finansowego, rozwoju sportu kwalifikowanego.**

Już pierwotne brzmienie art. 2 ust. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* budziło wątpliwości. W praktyce niekiedy traktowano ten przepis jako samodzielną podstawę wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego, niezależną od form wsparcia określonych w przepisach szczególnych. Wkrótce wątpliwości zostały rozstrzygnięte przez orzecznictwo sądowe, które zakwestionowało takie rozumienie wskazanego przepisu. Zgodnie ze spójną linią orzeczniczą, sądy administracyjne jednoznacznie wskazywały, że przepis art. 2 ust. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* (zamieszczony w rozdziale 1: „Przepisy ogólne") nie jest samoistną podstawą do ustalania przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego form wsparcia rozwoju sportu kwalifikowanego przez jednostki samorządu terytorialnego. Wspieranie następować mogło wyłącznie w formach określonych w przepisach szczególnych ustawy *o sporcie kwalifikowanym*[10].

[9] DzU nr 171, poz. 1208.

[10] Wyrok WSA w Rzeszowie z 19 czerwca 2006, sygn. akt: I SA/Rz 400/06 („Finanse Komunalne" 2007/1-2/116); wyrok WSA w Gliwicach z 19 lipca 2006, sygn. akt: I SA/Gl 927/06 („Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych" 2006/4/114); wyrok NSA z 3 kwietnia 2007, sygn. akt: II GSK 365/06 (Lex nr 341349); wyrok NSA z 25 września 2007, sygn. akt: II GSK 150/07 (Lex nr 374759).

Nowelizacja przepisów art. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* dokonana została w sposób wyjątkowo niefortunny. Pierwotny projekt ustawy *o zmianie ustawy o kulturze fizycznej* nie przewidywał wprowadzenia zmian w art. 2. Nastąpiły one dopiero w toku prac sejmowych. Modyfikacja stanu prawnego nie tylko nie ułatwiła interpretacji przepisów, lecz przeciwnie – skomplikowała ją. Odżyło bowiem pytanie, czy przepis art. 2 ust. 2 może stanowić samodzielną podstawę wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego, a nadto pojawiły się nowe wątpliwości, dotyczące relacji przepisów art. 2 ust. 2 i ust. 3 do przepisów szczególnych, określających poszczególne rodzaje wsparcia i dających organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego kompetencje do określania warunków i trybu wspierania. Analiza regulacji zawartych w przepisach art. 2 ust. 2 i ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* poprzedzona zostanie omówieniem form wsparcia wynikających z przepisów szczególnych.

Stypendia sportowe

Ustawa *o sporcie kwalifikowanym* dopuszcza w art. 35 ust. 1 przyznawanie przez jednostki samorządu terytorialnego i finansowanie z budżetów tych jednostek stypendiów sportowych dla zawodników osiągających wysokie wyniki sportowe w międzynarodowym współzawodnictwie sportowym lub w krajowym współzawodnictwie sportowym[11]. Możliwość przyznawania stypendiów dotyczy jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli (gminy, powiatu, województwa). Stypendia mogą być przyznawane wyłącznie zawodnikom w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, a więc osobom uprawiającym określoną dyscyplinę sportu i posiadającym licencję zawodnika uprawniającą do uczestnictwa we współzawodnictwie sportowym.

Warunkiem przyznania i sfinansowania stypendium przez jednostkę samorządu terytorialnego jest uprzednie podjęcie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwały, określającej warunki i tryb przyznawania, wstrzymywania i pozbawiania stypendiów sportowych, o których mowa w art. 35 ust. 1, co wynika z treści art. 35 ust. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*. Uchwała organu stanowiącego, dotycząca stypendiów sportowych, musi określać warunki i tryb przyznawania, wstrzymywania i pozbawiania tych stypendiów. W szczególności – wobec nieuregulowania tej materii przez ustawę – niezbędne wydaje się ustalenie w takiej uchwale, jakie wyniki sportowe uznać można za „wysokie", tj. uprawniające do uzyskania stypendium.

Stypendium jest świadczeniem periodycznym, wypłacanym co określony czas. W uchwale organu stanowiącego konieczne jest zdefiniowanie częstotliwości wypłacania stypendium (np. miesięcznie, kwartalnie czy też w innych odstępach czasu) oraz okresu, na jaki stypendium może być przyznane. Wymagane jest scharakteryzowanie nie tylko warunków i trybu przyznawania stypendiów sportowych, ale także ich wstrzymywania i pozbawiania, poprzez wskazanie konkretnych okoliczności, powodujących wstrzymanie stypendium i pozbawienie

[11] Zgodnie z tym przepisem, „stypendia sportowe dla zawodników osiągających wysokie wyniki sportowe w międzynarodowym współzawodnictwie sportowym lub w krajowym współzawodnictwie sportowym mogą być przyznawane przez jednostki samorządu terytorialnego i finansowane z budżetów tych jednostek".

prawa do niego. Bez wątpienia okolicznością skutkującą pozbawieniem prawa do stypendium jest nieosiąganie wysokich wyników sportowych w krajowym lub międzynarodowym współzawodnictwie sportowym, co wynika *a contrario* z przepisu art. 35 ust. 1 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, który pozwala na przyznawanie i finansowanie stypendiów sportowych tylko tym zawodnikom, którzy osiągają wysokie wyniki. Oczywista jest konieczność utraty uprawnień stypendialnych przez osoby, które przestały być zawodnikami, w znaczeniu nadanym temu terminowi przez ustawę *o sporcie kwalifikowanym* (art. 3 pkt 5).

Uchwała podjęta w trybie art. 35 ust. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* jest aktem prawa miejscowego. Podlega ogłoszeniu w trybie określonym ustawą z dnia 20 lipca 2000 roku *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*[12], a więc we właściwym wojewódzkim dzienniku urzędowym, zgodnie z treścią art. 13 pkt 2 ustawy o *ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych*.

Podkreślić trzeba, że ustawa *o sporcie kwalifikowanym* nie przewiduje odmiennej niż wynikająca z przytoczonych przepisów możliwości finansowania stypendiów dla zawodników. Za niezgodne z prawem należy uznać inne formy ich finansowania, które próbuje się niekiedy wprowadzić w praktyce, np. zlecenie klubowi sportowemu realizacji zadania gminy, określonego jako „Promocja gminy (miasta) poprzez sport" i przyznanie na realizację tego zadania dotacji, z której mają być finansowane m.in. stypendia dla zawodników.

Wyróżnienia i nagrody dla zawodników

Zawodnikom, którzy osiągnęli wysokie wyniki sportowe w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym, mogą być przyznawane wyróżnienia i nagrody ze środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Możliwość taka wynika z treści przepisu art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*[13]. W cytowanym przepisie wskazano dwie kolejne formy wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego: wyróżnienia dla zawodników i nagrody dla zawodników.

Omawiany przepis sformułowano bardzo nieszczęśliwie. Mówi on o przyznawaniu nagród i wyróżnień ze środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, co sugeruje, że zarówno wyróżnienia, jak i nagrody mogą mieć wyłącznie charakter finansowy. W rzeczywistości nagrody i wyróżnienia mogą być pieniężne i niepieniężne (rzeczowe), o czym będzie mowa niżej. Dlatego bardziej właściwe byłoby sformułowanie o finansowaniu nagród i wyróżnień z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a nie o „przyznawaniu nagród i wyróżnień ze środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego". Mimo to nie powinno ulegać wątpliwości, że z budżetu jednostki samorządu terytorialnego możliwe jest finansowanie nagród i wyróżnień dla zawodników osiągających wysokie wyniki w krajowym lub międzynarodowym współzawodnictwie sportowym.

---

[12] J.t.: DzU 2007 nr 68, poz. 449.

[13] W myśl art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, „zawodnikom, którzy osiągnęli wysokie wyniki sportowe w międzynarodowym współzawodnictwie sportowym mogą być przyznawane wyróżnienia i nagrody ze środków (…) budżetu jednostki samorządu terytorialnego".

Podobnie jak w przypadku stypendiów sportowych, warunkiem przyznania nagrody lub wyróżnienia jest uprzednie podjęcie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwały, określającej warunki i tryb przyznawania wyróżnień i nagród, zgodnie z postanowieniami art. 37 ust. 4 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*[14]. Uchwała, o której mowa, musi dodatkowo ustalać rodzaje wyróżnień i nagród oraz wysokość nagród pieniężnych. W omawianym trybie możliwe będzie przyznanie wyłącznie takich nagród i wyróżnień, które zostały ustalone w uchwale podjętej na podstawie art. 37 ust. 4 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* i jedynie w wysokości określonej tą uchwałą.

Przepis art. 37 ust. 4 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* (w odróżnieniu od omówionego wyżej art. 37 ust. 1 pkt 2, podsuwającego myśl o wyłącznie finansowym charakterze wyróżnień i nagród) zdaje się sugerować, że wyróżnienia mogą przybierać tylko postać niepieniężną, a nagrody mają jedynie formę pieniężną, ponieważ nakazuje określić wyłącznie wysokość nagród, milcząc o wysokości wyróżnień. Takie rozumienie pojęć „wyróżnienie" i „nagroda" nie jest właściwe w sytuacji, gdy ustawa ich nie definiuje. W potocznym rozumieniu „wyróżnienie" oznacza: „dyplom, sumę pieniężną itp. stanowiące nagrodę, będące formą uznania za dobre wyniki, osiągnięcia w pracy, w zawodach sportowych itp."[15], a „nagroda" to: „wyróżnienie moralne lub materialne, np. dyplom, odznaczenie, pieniądze lub wartościowy przedmiot będące formą uznania lub wyróżnienia za dobre wyniki, osiągnięcia, zwycięstwo w konkursie, w zawodach itp."[16]. Zarówno nagrody, jak i wyróżnienia przybierać mogą postać pieniężną oraz niepieniężną. Jeżeli uchwała podjęta w trybie art. 37 ust. 4 przewiduje przyznawanie wyróżnień pieniężnych i niepieniężnych, niezbędne jest określenie rodzaju wyróżnień niepieniężnych, a także wysokości wyróżnień pieniężnych (pomimo tego, że ustawa mówi wyłącznie o rodzajach wyróżnień). Jeśli dopuszczono udzielanie nagród pieniężnych i niepieniężnych, konieczne jest wyszczególnienie wysokości nagród pieniężnych i rodzaju nagród niepieniężnych (chociaż ustawa każe określić jedynie wysokość nagród). Wysokość nagród i wyróżnień pieniężnych można wyrazić kwotowo (poprzez wskazanie konkretnej sumy pieniężnej) lub w inny sposób, pod warunkiem, że pozwoli on na wyliczenie kwoty nagrody lub wyróżnienia (np. jako wielokrotność ściśle określonego wynagrodzenia).

Podobnie jak w przypadku uchwały dotyczącej stypendiów dla sportowców, uchwała odnosząca się do nagród i wyróżnień powinna wskazywać rodzaje osiągnięć sportowych, które uprawniają do przyznania nagrody.

W odróżnieniu od stypendiów, wyróżnienia i nagrody mają charakter jednorazowy, związane są z jakimś konkretnym osiągnięciem w postaci wysokiego wyniku sportowego w krajowym lub międzynarodowym współzawodnictwie sportowym. Dotyczą zawodników, a więc osób uprawiających określoną dyscyplinę sportu i posiadających licencję zawodnika uprawniającą do uczestnictwa we współzawodnictwie sportowym. Nie ma możliwości uhonorowania w ten sposób osób, które w przeszłości osiągały wysokie wyniki sportowe w rozumieniu usta-

[14] Przepis ten stanowi, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, w drodze uchwały, określi warunki i tryb przyznawania wyróżnień i nagród, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i ust. 3a, rodzaje wyróżnień i nagród oraz wysokość nagród pieniężnych.

[15] *Uniwersalny słownik języka polskiego PWN*, [wersja elektroniczna, 2008].

[16] *Ibidem*. „Nagroda" jest hiperonimem „wyróżnienia".

wy *o sporcie kwalifikowanym*, ale aktualnie nie są zawodnikami (nie posiadają licencji zawodnika, nie uprawiają określonej dyscypliny sportu).

Uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, podjęta w wykonaniu upoważnienia zawartego w art. 37 ust. 4 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, jest aktem prawa miejscowego.

Wyróżnienia i nagrody dla trenerów i działaczy

Ustawa z dnia 23 sierpnia 2007 roku *o zmianie ustawy o sporcie kwalifikowanym oraz niektórych innych ustaw* wprowadziła w art. 1 pkt 10 zmiany art. 37 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, polegające na dopuszczeniu nowej formy wsparcia rozwoju sportu kwalifikowanego – możliwości przyznawania wyróżnień i nagród trenerom oraz działaczom zasłużonym w osiąganiu wysokich wyników sportowych w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym (art. 37 ust. 3a ustawy *o sporcie kwalifikowanym*[17]).

Nagrody i wyróżnienia w oparciu o omawiany przepis nie mogą być przyznawane wszystkim trenerom i działaczom, lecz tylko tym, którzy zasłużyli się w osiąganiu wysokich wyników sportowych w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym.

Warunki i tryb przyznawania wyróżnień i nagród, rodzaje wyróżnień oraz wysokość nagród pieniężnych określa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 37 ust. 4 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*. Sprawy te zostały szerzej omówione powyżej, przy okazji przedstawiania regulacji dotyczących wyróżnień i nagród dla zawodników.

Wsparcie wynikające z art. 2 ust. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*

Jak wspomniano wcześniej, nowelizacja art. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* dokonana została w sposób niespełniający reguł prawidłowego stanowienia prawa. Art. 2 znajduje się w rozdziale 1. ustawy, zatytułowanym „Przepisy ogólne". W przepisach ogólnych zamieszcza się, zgodnie z „Zasadami techniki prawodawczej"[18]: 1) określenie zakresu spraw regulowanych ustawą i podmiotów, których ona dotyczy, lub spraw i podmiotów wyłączonych spod jej regulacji; 2) objaśnienia użytych w ustawie określeń i skrótów[19]. W przepisach ogólnych zamieszcza się również inne postanowienia wspólne dla wszystkich albo dla większości przepisów merytorycznych zawartych w ustawie[20]. W tak rozumianych przepisach ogólnych nie ma miejsca dla norm szczegółowych, a takimi

[17] Zgodnie z tym przepisem, jednostki samorządu terytorialnego mogą przyznawać wyróżnienia i narody trenerom i działaczom zasłużonym w osiąganiu wyników, o których mowa w ust. 1 art. 37 (a więc wysokich wyników sportowych w międzynarodowym współzawodnictwie sportowym lub w krajowym współzawodnictwie sportowym).

[18] Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku *w sprawie zasad techniki prawodawczej* (DzU nr 100, poz. 908).

[19] § 21 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów *w sprawie zasad techniki prawodawczej*.

[20] § 21 ust. 2 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów *w sprawie zasad techniki prawodawczej*.

zapewne są – przynajmniej w zamyśle ich twórców – normy wyartykułowane w przepisach art. 2 ust. 2 (w obecnym brzmieniu) i art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*. Przepisy ogólne mają ogromny wpływ na wykładnię przepisów merytorycznych ustawy, dlatego w doktrynie zwraca się uwagę na konieczność starannej ich redakcji[21].

W związku z takim charakterem przepisów ogólnych, należy w pierwszej kolejności rozważyć, czy przepis art. 2 ust. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* w obecnym stanie prawnym (uwzględniając szczególnie ust. 3 art. 2) stanowi samoistną podstawę wspierania, w tym finansowego, rozwoju sportu kwalifikowanego. Biorąc po uwagę umiejscowienie przepisu, należałoby tę kwestię rozstrzygnąć negatywnie, uznając, że przepisy ogólne nie mogą stanowić samoistnej podstawy wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego, a wsparcie odbywać się może wyłącznie w formach przewidzianych w przepisach szczegółowych. Takie rozumowanie, wcale niepozbawione racjonalnych przesłanek, ma tę podstawową wadę, że w istocie neguje zmiany dokonane w treści art. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, uznając, iż *de facto* nie mają one znaczenia prawnego. Pogląd ten byłby trudny do obrony, gdyż nie ulega wątpliwości, że intencją prawodawcy było dokonanie modyfikacji stanu prawnego – i to takich, których skutkiem jest rozszerzenie możliwości wspierania przez jednostki samorządu terytorialnego rozwoju sportu kwalifikowanego[22]. Dlatego, pomimo oczywistej sprzeczności dokonanej nowelizacji z zasadami przyzwoitej legislacji, trzeba przyjąć, że w zmienionym stanie prawnym przepis art. 2 ust. 2 może być samodzielną podstawą wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego przez jednostki samorządu terytorialnego.

Błędne umiejscowienie przepisów art. 2 ust. 2 i ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* bardzo utrudnia nie tylko dokonanie jednoznacznej ich wykładni, ale też interpretacji przepisów szczegółowych. Chodzi przede wszystkim o relację art. 2 ust. 3 ustawy (przepisu ogólnego) do przepisów szczegółowych – art. 35 ust. 2 i art. 37 ust. 4. Te ostatnie przepisy, omówione wyżej, ustalają kompetencje organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do określenia warunków i trybu przyznawania, wstrzymywania i pozbawiania stypendiów sportowych (art. 35 ust. 2), jak również do określenia warunków i trybu przyznawania wyróżnień i nagród dla zawodników, trenerów i działaczy, rodzajów wyróżnień i nagród oraz wysokości nagród pieniężnych (art. 37 ust. 4). Przepis art. 2 ust. 2 dopuszcza możliwość wspierania, w tym finansowego, rozwoju sportu kwalifikowanego, „z zastrzeżeniem ust. 3". Ust. 3 art. 2 stanowi: „organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, w drodze uchwały, określi warunki i tryb wspierania, w tym finansowego, rozwoju sportu kwalifikowanego". Rodzi się pytanie, czy przepisy art. 2 ust. 2 i ust. 3 dotyczą wszelkich form wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego, czy też tylko tych, które nie zostały przewidziane w przepisach szczegółowych. Innymi słowy, czy uchwała organu stanowiącego, podjęta na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, może obejmować swym zakresem także te formy wsparcia, które wymienione są w

[21] P. Bielski [w:] T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczyński, J. Stelina, G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz*, pod red. J. Warylewskiego, 2003, (Lex, teza 2 do § 21). Autor wskazuje, że „ewentualne błędy popełnione przy redakcji przepisów ogólnych ustawy będą miały daleko idące skutki dla stosowania pozostałych przepisów ustawy".

[22] Por.: Wystąpienie posła sprawozdawcy Jacka Falfusa na 45. posiedzeniu Sejmu RP w dniu 6 lipca 2007 r. (http://orka2.sejm.gov.pl/Debata5.nsf).

art. 35 i art. 37 ustawy. Wykładnia uwzględniająca charakter przepisów art. 2 ust. 2 i ust. 3 (przepisy ogólne) powinna przemawiać za uznaniem, że stanowią one podstawę do uregulowania przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego wszelkich form wsparcia, w tym także wymienionych w art. 35 i art. 37 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*. Wówczas należałoby przyjąć, że przepisy art. 35 ust. 2 i art. 37 ust. 4 są w pewnym zakresie zbędne. Za niepotrzebne wypadałoby uznać także przepisy art. 35 ust. 1, art. 37 ust. 1 pkt 2 i art. 37 ust. 3a, jako że wskazane w nich formy wspierania konsumowałby ogólny przepis art. 2 ust. 2. Nie można jednak zapominać, że zakres przedmiotowy regulacji, jakie mogą być podjęte na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* i tych, dla których podstawę stanowią przepisy art. 35 ust. 2 oraz art. 37 ust. 4, jest różny. Art. 2 ust. 3 stanowi wyłącznie o określeniu **warunków i trybu wspierania**, w tym finansowego, rozwoju sportu kwalifikowanego. Art. 35 ust. 2 mówi o określeniu **warunków i trybu przyznawania, wstrzymywania i pozbawiania stypendiów sportowych**, a art. 37 ust. 4 daje podstawę do określenia **warunków i trybu przyznawania wyróżnień i nagród, rodzajów wyróżnień i nagród oraz wysokości nagród pieniężnych**. Zakres regulacji przewidziany w przepisach szczególnych jest ściśle związany z konkretnymi formami wsparcia. Z powyższych względów nie można przyjąć, by przepis art. 2 ust. 3 dawał organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego prawo do określenia warunków i trybu wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego w postaci stypendiów sportowych dla zawodników oraz wyróżnień i nagród dla zawodników, trenerów i działaczy. Oznacza to, że uchwała podjęta na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* nie może dotyczyć tych form wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego, które określono w przepisach szczegółowych i dla których przepisy szczegółowe dają podstawę do podejmowania przez organy stanowiące uchwał, normujących kwestie dotyczące poszczególnych, wyraźnie wymienionych, form wsparcia (stypendia sportowe, wyróżnienia i nagrody dla zawodników, trenerów i działaczy). Uchwała mająca za podstawę wyłącznie art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* nie może dotyczyć takich form wsparcia, jak stypendia sportowe dla zawodników oraz wyróżnienia i nagrody dla zawodników, trenerów i działaczy. Regulacje traktujące o stypendiach sportowych winny znaleźć się w uchwale podjętej na podstawie art. 35 ust. 2 ustawy, a odnoszące się do wyróżnień i nagród – w uchwale podjętej w oparciu o przepis art. 37 ust. 4 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*[23].

Zakładając, że intencją ustawodawcy nowelizującego przepisy art. 2 ustawy *o sporcie kwalifikowanym* była zmiana stanu prawnego, przyjąć należy, że obecnie przepis art. 2 ust. 2 stanowić może podstawę wspierania (zarówno finansowego, jak i niefinansowego) rozwoju sportu kwalifikowanego, jednakże tylko w takich formach, które nie zostały określone w przepisach szczegółowych. Natomiast przepis art. 2 ust. 3 ustawy uprawnia organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego do podjęcia uchwały określającej warunki i tryb wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego, ale z wyłączeniem tych form wspierania,

[23] Nie oznacza to, że omawianych kwestii nie można unormować w jednej uchwale. W takim przypadku uchwała powinna zawierać odpowiednie podstawy prawne, a poszczególne kwestie należy uregulować bardzo precyzyjnie, żeby nie było wątpliwości, której formy wspierania dotyczą dane postanowienia. Z punktu widzenia właściwej redakcji tekstu prawnego jest to znacznie trudniejsze od podjęcia kilku odrębnych uchwał.

które przewidują przepisy szczególne (stypendia sportowe, wyróżnienia i nagrody dla zawodników, trenerów i działaczy) i dla których przepisy szczególne zawierają odrębne upoważnienia dla organu stanowiącego do podjęcia stosownych uchwał (art. 35 ust. 2 i art. 37 ust. 4). Uchwały podjęte na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*, poza warunkami i trybem wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego, muszą ustalać także konkretne formy wspierania. Takie akty normatywne są aktami prawa miejscowego.

Podsumowanie

Wspieranie rozwoju sportu kwalifikowanego nie należy do zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego. Mimo to jest ono możliwe, ale tylko w formach przewidzianych przez ustawę *o sporcie kwalifikowanym* (w odniesieniu do form wymienionych w przepisach szczególnych) i uchwałę organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, jeśli taka została podjęta (w zakresie tych rodzajów wsparcia, dla określenia których podstawę stanowi art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*).

Analiza przepisów ustawy *o sporcie kwalifikowanym* pozwala na wyróżnienie następujących form wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego przez jednostki samorządu terytorialnego:

1) przyznawanie i wypłacanie stypendiów sportowych dla zawodników osiągających wysokie wyniki sportowe w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym,
2) przyznawanie wyróżnień ze środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego zawodnikom, którzy osiągnęli wysokie wyniki sportowe w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym,
3) przyznawanie nagród ze środków budżetu jednostki samorządu terytorialnego zawodnikom, którzy osiągnęli wysokie wyniki sportowe w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym,
4) przyznawanie wyróżnień trenerom zasłużonym w osiąganiu wysokich wyników sportowych w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym,
5) przyznawanie nagród trenerom zasłużonym w osiąganiu wysokich wyników sportowych w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym,
6) przyznawanie wyróżnień działaczom zasłużonym w osiąganiu wysokich wyników sportowych w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym,
7) przyznawanie nagród działaczom zasłużonym w osiąganiu wysokich wyników sportowych w międzynarodowym lub krajowym współzawodnictwie sportowym,
8) inne niż wymienione w punktach 1–7 formy wspierania, określone przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w uchwale, podjętej w oparciu o przepis art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*.

Warunkiem wsparcia rozwoju sportu kwalifikowanego jest wcześniejsze podjęcie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego odpowiedniej uchwały, której zakres determinują przepisy art. 35 ust. 1, art. 37 ust. 4 oraz

art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*. Podjęcie uchwał, o których mowa w przywołanych przepisach, nie jest obligatoryjne, jednakże ich brak uniemożliwia jednostce samorządu terytorialnego udzielenie wsparcia na rzecz rozwoju sportu kwalifikowanego.

IWONA SZYMAŃSKA

Zasady finansowania warsztatów terapii zajęciowej i zakładów aktywności zawodowej przez jednostki samorządu terytorialnego

Zasady gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, w tym planowanie i realizację poszczególnych wydatków w budżetach tych jednostek, reguluje ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*[1]. Zgodnie z brzmieniem art. 167 ust. 2 tej ustawy, wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego są przeznaczone na realizację zadań określonych w odrębnych przepisach, w szczególności na:

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

Jakie zadania realizują poszczególne szczeble jednostek samorządu terytorialnego w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych, określa ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 roku *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, w szczególności jej rozdział 7: „Zadania i organizacja służb działających na rzecz osób niepełnosprawnych”[2]. W myśl art. 35a ust. 1 tej ustawy, „do zadań powiatu należy:

1) opracowywanie i realizacja, zgodnych z powiatową strategią dotyczącą rozwiązywania problemów społecznych, powiatowych programów działań na rzecz osób niepełnosprawnych w zakresie:
   a) rehabilitacji społecznej,
   b) rehabilitacji zawodowej i zatrudniania,
   c) przestrzegania praw osób niepełnosprawnych;
2) współpraca z instytucjami administracji rządowej i samorządowej w opracowywaniu i realizacji programów, o których mowa w pkt 1;

[1] DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
[2] J.t.: DzU 2008 nr 14, poz. 92, zm. 08/237/1652, 09/6/33.

3) udostępnianie na potrzeby Pełnomocnika Rządu do spraw Osób Niepełnosprawnych i samorządu województwa oraz przekazywanie właściwemu wojewodzie uchwalonych przez radę powiatu programów, o których mowa w pkt 1, oraz rocznej informacji z ich realizacji;
4) podejmowanie działań zmierzających do ograniczania skutków niepełnosprawności;
5) opracowywanie i przedstawianie planów zadań i informacji z prowadzonej działalności oraz ich udostępnianie na potrzeby samorządu województwa;
6) współpraca z organizacjami pozarządowymi i fundacjami działającymi na rzecz osób niepełnosprawnych w zakresie rehabilitacji społecznej i zawodowej tych osób;
6a) finansowanie z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych wydatków na instrumenty lub usługi rynku pracy określone w ustawie *o promocji*, w odniesieniu do osób niepełnosprawnych zarejestrowanych jako poszukujące pracy niepozostające w zatrudnieniu;
7) dofinansowanie:
   a) uczestnictwa osób niepełnosprawnych i ich opiekunów w turnusach rehabilitacyjnych,
   b) sportu, kultury, rekreacji i turystyki osób niepełnosprawnych,
   c) zaopatrzenia w sprzęt rehabilitacyjny, przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze przyznawane osobom niepełnosprawnym na podstawie odrębnych przepisów,
   d) likwidacji barier architektonicznych, w komunikowaniu się i technicznych, w związku z indywidualnymi potrzebami osób niepełnosprawnych,
   e) rehabilitacji dzieci i młodzieży;
8) dofinansowanie kosztów tworzenia i działania warsztatów terapii zajęciowej;
9) pośrednictwo pracy i poradnictwo zawodowe dla osób niepełnosprawnych, ich szkolenie oraz przekwalifikowanie;
9a) przyznawanie środków, o których mowa w art. 12a;
9b) realizacja zadań, o których mowa w art. 26, art. 26d i art. 26e;
9c) zlecanie zadań zgodnie z art. 36;
10) kierowanie osób niepełnosprawnych, które wymagają specjalistycznego programu szkolenia oraz rehabilitacji leczniczej i społecznej, do specjalistycznego ośrodka szkoleniowo-rehabilitacyjnego lub innej placówki szkoleniowej;
11) współpraca z organami rentowymi w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów;
12) doradztwo organizacyjno-prawne i ekonomiczne w zakresie działalności gospodarczej lub rolniczej podejmowanej przez osoby niepełnosprawne;
13) współpraca z właściwym terenowo inspektorem pracy w zakresie oceny i kontroli miejsc pracy osób niepełnosprawnych.

Zadania, o których mowa w ust. 1 tego przepisu:
1) w pkt 1 lit. a i c, w pkt 6 oraz w pkt 9c w części dotyczącej rehabilitacji społecznej osób niepełnosprawnych, a także w pkt 4, 5, 7 i **8 – są realizowane przez powiatowe centra pomocy rodzinie**;

2) w pkt 1 lit. b i c, w pkt 6 oraz w pkt 9c w części dotyczącej rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych, a także w pkt 9–9b oraz 10–13 – są realizowane przez powiatowe urzędy pracy".

Zgodnie zaś z art. 35 ust. 1 cytowanej ustawy, „do zadań samorządu województwa realizowanych w ramach ustawy należy:

1) opracowanie i realizacja wojewódzkich programów dotyczących wyrównywania szans osób niepełnosprawnych i przeciwdziałania ich wykluczeniu społecznemu oraz pomocy w realizacji zadań na rzecz zatrudniania osób niepełnosprawnych;
2) (uchylony);
3) opracowywanie i przedstawianie Pełnomocnikowi Rządu do spraw Osób Niepełnosprawnych informacji o prowadzonej działalności;
4) udzielanie pomocy zakładom pracy chronionej, zgodnie z art. 32a;
5) dofinansowanie robót budowlanych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku *Prawo budowlane*, dotyczących obiektów służących rehabilitacji, w związku z potrzebami osób niepełnosprawnych, z wyjątkiem rozbiórki tych obiektów;
6) **dofinansowanie kosztów tworzenia i działania zakładów aktywności zawodowej;**
7) współpraca z organami administracji rządowej oraz powiatami i gminami w realizacji zadań wynikających z ustawy;
8) współpraca z organizacjami pozarządowymi i fundacjami działającymi na rzecz osób niepełnosprawnych;
9) opiniowanie wniosku o wpis do rejestru, o którym mowa w art. 10d ust. 2".

Sejmik województwa i rada powiatu, w myśl art. 35 ust. 2 i art. 35a ust. 3 tej ustawy, w formie uchwały określają zadania, na które przeznacza się środki określone w art. 48 ust. 1 pkt 1 ustawy, tj. środki Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, które to środki Prezes Zarządu Funduszu przekazuje samorządom wojewódzkim i powiatowym na realizację określonych zadań lub rodzajów zadań, na wyodrębniony rachunek bankowy – według algorytmu.

Przepisy cytowanego rozdziału 7 ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, nie przewidują żadnych zadań realizowanych przez gminy w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 przedmiotowej ustawy, rehabilitacja osób niepełnosprawnych oznacza zespół działań, w szczególności organizacyjnych, leczniczych, psychologicznych, technicznych, szkoleniowych, edukacyjnych i społecznych, zmierzających do osiągnięcia, przy aktywnym uczestnictwie tych osób, możliwie najwyższego poziomu ich funkcjonowania, jakości życia i integracji społecznej. Do podstawowych form aktywności wspomagającej proces rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych w myśl art. 10 ustawy zalicza się uczestnictwo tych osób w:

1) warsztatach terapii zajęciowej, zwanych dalej „warsztatami";
2) turnusach rehabilitacyjnych, zwanych dalej „turnusami".

Art. 10a ust. 1 i 2 cytowanej ustawy wprowadza definicję warsztatu terapii zajęciowej jako wyodrębnionej organizacyjnie i finansowo placówki, stwarzającej

osobom niepełnosprawnym niezdolnym do podjęcia pracy możliwość rehabilitacji społecznej i zawodowej w zakresie pozyskania lub przywracania umiejętności niezbędnych do podjęcia zatrudnienia. Realizacja przez warsztat celu, o którym mowa w ust. 1, odbywa się przy zastosowaniu technik terapii zajęciowej, zmierzających do rozwijania:

– umiejętności wykonywania czynności życia codziennego oraz zaradności osobistej;
– psychofizycznych sprawności oraz podstawowych i specjalistycznych umiejętności zawodowych, umożliwiających uczestnictwo w szkoleniu zawodowym albo podjęcie pracy.

Warsztaty, zgodnie z art. 10b ust. 1 ustawy, mogą być organizowane przez fundacje, stowarzyszenia lub inne podmioty. Cytowany przepis ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych* nie przyznaje uprawnienia do tworzenia warsztatów terapii zajęciowej jednostkom samorządu terytorialnego. Do innych podmiotów tworzących warsztaty terapii zajęciowej nie można bowiem zaliczyć jednostek samorządu terytorialnego w sytuacji, gdy przepisy cytowanej ustawy dla samorządu gminnego w ogóle nie przewidziały zadań w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej, a zadania samorządu powiatowego i samorządu województwa zostały w sposób enumeratywny wyliczone i nie ma wśród nich zadań w zakresie tworzenia warsztatów terapii zajęciowej. Kwestia ta w nieobowiązującym obecnie stanie prawnym budziła wątpliwości w kontekście możliwości finansowania działalności warsztatów terapii zajęciowej przez wszystkie jednostki samorządu terytorialnego. Skoro bowiem wszystkie szczeble jednostek samorządu terytorialnego mogły w szczególności finansować koszty działalności tych warsztatów, mogły też tworzyć takie jednostki organizacyjne. Jednakże zmiana stanu prawnego, w którym przesądzono o obowiązku finansowania działalności warsztatów terapii zajęciowej wyłącznie przez samorząd powiatowy, zaważyła także na interpretacji przepisu dotyczącego możliwości tworzenia tych podmiotów przez jednostki samorządu terytorialnego.

Koszty utworzenia, działalności oraz wynikające ze zwiększenia liczby uczestników warsztatu, w myśl art. 10b ust. 2 ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, są współfinansowane ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, **ze środków samorządu powiatowego** lub z innych źródeł, z zastrzeżeniem ust. 2a, 2b, 3 i 4 oraz art. 68c ust. 1. Zgodnie z ust. 2a i 2b tego przepisu, koszty działalności warsztatu są finansowane ze środków samorządu powiatowego w wysokości co najmniej 10% tych kosztów, a procentowy udział w kosztach, o których mowa w ust. 2a, może być zmniejszony, pod warunkiem znalezienia innych źródeł finansowania, przeznaczanych w szczególności na rozwój działalności warsztatu.

Z kolei, w myśl art. 68c ust. 1 omawianej ustawy, maksymalne dofinansowanie ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych kosztów:

1) działalności, w tym wynikających ze zwiększonej liczby uczestników warsztatu terapii zajęciowej, wynosi:
   a) w 2007 roku – 95% tych kosztów,
   b) w 2008 roku i w latach następnych – 90% tych kosztów;

2) tworzenia warsztatu terapii zajęciowej wynosi w 2005 roku i latach następnych – 70% tych kosztów.

Z powołanych przepisów ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, której nowe brzmienie obowiązuje od 1 stycznia 2009 roku, powstają określone konsekwencje finansowe wyłącznie dla samorządu powiatowego. Niewątpliwie w 2009 roku koszty działalności warsztatów terapii zajęciowej w 90 procentach, a koszty ich utworzenia w 70 procentach pokrywa Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – zgodnie z art. 68c ust. 1 ustawy. Jednostka, zamierzająca utworzyć warsztat zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 25 marca 2004 roku *w sprawie warsztatów terapii zajęciowej*[3], składa do właściwego, ze względu na siedzibę warsztatu, powiatowego centrum pomocy rodzinie wniosek o dofinansowanie kosztów utworzenia i działalności warsztatu ze środków PFRON. Powiat, w myśl § 5 ust. 1 tego rozporządzenia, zawiera z jednostką zamierzającą utworzyć warsztat umowę, określającą warunki i wysokość dofinansowania kosztów utworzenia i działalności warsztatu ze środków PFRON. Pozostałe koszty utworzenia i działalności warsztatu terapii zajęciowej pokrywa samorząd powiatowy. W przypadku obowiązku pokrywania przez powiat kosztów działalności warsztatu terapii zajęciowej ustawa gwarantuje jego udział w wysokości nie mniejszej niż 10 procent, chyba że będzie istniała możliwość pokrycia tych kosztów przychodami z innych źródeł. W stanie prawnym obowiązującym do 1 stycznia 2009 roku ustawa wymieniała wśród źródeł finansowania tworzenia i działalności warsztatów terapii zajęciowej środki finansowe pochodzące od wszystkich szczebli samorządu terytorialnego. Obowiązująca wtedy wykładnia tego przepisu stwarzała podstawę do planowania w budżetach wszystkich jednostek samorządu terytorialnego wydatków przeznaczonych na pokrycie kosztów tworzenia i działalności warsztatów terapii zajęciowej. Nowy stan prawny jednoznacznie rozstrzyga, że podmiotem zobowiązanym do pokrywania kosztów utworzenia i działalności warsztatów terapii zajęciowej w części, w jakiej kosztów tych nie finansuje Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, jest samorząd powiatowy.

Forma planowania w budżecie samorządu powiatowego wydatków na dofinansowanie kosztów działania warsztatów terapii zajęciowej jest pochodną formy organizacyjno-prawnej istniejącego warsztatu. Skoro warsztaty terapii zajęciowej mogą tworzyć przede wszystkim fundacje i stowarzyszenia, w budżecie samorządu powiatowego zaplanować należałoby dotację podmiotową dla jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych. Tryb przyznania takiej dotacji podmiotowej opiera się wyłącznie na przepisach ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych* i nie ma tu zastosowania przepis art. 176 ustawy *o finansach publicznych*. Zgodnie bowiem z brzmieniem powołanego przepisu ustawy *o finansach publicznych*, podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych i niedziałające w celu osiągnięcia zysku mogą otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje na cele publiczne związane z realizacją zadań tej jednostki. Zlecenie zadania i udzielenie dotacji następuje zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku *o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, czyli po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert w myśl art. 11 ust. 2 tej ustawy. Taki tryb

[3] DzU nr 63, poz. 587.

postępowania nie może mieć tu zastosowania z tej racji, że samorząd powiatowy ma obowiązek dofinansować każdy działający na jego terenie warsztat terapii zajęciowej, a przyznana temu warsztatowi dotacja na bieżącą działalność jest dotacją podmiotową, a nie celową zlecaną w wyniku przeprowadzonego konkursu i wyboru najkorzystniejszej oferty.

Powiat, którego mieszkańcy są uczestnikami rehabilitacji w warsztacie działającym na terenie innego powiatu, jest obowiązany, zgodnie z ust. 6 art. 10b ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, do pokrywania kosztów rehabilitacji w odniesieniu do swoich mieszkańców, w części nieobjętej dofinansowaniem ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, w wysokości i na zasadach określonych w porozumieniu zawartym z powiatem, na terenie którego działa warsztat. W budżecie powiatu zobowiązanego będzie wówczas planowana dotacja celowa dla powiatu na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień.

W zakresie zasad finansowania kosztów utworzenia i działalności zakładów aktywności zawodowej ustawa, w odróżnieniu od regulacji dotyczącej tworzenia warsztatów terapii zajęciowej, przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego szczebla gminnego i powiatowego uprawnienie do tworzenia zakładów aktywności zawodowej. Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, „gmina, powiat oraz fundacja, stowarzyszenie lub inna organizacja społeczna, której statutowym zadaniem jest rehabilitacja zawodowa i społeczna osób niepełnosprawnych, może utworzyć wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo jednostkę i uzyskać dla tej jednostki status zakładu aktywności zawodowej, jeżeli:

1) co najmniej 70% ogółu osób zatrudnionych w tej jednostce stanowią osoby niepełnosprawne, w szczególności skierowane do pracy przez powiatowe urzędy pracy:
   a) zaliczone do znacznego stopnia niepełnosprawności,
   b) zaliczone do umiarkowanego stopnia niepełnosprawności, u których stwierdzono autyzm, upośledzenie umysłowe lub chorobę psychiczną, w tym osoby, w stosunku do których rada programowa, o której mowa w art. 10a ust. 4, zajęła stanowisko uzasadniające podjęcie zatrudnienia i kontynuowanie rehabilitacji zawodowej w warunkach pracy chronionej;
2) spełnia warunki, o których mowa w art. 28 ust. 1 pkt 2 i 3;
3) przeznacza uzyskane dochody na zakładowy fundusz aktywności;
4) uzyska pozytywną opinię starosty o potrzebie utworzenia zakładu aktywności zawodowej”.

Przepis ten wyraźnie zatem precyzuje krąg podmiotów uprawnionych do tworzenia zakładów aktywności zawodowej, wyszczególniając przede wszystkim konkretne szczeble samorządu terytorialnego i nie ograniczając się do sformułowania „inne podmioty”, tak jak kwestię tę reguluje ustawa w odniesieniu do warsztatów terapii zajęciowej. W przypadku fundacji czy stowarzyszenia forma prawna działania zakładu aktywności zawodowej jest uwarunkowana formą prawną założyciela, w przypadku zaś zakładów utworzonych przez jednostki samorządu terytorialnego ich forma organizacyjno-prawna została zdeterminowana przepisami ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*. Zgodnie z art. 19 tej ustawy, jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone w formach określonych w niniejszym rozdziale oraz na podstawie od-

rębnych ustaw jako państwowe lub samorządowe osoby prawne albo jako jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Do takich zaś jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej zaliczyć można mocą przepisów tej ustawy jednostki budżetowe i zakłady budżetowe. Jednostkami budżetowymi w myśl art. 21 cytowanej ustawy są takie jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Zakładami budżetowymi, zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy, są natomiast takie jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, które:

1) odpłatnie wykonują wyodrębnione zadania;
2) pokrywają koszty swojej działalności z przychodów własnych, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5.

Ustęp 4 i 5 tego przepisu, pomimo określonej na wstępie zasady samofinansowania się, przyznaje zakładowi budżetowemu uprawnienie do otrzymywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacji przedmiotowej, dotacji podmiotowej w zakresie określonym w odrębnych przepisach lub dotacji celowej na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji, przy czym dotacje te nie mogą przekroczyć 50% kosztów jego działalności.

W myśl art. 29 ust. 3 ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, koszty:

1) **utworzenia** zakładów aktywności zawodowej są współfinansowane ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem art. 68c ust. 2 pkt 2, **organizatora** i innych źródeł,
2) **działania** zakładów aktywności zawodowej są współfinansowane ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, z zastrzeżeniem art. 68c ust. 2 pkt 1 oraz ze środków **samorządu województwa** w wysokości co najmniej 10%, z tym, że procentowy udział samorządu województwa w kosztach może być zmniejszany, pod warunkiem znalezienia innych źródeł finansowania działania zakładu aktywności zawodowej. Podobnie jak w przypadku finansowania warsztatów terapii zajęciowej, tak i w przypadku zakładów aktywności zawodowej do innych źródeł finansowania ich działalności można zaliczyć pomoc finansową przyznaną przez gminy i powiaty.

Przepis art. 68c ust. 2 ustawy przewiduje maksymalne dofinansowanie ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych kosztów:

1) działania zakładu aktywności zawodowej w wysokości:
   a) w 2007 roku – 95% tych kosztów,
   b) w 2008 roku i w latach następnych – 90% tych kosztów;
2) utworzenia zakładu aktywności zawodowej w wysokości:
   a) w 2007 roku – 85% tych kosztów,
   b) w 2008 roku – 75% tych kosztów,
   c) w 2009 roku i w latach następnych – 65% tych kosztów.

Gmina, powiat oraz fundacja, stowarzyszenie lub inna organizacja społeczna, której statutowym zadaniem jest rehabilitacja zawodowa i społeczna osób niepełnosprawnych, składają, zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 14 grudnia 2007 roku *w sprawie zakładów aktywno-*

ści zawodowej[4], we właściwej jednostce organizacyjnej samorządu województwa wniosek o dofinansowanie ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych kosztów utworzenia i działania zakładu. W terminie 30 dni od dnia otrzymania opinii starosty właściwa jednostka organizacyjna samorządu województwa powiadamia, w myśl § 3 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia, organizatora o sposobie rozpatrzenia wniosku, a następnie, w przypadku pozytywnego jego rozpatrzenia – w terminie 30 dni od dnia powiadomienia organizatora – prowadzi z organizatorem negocjacje w przedmiocie warunków umowy i wysokości dofinansowania ze środków PFRON. Po osiągnięciu porozumienia i zakończeniu negocjacji strony zawierają umowę o dofinansowanie ze środków PFRON kosztów utworzenia i działania zakładu.

Cytowany na wstępie przepis ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, określając podmioty zobowiązane do pokrywania kosztów funkcjonowania zakładów aktywności zawodowej, wyraźnie rozdziela koszty jego utworzenia od kosztów działalności. Te dwojakiego rodzaju koszty zawsze pokrywa PFRON w 65 procentach przy tworzeniu zakładu aktywności zawodowej, zaś w 90 procentach dopłaca do jego działalności.

Natomiast pozostałe 35% kosztów utworzenia zakładu aktywności zawodowej pokrywa organizator, tj. gmina, powiat, fundacja, stowarzyszenie, zaś 10% kosztów działalności zakładu aktywności zawodowej pokrywa samorząd województwa. Forma planowania w budżecie samorządu województwa wydatków na dofinansowanie kosztów działalności zakładów aktywności zawodowej uzależniona jest od formy organizacyjno-prawnej istniejącego zakładu. Jeżeli zakład aktywności zawodowej funkcjonuje w ramach fundacji czy stowarzyszenia, w budżecie samorządu województwa zaplanować należałoby dotację podmiotową dla jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych. Jeżeli zakład aktywności zawodowej prowadzi inna jednostka samorządu terytorialnego szczebla gminnego lub powiatowego, forma dofinansowania działalności tego warsztatu przez samorząd województwa może być tylko jedna – jako dotacja celowa dla gminy, powiatu na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień. Brak jest podstaw prawnych do przekazania przez samorząd województwa środków finansowych bezpośrednio zakładowi działającemu jako samorządowa jednostka budżetowa czy też samorządowy zakład budżetowy. Gmina, powiat, które utworzyły zakład aktywności zawodowej w formie jednostki budżetowej, pokrywają z budżetu 10% kosztów działalności zakładu po otrzymaniu dotacji celowej od samorządu województwa. Jeżeli zakład aktywności zawodowej jest prowadzony w formie zakładu budżetowego, organizator przekazuje temu podmiotowi dotację podmiotową ze środków uzyskanych od samorządu województwa na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 5 ustawy *o finansach publicznych*. Z przepisu tego wynika bowiem, że zakład budżetowy może otrzymywać w zakresie określonym w odrębnych przepisach, czyli w przepisach ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, dotację podmiotową. Co prawda, ustawa *o finansach publicznych* w art. 24 ust. 1 pkt 7, wprowadzając zasadę samofinansowania się zakładu budżetowego, ogranicza możliwość przekazania mu dotacji do wysokość 50% kosztów jego działalności, a zakład aktywności zawodowej prowadzony w formie zakładu budżetowego jest maksymalnie dofinansowany w stu procentach, należy jednak – przy-

[4] DzU nr 242, poz. 1776.

najmniej w odniesieniu do istniejących już w formie zakładu budżetowego zakładów aktywności zawodowej – przyjąć, że zastosowanie będą mieć przepisy ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych* jako przepisy szczególne w stosunku do regulacji zawartej w ustawie *o finansach publicznych*. Z tych jednakże względów niewłaściwym wydaje się tworzenie zakładów aktywności zawodowej w formie zakładów budżetowych. Ich sposób finansowania w stu procentach z innych źródeł niż własne, wynikający z przepisów ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych*, pozostaje w sprzeczności z postanowieniami ustawy *o finansach publicznych*, regulującymi tę materię.

Przy takiej formie prawnej zakładów aktywności zawodowej, finansowanie przez gminy i powiaty kosztów utworzenia zakładów opiera się z kolei na przepisie art. 24 ust. 5 i 6 ustawy *o finansach publicznych*. Gminy i powiaty, które utworzyły zakład aktywności zawodowej w formie zakładu budżetowego, przekazują tej jednostce, zgodnie z powołanym przepisem, dotację celową na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji oraz dotację na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Jeżeli zakład aktywności zawodowej jest tworzony w formie jednostki budżetowej, koszty jej utworzenia są bezpośrednio pokrywane z budżetu tworzącej ją gminy lub powiatu.

W świetle przepisów ustawy *o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych* można przyjąć, że finansowanie warsztatów terapii zajęciowej i zakładów aktywności zawodowej rządzi się podobnymi zasadami. Podmiotem zobowiązanym do współfinansowania działalności warsztatów terapii zajęciowej w części, w jakiej nie są one finansowane ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, jest samorząd powiatowy, a w odniesieniu do zakładów aktywności zawodowej takim podmiotem jest samorząd województwa. Podmiotami uprawnionymi do tworzenia warsztatów terapii zajęciowej mogą być fundacje, stowarzyszenia, a dodatkowo zakłady aktywności zawodowej tworzyć mogą jednostki samorządu terytorialnego szczebla gminnego i powiatowego.

URSZULA PISARSKA

Finansowanie z budżetu jednostki samorządu terytorialnego publicznych i niepublicznych szkół i przedszkoli

Zagadnienia ogólne

Punktem wyjścia rozważań na temat zadań jednostek samorządu terytorialnego w zakresie finansowania szkół publicznych i niepublicznych powinny być tzw. przepisy ustrojowe poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Ustawy ustrojowe, tj. ustawa z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.), ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.) i ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa* (DzU 2001 nr 142, poz. 1590), wśród zadań tych jednostek samorządu terytorialnego wymieniają sprawy edukacji publicznej. Szczegółowy podział zadań jednostek samorządu terytorialnego z zakresu edukacji publicznej zawierają natomiast przepisy szczególne.

Podstawowe zagadnienia związane z funkcjonowaniem przedszkoli i szkół reguluje ustawa z dnia 17 września 1991 roku *o systemie oświaty* (DzU 2004 nr 256, poz. 2572 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 tej ustawy, system oświaty obejmuje m.in. przedszkola i szkoły. W myśl art. 5 ustawy, mogą one mieć charakter publiczny lub niepubliczny. Mogą być zakładane i prowadzone przez jednostki samorządu terytorialnego, inne osoby prawne oraz przez osoby fizyczne. Jednostki samorządu terytorialnego mogą prowadzić jedynie szkoły i przedszkola publiczne. Aby uporządkować zadania poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego w zakresie edukacji publicznej, ustawa *o systemie oświaty* określa poszczególne rodzaje szkół, których prowadzenie przypisane jest do poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Zadania dotyczące finansowania przedszkoli, szkół podstawowych i gimnazjów przyporządkowano gminom, zadania związane z finansowaniem szkół ponadgimnazjalnych, z wyjątkiem tych o znaczeniu regionalnym, należą do właściwości powiatu, a zadania związane z prowadzeniem bądź finansowaniem szkół ponadgimnazjalnych o znaczeniu regionalnym należą do właściwości samorządu województwa. Dalej ustawa *o systemie oświaty* określa w art. 6 i 7 warunki, jakie musi spełniać przedszkole lub szkoła publiczna. Po spełnieniu określonych warunków ustawowych, uprawnienia szkoły publicznej może uzyskać również szkoła niepubliczna (ma to znaczenie przy finansowaniu tych szkół z budżetów jednostek samorządu terytorial-

nego). Wśród szkół niepublicznych można więc wydzielić szkoły niepubliczne o uprawnieniach szkół publicznych.

Finansowanie przedszkoli z budżetów jednostek samorządu terytorialnego

Jeśli chodzi o przedszkola, zadaniem rady gminy jest ustalenie sieci prowadzonych przez gminę przedszkoli publicznych oraz oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych. Wychowanie przedszkolne może być także prowadzone w innych niż przedszkola i oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych formach, przewidzianych w art. 14a ustawy *o systemie oświaty*, tj. tzw. „innych formach wychowania przedszkolnego". Gdy jest to uzasadnione warunkami demograficznymi i geograficznymi, rada gminy może uzupełnić sieć przedszkoli publicznych o te „inne formy wychowania przedszkolnego". Rodzaje tzw. innych form wychowania przedszkolnego oraz warunki ich funkcjonowania określa rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 10 stycznia 2008 roku *w sprawie rodzajów innych form wychowania przedszkolnego, warunków tworzenia i organizowania tych form oraz sposobu ich działania* (DzU nr 7, poz. 38 z późn. zm.). Rozporządzenie przewiduje dwie formy wychowania przedszkolnego – są to zespoły wychowania przedszkolnego i punkty przedszkolne. Pod względem zadań jednostek samorządu terytorialnego należy zaznaczyć, że wychowanie przedszkolne w „innych formach wychowania przedszkolnego" mogą prowadzić osoby fizyczne i prawne, w tym również gminy, i może ono mieć charakter publiczny bądź niepubliczny (oczywiście gminy mogą prowadzić takie jednostki wyłącznie w charakterze jednostek publicznych). Na terenie Podkarpacia niektóre gminy powierzyły wychowanie przedszkolne w tzw. innych formach wychowania przedszkolnego utworzonemu w tym celu związkowi gmin.

Wybór przedszkola, do którego będzie zapisane dziecko, w zasadzie należy do rodziców bądź opiekunów dziecka. Decyduje o tym w rzeczywistości wola rodzica i liczba miejsc w przedszkolu. W związku z tym mogą występować różnorodne sytuacje, które z kolei skutkują różnymi sposobami finansowania wychowania przedszkolnego dziecka w zależności od rodzaju przedszkola, do którego zostało zapisane i jego siedziby. I tak, dziecko może uczęszczać do:

I. przedszkola na terenie gminy, w której mieszka:
   1) publicznego prowadzonego przez gminę,
   2) publicznego prowadzonego przez inny niż gmina podmiot,
   3) niepublicznego (będą to zawsze przedszkola prowadzone przez inne podmioty, gdyż jednostki samorządu terytorialnego nie mogą prowadzić przedszkoli niepublicznych),
   4) zespołu lub punktu przedszkolnego w ramach tzw. innych form wychowania przedszkolnego:
      – publicznego prowadzonego przez gminę,
      – publicznego prowadzonego przez inny podmiot,
      – niepublicznego prowadzonego przez inny podmiot;
II. przedszkola na terenie innej gminy, z podziałem rodzajów przedszkoli analogicznie jak wyżej w pkt I.

Finansowanie z budżetu gmin wychowania przedszkolnego dzieci, w zależności od rodzaju przedszkola, do którego uczęszcza dziecko, przestawia się następująco:

Grupa I – dotycząca przedszkoli na terenie danej gminy:

ad. I.1) Przedszkola publiczne prowadzone przez gminę:
zasadnicze regulacje dotyczące finansowania przedszkoli, a także szkół publicznych prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, określa rozdział 7 ustawy *o systemie oświaty*. W myśl przepisów tego rozdziału, przedszkola i szkoły publiczne zakładane i prowadzone przez jednostki samorządu terytorialnego są jednostkami lub zakładami budżetowymi. W przypadku jednostek budżetowych zarówno dochody, jak i wydatki przedszkola lub szkoły zawarte są w budżecie jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku natomiast przedszkoli i szkół działających w formie zakładu budżetowego, w budżecie jednostki samorządu terytorialnego, jeśli chodzi o działalność bieżącą tych zakładów, ujmowana jest jedynie po stronie wydatków dotacja podmiotowa dla zakładu budżetowego (§ 251 „Dotacja podmiotowa z budżetu dla zakładu budżetowego"). Przepisy dotyczące formy organizacyjno-prawnej zakładu budżetowego zawarte są natomiast w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych* (DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.), w art. 24, przewidującym m.in. zasadę, w myśl której dotacje z budżetu dla zakładu budżetowego na jego działalność bieżącą nie mogą przekraczać 50% kosztów działalności zakładu. Od tej ogólnej zasady, ustawa *o systemie oświaty* przewiduje w art. 79 ust. 1b wyjątek, co oznacza, że dotacje dla zakładów budżetowych – przedszkoli i szkół – z budżetów jednostek samorządu terytorialnego mogą przekraczać 50% kosztów ich działalności. Ponadto, w odniesieniu do tych zakładów budżetowych, w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, w myśl postanowień art. 184 ustawy *o finansach publicznych*, powinny zostać ujęte przychody i wydatki zakładu budżetowego. Najczęściej w treści uchwały budżetowej znajduje się odniesienie do załącznika uchwały budżetowej, określającego kwoty przychodów i wydatków poszczególnych zakładów budżetowych, przy czym są to ogólne kwoty przychodów, w tym wyodrębniona kwota dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz ogólne kwoty wydatków. To wyszczególnienie w budżecie przychodów i wydatków ma istotne znaczenie przy zmianach kwoty dotacji w ciągu roku. Zmieniając bowiem kwotę dotacji dla przedszkola czy szkoły publicznej działającej w formie zakładu budżetowego, należy jednocześnie pamiętać o zmianie kwoty przychodów w załączniku do uchwały budżetowej, przy czym zmiana budżetu w tej części przysługuje wyłącznie organowi stanowiącemu. Problem powstaje w sytuacji wprowadzania zmian w wyniku dotacji celowych z budżetu państwa, które w ramach ustawowej kompetencji może wprowadzić do budżetu wójt (burmistrz, prezydent). W ślad za tą zmianą, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego powinien niezwłocznie dokonać zmiany kwoty przychodów zakładu budżetowego. Wydatki związane z przedszkolami w budżetach jednostek samorządu terytorialnego występują w rozdziałach: 80103 „Oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych", 80104 „Przedszkola" i 80105 „Przedszkola specjalne".

ad. I.2) Przedszkola publiczne prowadzone przez inny podmiot:
gmina zobowiązana jest, w oparciu o **art. 80 ust. 2** ustawy *o systemie oświaty*, wypłacić z budżetu gminy dotację w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego ucznia w przedszkolach publicznych

prowadzonych przez gminę, z tym, że na dziecko niepełnosprawne w wysokości nie niższej niż kwota subwencji oświatowej przypadająca na ucznia niepełnosprawnego. W przypadku nieprowadzenia przez gminę przedszkola publicznego, dotację oblicza się na podstawie wydatków przewidzianych analogicznie w najbliższej gminie (o ustawowym pojęciu „najbliższej gminy" będzie mowa w dalszej części niniejszego opracowania). Dotacja powinna być klasyfikowana w odpowiednim rozdziale właściwym dla przedszkola lub oddziału przedszkolnego i jest to dotacja podmiotowa: § 259 „Dotacja podmiotowa z budżetu dla publicznej jednostki systemu oświaty prowadzonej przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną".

ad. I.3) Przedszkola niepubliczne:
w oparciu o **art. 90 ust. 2b** ustawy *o systemie oświaty* gmina zobowiązana jest wypłacić z budżetu gminy osobie prowadzącej przedszkole niepubliczne dotację w wysokości nie niższej niż 75% wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia w przedszkolach publicznych prowadzonych przez gminę, z tym, że na dziecko niepełnosprawne w wysokości nie niższej niż kwota subwencji oświatowej przypadająca na ucznia niepełnosprawnego. W przypadku nieprowadzenia przez gminę przedszkola publicznego, dotację oblicza się na podstawie wydatków przewidzianych analogicznie w najbliższej gminie. Dotację dla przedszkola niepublicznego należy klasyfikować w odpowiednim rozdziale właściwym dla przedszkola lub oddziału przedszkolnego w § 254 „Dotacja podmiotowa dla niepublicznej jednostki systemu oświaty".

ad. I.4) Zespół lub punkt przedszkolny:
- publiczny prowadzony przez gminę oznacza planowanie w budżecie gminy wydatków, w zależności od przyjętej przez gminę formy organizacyjnej. Gdy zespół lub punkt przedszkolny jest prowadzony przez gminę w formie jednostki budżetowej, w budżecie gminy będą planowane dochody i wydatki bezpośrednie w poszczególnych paragrafach klasyfikacji budżetowej. W przypadku zakładu budżetowego, w budżecie ujmowana będzie dotacja podmiotowa dla zakładu budżetowego oraz plan przychodów i wydatków tego zakładu – analogicznie jak wyżej, w pkt I.1) w odniesieniu do przedszkoli i szkół publicznych prowadzonych przez gminę. Jeśli chodzi o rozdział klasyfikacji budżetowej dla tzw. innych form wychowania przedszkolnego, to z uwagi na brak specjalnego rozdziału, środki na to zadanie powinny zostać ujęte w rozdziale 80195 „Pozostała działalność";
- publiczny prowadzony przez inny podmiot: dotacja na postawie **art. 80 ust. 2b** ustawy *o systemie oświaty* w wysokości nie niższej niż 50% wydatków bieżących przewidzianych w budżecie jednostki samorządu terytorialnego w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia, z tym, że na dziecko niepełnosprawne od 1 stycznia 2010 roku w wysokości nie niższej niż kwota subwencji oświatowej przypadająca na ucznia niepełnosprawnego (rozdział 80195 „Pozostała działalność", § 259 „Dotacja podmiotowa z budżetu dla publicznej jednostki systemu

oświaty prowadzonej przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną");

– niepubliczny prowadzony przez inny podmiot: dotacja na postawie **art. 90 ust. 2d** ustawy *o systemie oświaty* w wysokości nie niższej niż 40% wydatków bieżących ponoszonych na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę, z tym, że na dziecko niepełnosprawne od 1 stycznia 2010 roku w wysokości nie niższej niż kwota subwencji oświatowej przypadająca na ucznia niepełnosprawnego (rozdział 80195 „Pozostała działalność", § 254 „Dotacja podmiotowa dla niepublicznej jednostki systemu oświaty").

Grupa II – dotycząca przedszkoli funkcjonujących na terenie innej gminy:

ad. II.1) Przedszkola publiczne prowadzone przez inną gminę – odnośnie do tego rodzaju przeszkoli mogą występować dwie sytuacje:

a) gmina, której mieszkańcem jest dziecko, nie prowadzi przedszkola publicznego w żadnej formie. Sytuacje tego rodzaju występują bardzo rzadko, jakkolwiek w gminach wiejskich o małej liczbie mieszkańców i w związku z tym małej liczbie dzieci takie przypadki się zdarzają. W sytuacji takiej możliwe jest zawarcie przez gminę, na podstawie art. 74 ustawy *o samorządzie gminnym*, porozumienia międzygminnego w sprawie powierzenia innej gminie zadania w zakresie prowadzenia przedszkola. Zawarcie porozumienia i powierzenie zadania innej gminie zobowiązuje do przekazywania środków na prowadzenie tego zadania w formie dotacji celowej, klasyfikowanej w § 231 „Dotacje celowe przekazanie gminie na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów)" w rozdziałach odpowiednich dla rodzaju przedszkola;

b) jeśli gmina, której mieszkańcem jest dziecko, prowadzi przedszkole publiczne, ale dziecko uczęszcza do przedszkola prowadzonego przez inną gminę, to w zasadzie brak podstaw do przekazywania środków na wychowanie przedszkolne tego dziecka z budżetu gminy, której mieszkańcem jest dziecko. Przepisy nie przewidują dofinansowania z budżetu gminy, z terenu której dziecko pochodzi. Nie ma podstaw do zawarcia porozumienia międzygminnego w sprawie przekazania zadań innej gminie, gdyż gmina prowadzi przedszkole, zaś zadanie w zakresie prowadzenia przedszkoli powinno być rozumiane ogólnie, a nie w odniesieniu do pojedynczego dziecka. Zatem ryzyko finansowe przyjęcia takiego dziecka do przedszkola publicznego na terenie innej gminy ponosi to przedszkole i jednocześnie gmina prowadząca przedszkole. Ewentualną możliwość dofinansowania kosztów wychowania przedszkolnego prowadzonego przez inną gminę można upatrywać w udzieleniu pomocy finansowej innej gminie na zadanie związane z prowadzeniem danego przedszkola publicznego. Pomoc finansowa ma jednakże charakter dobrowolny i zależy od woli rady gminy. Z uwagi na to, że jest to właściwie jedyny przypadek nieprzewidujący finansowania kosztów wychowania przedszkolnego dziecka z budżetu gminy, której jest mieszkańcem, wskazana wydaje się w tym zakresie zmiana przepisów prawa, umożliwiająca zwrot kosztów związanych z uczęszczaniem przedszkolaka do gminnego przedszkola na terenie innej gminy.

ad. II.2) i 3) W przypadku, gdy przedszkole na terenie innej gminy jest przedszkolem publicznym prowadzonym przez inny niż gmina podmiot lub przedszkolem niepublicznym:
w myśl **art. 80 ust. 2a** oraz **art. 90 ust. 2c** ustawy *o systemie oświaty*, w takiej sytuacji gmina, której mieszkańcem jest dziecko, zobowiązana jest zwrócić gminie, na terenie której znajduje się przedszkole, koszty dotacji wypłaconej podmiotowi prowadzącemu przedszkole. Przekazanie dotacji następuje w ramach § 231 klasyfikacji budżetowej „Dotacje celowe przekazane gminie na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów)". Zastosowanie tego paragrafu klasyfikacji budżetowej nasuwa pewne wątpliwości, gdyż powołuje on w swej nazwie porozumienie międzygminne i z tego też względu zastosowanie tego paragrafu klasyfikacji budżetowej wyklucza Rafał Trykozko w artykule poświęconym temu zagadnieniu w „Finansach Komunalnych" nr 9/2008[1]. W celu ujednolicenia stosowania klasyfikacji budżetowej dotyczącej dotacji przekazywanych innym gminom oraz z uwagi na to, że w nazwie tego paragrafu jest mowa także o umowach obok porozumień, zastosowanie tego paragrafu klasyfikacji budżetowej można uznać za dopuszczalne. Przekazanie dotacji poprzedzają ustalenia gmin co do liczby uczniów uczęszczających do przedszkola i kosztów udzielonej dotacji. W praktyce gminy zawierają umowy określające te dane oraz terminy rozliczeń.
Rozliczeniom pomiędzy gminami, dotyczącym kosztów uczęszczania dzieci do przedszkoli niepublicznych na terenie innej gminy, w praktyce towarzyszy wiele nieporozumień. Gminy prowadzące własne przedszkola publiczne często nie mogą pogodzić się z obowiązkiem zwrotu innej gminie dotacji udzielonej podmiotowi prowadzącemu przedszkole niepubliczne, zwłaszcza że koszty tej dotacji zwykle nie odpowiadają kosztom wychowania przedszkolnego ponoszonym na własnym terenie przez gminę, której mieszkańcem jest dziecko. W wyniku interwencji dwóch gmin, w grudniu 2008 roku sprawą tą zajmował się m.in. Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 18 grudnia 2008 roku (sygn. akt K 19/07) orzekł m.in., że art. 90 ust. 2c ustawy *o systemie oświaty* w zakresie, w jakim nakazuje pokrycie wyższych kosztów dotacji – w przeliczeniu na jednego ucznia – niż dotacje przysługujące przedszkolom niepublicznym usytuowanym na terenie gminy zobowiązanej, w tej części kosztów, która przekracza iloczyn ustalonego przez gminę zobowiązaną wskaźnika procentowego i kwoty wydatków bieżących, ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia, ustalonych przez gminę uprawnioną do otrzymania refundacji, jest niezgodny z art. 16 ust. 2 i art. 167 ust. 1 *Konstytucji* oraz z art. 3 ust. 1 *Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego*, sporządzonej w Strasburgu w dniu 15 października 1985 roku (DzU 1994 nr 124, poz. 6007 oraz DzU 2006 nr 154, poz. 1107). Przepis art. 90 ust. 2c ustawy *o systemie oświaty*, zgodnie z powyższym wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego, utraci moc obowiązującą w ww. zakresie z upływem 31 grudnia 2009 roku[2].

[1] R. Trykozko, *Czy w przypadku zwrotu między gminami części kosztów dotacji w związku z uczęszczaniem dziecka do przedszkola na terenie innej gminy można mówić o instytucji porozumienia międzygminnego?*, „Finanse Komunalne" 2008, nr 9, ss. 59–60.

[2] Sentencja wyroku została ogłoszona dnia 30 grudnia 2008 roku w DzU nr 235, poz. 1618.

Z uzasadnienia ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika, że skutki prawne wyroku nie wpłyną na dotychczasowy zakres i wysokość zobowiązań gmin, wynikających z art. 90 ust. 2c ustawy *o systemie oświaty*, w sytuacjach, gdy dotacje, których koszty są refundowane, będą:

– mniejsze lub równe dotacjom przyznawanym przedszkolom niepublicznym usytuowanym na terenie gminy zobowiązanej do refundacji,
– wyższe od dotacji przyznawanych przedszkolom niepublicznym usytuowanym na terenie gminy zobowiązanej do refundacji, ale różnica stanowi wyłączne następstwo większych wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych (w przeliczeniu na jednego ucznia), ustalonych w budżecie gminy dotującej (uprawnionej do otrzymania refundacji).

Od 2010 roku zmianie ulegną te rozliczenia, w których gminy zobowiązane były pokrywać koszty dotacji wyższe od dotacji przyznawanych przedszkolom niepublicznym na własnym terenie, w zakresie, gdy różnica wynikać będzie z zastosowania wyższego wskaźnika procentowego (ponad 75%) wydatków bieżących ponoszonych na przedszkola publiczne, zastosowanego przez gminę dotującą (uprawnioną do otrzymania refundacji).

ad. II.4) Jeśli chodzi o finansowanie wychowania przedszkolnego dzieci w innych formach wychowania przedszkolnego na terenie innej gminy, przepisy prawne dające podstawę do dokonywania rozliczeń pomiędzy gminami zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2010 roku. W myśl wprowadzonych ustawą z dnia 19 marca 2009 roku *o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (DzU 2009 nr 56, poz. 458) przepisów art. 80 ust. 2d i art. 90 ust. 2e ustawy *o systemie oświaty*, jeżeli do innej formy wychowania przedszkolnego uczęszcza uczeń niebędący mieszkańcem gminy dotującej tę formę wychowania przedszkolnego, gmina, której mieszkańcem jest ten uczeń, pokrywa koszty udzielonej dotacji. Wydatki budżetu powinny zostać zaklasyfikowane w rozdziale 80195 „Pozostała działalność", § 231 „Dotacje celowe przekazanie gminie na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów)".

Finansowanie szkół

Podobne rozwiązania, jak dotyczące finansowania przedszkoli, ustawodawca przewidział dla finansowania nauki w szkołach. W odniesieniu do szkół prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego (tak jak w przypadku przedszkoli), w oparciu o przepis art. 79 ustawy *o systemie oświaty*, przewidziane są dwie formy organizacyjne, tj. jednostka budżetowa lub zakład budżetowy. Zasady finansowania będą więc takie same, jak opisane wyżej – zob. pkt I.1) niniejszego opracowania. Pod względem rozdziału klasyfikacji budżetowej wydatków związanych z prowadzeniem szkół, zastosowanie mieć będą symbole odpowiadające rodzajowi prowadzonej przez daną jednostkę samorządu terytorialnego szkoły.

W odniesieniu do szkół prowadzonych przez inne niż jednostki samorządu terytorialnego podmioty, generalnie szkoły publiczne prowadzone przez inne niż jednostki samorządu terytorialnego podmioty otrzymują z budżetu – już nie gmi-

ny, lecz danej jednostki samorządu terytorialnego, obowiązanej do prowadzenia szkoły danego typu i rodzaju – dotację podmiotową, której wysokość powinna odpowiadać wysokości wydatków bieżących na jednego ucznia w szkołach tego samego typu i rodzaju prowadzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Gdyby dana jednostka samorządu terytorialnego nie prowadziła szkoły danego typu i rodzaju, dotacja – jeśli chodzi o szkoły publiczne – przysługuje w wysokości kwoty przewidzianej na jednego ucznia szkoły publicznej tego typu i rodzaju w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego. W odniesieniu do finansowania przez jednostki samorządu terytorialnego szkół niepublicznych sprawa wygląda trochę inaczej, w zależności od tego, czy szkoły niepubliczne posiadają uprawnienia szkoły publicznej i czy jest w nich realizowany obowiązek szkolny lub obowiązek nauki:

1) zgodnie z **art. 90 ust. 2a** ustawy *o systemie oświaty*, szkoły niepubliczne o uprawnieniach szkół publicznych, w których realizowany jest obowiązek szkolny, otrzymują z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotację podmiotową w wysokości nie niższej niż kwota na jednego ucznia szkoły danego typu i rodzaju w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego, pod warunkiem, że osoba prowadząca szkołę przekaże organowi właściwemu do udzielenia dotacji planowaną liczbę uczniów nie później niż do 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji;
2) zgodnie z **art. 90 ust. 3** ustawy *o systemie oświaty*, szkoły niepubliczne o uprawnieniach szkół publicznych inne niż wymienione w ust. 2a (czyli szkoły, które posiadają uprawnienia szkoły publicznej, lecz nie jest w nich realizowany obowiązek szkolny lub obowiązek nauki) otrzymują dotację na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 50% ustalonych w budżecie danej jednostki samorządu terytorialnego wydatków bieżących, ponoszonych w szkołach publicznych tego samego typu i rodzaju w przeliczeniu na jednego ucznia, pod warunkiem, że osoba prowadząca poda organowi właściwemu dane dotyczące planowanej liczby uczniów nie później niż do 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji. W przypadku braku na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego szkoły publicznej danego typu i rodzaju, podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę lub powiat na prowadzenie szkoły danego typu lub rodzaju;
3) zgodnie z **art. 90 ust. 3b** ustawy *o systemie oświaty*, szkoły niepubliczne nieposiadające uprawnień szkoły publicznej mogą otrzymywać dotacje z budżetów powiatów.

W przypadku finansowania szkół – w odróżnieniu od przedszkoli – przepisy prawa nie przewidują rozliczeń pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego w sytuacji uczęszczania ucznia do szkoły znajdującej się na terenie innej jednostki samorządu terytorialnego. Powyższe wynika z zasad przyznawania jednostkom samorządu terytorialnego środków na zadania oświatowe, tj. subwencji oświatowej, której wysokość jest powiązana z prowadzeniem szkoły danego rodzaju i z liczbą uczniów faktycznie uczęszczających do szkoły, bez względu na miejsce ich zamieszkania.

Tryb udzielania i rozliczania dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dla podmiotów prowadzących przedszkola i szkoły

W myśl przepisów art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty*, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ustala tryb udzielania i rozliczania dotacji dla przedszkoli, szkół i placówek niepublicznych oraz publicznych prowadzonych przez inne niż jednostki samorządu terytorialnego podmioty oraz tryb i zakres kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji, uwzględniając w szczególności podstawę obliczania dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania oraz termin i sposób rozliczenia dotacji. Zakres regulacji wymienionych przepisów ulegał zmianom. Obecne brzmienie przepisów wynika z ustawy z dnia 19 marca 2009 roku *o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw* i obowiązuje od 22 kwietnia 2009 roku.

Uchwały podjęte na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty*, pod względem zgodności z przepisami prawa, podlegają badaniu przez regionalne izby obrachunkowe na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych* (DzU 2001 nr 55, poz. 577 z późn. zm.) w ramach zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W związku z tym, w oparciu o zagadnienia prawne napotkane w ramach działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych, przedstawiono poniżej problemy związane z przedmiotem tego rodzaju uchwał, podejmowanych przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego.

Dotacje dla szkół i przedszkoli niepublicznych oraz publicznych prowadzonych przez inne niż jednostki samorządu terytorialnego podmioty, są dotacjami o charakterze podmiotowym i w związku z tym zachodzi pytanie, czy brak podjęcia przez radę gminy czy powiatu uchwały o trybie udzielania i rozliczania dotacji powinien skutkować stwierdzeniem nieważności planowanych w budżecie danej jednostki samorządu terytorialnego wydatków na te dotacje. Podmiotowy typ tych dotacji przesądza o tym, że dotacje te z mocy prawa przysługują podmiotom prowadzącym oświatowe placówki niepubliczne po spełnieniu określonych w ustawie warunków i prawa do otrzymania tej dotacji nie można uzależniać od podjęcia przez organ stanowiący uchwały o trybie udzielania dotacji. Stąd brak podjęcia uchwały o trybie udzielania i rozliczania dotacji nie zwalnia danej jednostki samorządu terytorialnego od zaplanowania w budżecie wydatków na dotacje podmiotowe.

Czy ww. uchwały należy zaliczać do prawa miejscowego, skoro dotyczą one ograniczonego w pewnym sensie kręgu podmiotów, tj. podmiotów, które prowadzą przedszkola lub szkoły dotowane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego? Odbiegając nieco od tematu, należy wspomnieć, że tego samego rodzaju dylemat rozstrzygano przy badaniu uchwał o zasadach udzielania dotacji na zadania zlecone do realizacji podmiotom spoza sektora finansów publicznych, gdzie wątpliwości rozwiał sam ustawodawca, stanowiąc wprost, że uchwały w tej sprawie są uchwałami zaliczanymi do aktów prawa miejscowego – art. 23 ust. 1a ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku *Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie* (DzU nr 96, poz. 874). Obecnie orzecznictwo regionalnych izb obrachunkowych, a także sądów admi-

nistracyjnych jest jednorodne co do tego, że uchwały o trybie udzielania dotacji dla przedszkoli i szkół niepublicznych są prawem miejscowym. W związku z tym zapisy, określające, że uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia, pozostają w sprzeczności z art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku *o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych* (DzU 2007 nr 68, poz. 449 z późn. zm.), zgodnie z którym akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzą w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

Kolejna kwestia to zakres regulacji tego rodzaju uchwał. Zgodnie z przepisami stanowiącymi podstawę prawną podejmowania przedmiotowych uchwał, w uchwałach powinny się znaleźć regulacje dotyczące trybu udzielania i rozliczania dotacji z uwzględnieniem w szczególności podstawy obliczania dotacji i zakresu danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji oraz w rozliczeniu wykorzystania dotacji. W zasadzie to, co powinna zgodnie z ustawą zawierać uchwała (czyli podstawa obliczania dotacji oraz zakres danych zawartych we wniosku o dotację i w rozliczeniu), wynika już wprost z ustawy. Z przepisów art. 80 i art. 90 ustawy *o systemie oświaty* wynika bowiem, że dotacje przysługują pod warunkiem, że osoba prowadząca szkołę lub placówkę poda organowi właściwemu do udzielania dotacji planowaną liczbę uczniów nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji. W ramach określania trybu udzielania dotacji, organ stanowiący nie może odmiennie określać terminu składania zawiadomienia o planowanej liczbie uczniów ani też ustanowić innych warunków, których spełnienie uzależniałoby udzielenie dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Generalnie w uchwałach nie pojawiają się nowe elementy trybu, a raczej powtórzenia zapisów ustawowych czy sformułowania zawierające tożsame regulacje co do przedmiotu, które to powtórzenia czy podobne regulacje nie są kwestionowane przez organy nadzoru, jeśli nie stoją w sprzeczności z ustawą.

Co do regulacji uchwał w przedmiocie określenia podstawy obliczenia dotacji i zakresu danych zawartych we wniosku o dotację, również przepisy ustawy *o systemie oświaty* nie dają organom stanowiącym dużego pola manewru, odnosząc się do planowanej liczby uczniów oraz do minimalnej kwoty dotacji, określonej procentowo w odniesieniu do ustalonych w budżecie danej jednostki samorządu terytorialnego wydatków bieżących, ponoszonych w przedszkolach publicznych lub szkołach danego typu i rodzaju w przeliczeniu na jednego ucznia, czy też odnosząc się do kwoty przewidzianej na jednego ucznia w części subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Organ stanowiący może w tym zakresie jedynie ustalić wyższy procent kwoty wydatków bieżących, który będzie podstawą obliczenia dotacji.

Zakres regulacji w przedmiotowych uchwałach jest zatem bardzo ograniczony, gdyż nie może przewidywać innych zasad finansowania przedszkoli i szkół, sprzecznych z przepisami art. 80 i art. 90 ustawy *o systemie oświaty*. Wprowadzone ustawą z dnia 19 marca 2009 roku *o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw* zmiany w przepisach art. 80 i art. 90 ustawy *o systemie oświaty* rozszerzyły zakres regulacji uchwał podejmowanych w oparciu o te przepisy o tryb i zakres kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji oraz o termin i sposób rozliczenia dotacji.

Stwierdzone przez organy nadzoru nieprawidłowości, dotyczące uchwał podejmowanych na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty*, które pozostają również sprzeczne z przepisami po zmianie ustawy *o systemie oświaty*, wprowadzonej ustawą z dnia 19 marca 2009 roku, dotyczyły:

a) udzielania dotacji w wysokości jak w roku poprzednim, do czasu ustalenia ostatecznej kwoty dotacji. W trakcie postępowania nadzorczego przedstawiciel jednostki samorządu terytorialnego podniósł, że zapis taki byłby w pewnym sensie ułatwieniem dotowania i rozliczania szkół, które otrzymują dotację obliczoną w oparciu o kwotę subwencji oświatowej przypadającą na jednego ucznia (dotyczy to np. uczniów niepełnosprawnych). Informację o kwocie subwencji przypadającej na jednego ucznia jednostki samorządu terytorialnego otrzymują dopiero po uchwaleniu ustawy budżetowej, stąd do tego czasu wypłacanie dotacji w kwotach przysługujących w roku poprzednim byłoby udogodnieniem (nie ulega zmianie liczba uczniów, bo rok szkolny jest w toku). Stosowne wyrównanie bądź rozliczenie dotacji następowałoby po uzyskaniu informacji o kwocie subwencji przypadającej na jednego ucznia. Organ nadzorczy nie podzielił jednakże tych argumentów, uznając, że przepisy ustawy nie dają możliwości ustalania kwoty dotacji w ten sposób. Dotacja byłaby bowiem wypłacana (przynajmniej przez pewien okres) na podstawie danych z poprzedniego roku. Wraz z rozpoczęciem roku budżetowego znane są dane co do kwoty subwencji ogółem i co do liczby uczniów, więc istnieje realna możliwość obliczenia dotacji w oparciu o te dane;

b) prawa wstrzymania dotacji w przypadku niezłożenia przez podmiot prowadzący szkołę informacji o liczbie uczniów. W badanych uchwałach często występują zapisy, zobowiązujące podmioty prowadzące szkoły do składania w określonych terminach informacji o faktycznej liczbie uczniów uczęszczających do szkoły. Tego rodzaju sformułowania, jako dane dotyczące ustalenia podstawy dotacji, są uzasadnione i zgodne z prawem. Jednakże prawo wstrzymania przekazywania dotacji w sytuacji, gdyby podmiot nie złożył jednostce samorządu terytorialnego informacji w trakcie roku szkolnego o liczbie uczniów, stanowią pewnego rodzaju sankcję niewynikającą z przepisów prawa, a *de facto* pozbawiającą podmiot prowadzący szkołę dotacji, do której prawo wynika z przepisów ustawowych. Upoważnienie organu jednostki samorządu terytorialnego w przepisach art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty* dotyczy jedynie określenia technicznych zasad przekazywania dotacji uprawnionym jednostkom oświatowym i powinno służyć dostosowaniu tej procedury udzielania dotacji do warunków lokalnych. W żadnym wypadku nie może dotyczyć warunków uzyskania prawa do dotacji lub pozbawiania tego prawa, skoro wynika ono z ustawy;

c) niezgodności zapisów uchwały z art. 145 ustawy *o finansach publicznych*, który dotyczy co prawda wprost dotacji z budżetu państwa, ale ma odpowiednie zastosowanie do dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego poprzez odesłanie zawarte w art. 190 ww. ustawy. Najczęstsze nieprawidłowości w uchwałach dotyczyły określenia odmiennego, niż wynikający z art. 145 ustawy, terminu zwrotu dotacji pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości. W ustawie jest bowiem wskazana konkretna data zwrotu dotacji w ww. przypadkach, tj. dzień 28 lutego. Ponadto uchwały zawierały niezgodne z art. 145 ustawy *o finansach publicznych* regulacje, dotyczące sposobu naliczania odsetek od dotacji nieprawidłowo

naliczonej lub pobranej w nadmiernej wysokości (według uchwały, naliczanie odsetek przewidziano od dnia wypłaty dotacji; zgodnie z art. 145 ust. 5 ustawy *o finansach publicznych*, odsetki w ww. przypadkach powinny być naliczane od dnia stwierdzenia nieprawidłowego naliczenia lub nienależytego pobrania dotacji). Inne uchybienia na tle art. 145 dotyczyły zwrotu dotacji w pełnej wysokości w przypadku przeznaczenia jej niezgodnie z celem w sytuacji, gdy ww. przepis art. 145 przewiduje zwrot jedynie części dotacji wykorzystanej niezgodnie z celem, a nie całej kwoty dotacji. W przypadkach stwierdzenia niezgodności zapisów uchwały z art. 145 ustawy *o finansach publicznych*, stwierdzenie nieważności uchwały dotyczyło tylko części uchwały, gdyż uchwała po wyeliminowaniu nieprawidłowych zapisów może pozostać w obiegu prawnym, a w miejsce uchylonych przepisów zastosowanie mają przepisy ustawy.

W rozstrzygnięciach nadzorczych Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie kwestionowało również, w ramach ustalanego uchwałami jednostek samorządu terytorialnego sposobu kontroli wykorzystywania dotacji, zapisy uchwał zobowiązujące podmioty prowadzące przedszkola i szkoły do przedstawiania dowodów księgowych, wskazujących cel, na który wydatkowano środki pochodzące z udzielonej dotacji. Po zmianie ustawy *o systemie oświaty*, ustawą z dnia 19 marca 2009 roku, żądanie tego rodzaju dokumentów znajduje uzasadnienie w przepisach art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 tej ustawy.

Poza wskazanymi wyżej nieprawidłowościami, skutkującymi wszczęciem postępowania nadzorczego i wyeliminowaniem niezgodnych z przepisami prawa zapisów uchwał, w trakcie badania uchwał o zasadach i trybie dotacji dla przedszkoli i szkół publicznych i niepublicznych rozstrzygano także następujące kwestie, co do których nie stwierdzono naruszenia prawa:

a) w ramach zapisów dotyczących kontroli wykorzystania dotacji, za mieszczące się w dyspozycji ustawowej do określenia zasad rozliczania dotacji uznano zapisy uchwał, przewidujące prawo kontroli liczby uczniów uczęszczających do przedszkola lub szkoły niepublicznej. Rozliczenie dotacji pozostaje bowiem w ścisłym związku z liczbą uczniów;
b) odnośnie do ustawowego określenia „najbliższej gminy lub powiatu" dla potrzeb ustalenia kwoty dotacji w przypadku, gdy dana jednostka samorządu terytorialnego nie prowadzi danego przedszkola lub szkoły publicznej, w piśmiennictwie utarło się stanowisko, że chodzi o gminę lub powiat, którego siedziba leży najbliżej siedziby jednostki samorząd terytorialnego udzielającej dotacji. W czasopiśmie samorządowym „Wspólnota" z dnia 6 maja 2006 roku, w artykule poświęconym dotacjom dla podmiotów edukacji publicznej, wyrażono pogląd, że uchwały nie powinny wskazywać konkretnej gminy, która jest najbliższą dla potrzeb ustalenia dotacji. Uchwała jako prawo miejscowe powinna być dostatecznie elastyczna, szczególnych ustaleń powinien w ramach wykonywania uchwały dokonywać organ wykonawczy, a sytuacja faktyczna co do prowadzenia przez gminy sąsiednie i dalsze przedszkoli publicznych czy danego rodzaju szkół może się zmieniać w każdym czasie;
c) w zakresie podstawy udzielania dotacji, w jednej z badanych uchwał postanowiono, że w przypadku przedszkola 4-godzinnego dotacja będzie przy-

sługiwała w połowie wysokości jak dla przedszkola pełnowymiarowego. Ustawa *o systemie oświaty*, w zakresie podstaw udzielania dotacji, zawiera wyraźne odesłanie do wydatków bieżących budżetu gminy przeznaczonych na prowadzenie gminnych przedszkoli publicznych. W przepisach nie przewidziano natomiast szczególnych regulacji dotyczących przedszkoli niepełnowymiarowych pod względem czasu funkcjonowania. Określenie niższej kwoty dotacji dla przedszkola niewymiarowego godzinowo uznano za zgodne z ustawą, biorąc pod uwagę zamiar ustawodawcy, czyli generalnie ustalenie dotacji według kosztów prowadzenia przedszkoli gminnych, a koszty przedszkola czynnego o połowę mniej godzin są mniejsze, niż przedszkola prowadzonego w pełnym wymiarze godzin;

d) wyłączenie z podstawy obliczenia kwoty dotacji – to jest z kwoty wydatków bieżących w budżecie – wydatków w kwocie odpowiadającej wpłatom rodziców na przedszkola publiczne. Zarówno w przedszkolach publicznych, jak i niepublicznych, rodzice ponoszą opłaty związane z zapisaniem ucznia do przedszkola, więc uzasadniona wydaje się korekta wydatków stanowiących podstawę obliczenia dotacji dla przedszkola niepublicznego o wpłaty rodziców.

Zagadnienia związane z wykonywaniem bądź finansowaniem przez jednostki samorządu terytorialnego zadań z zakresu oświaty nie należą do zagadnień nowych. Mimo to, różnorodność szkół, podmiotów prowadzących szkoły czy warunków lokalnych powoduje, że zagadnienia te wciąż przynoszą różnego rodzaju problemy i dylematy, w związku z czym nadal stanowią aktualny temat do rozważań.

TERESA WOTA

Finansowanie inwestycji jednostek samorządu terytorialnego, konsekwencje dla budżetu, zobowiązania

Rozpatrując zagadnienie finansowania inwestycji, należy w pierwszej kolejności dokonać rozgraniczenia pojęć remontu i inwestycji.

Z inwestycją mamy do czynienia w momencie, gdy inwestujemy w:

1) nowe środki trwałe (rzeczowe aktywa trwałe o wartości początkowej powyżej 3500 zł i okresie użyteczności powyżej jednego roku),
2) ulepszenie istniejącego środka trwałego, czyli: przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację, modernizację, co powoduje, że wartość użytkowa środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa wartość użytkową środka trwałego przy przyjęciu go do użytkowania.

Z kolei o remoncie możemy mówić wtedy, gdy czynności podejmowane w ramach danego przedsięwzięcia mają na celu przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego, wraz z wymianą zużytych składników technicznych, a całość podjętych działań nie zmienia funkcji środka trwałego, wynikających z jego eksploatacji.

Podstawową różnicą pomiędzy remontem a inwestycją jest to, że remont zmierza do podtrzymania i odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych, natomiast inwestycja – do rozszerzenia w drodze przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji bądź modernizacji, czyli do istotnych zmian cech użytkowych środka trwałego.

Szczegółowe zasady finansowania inwestycji jednostek samorządu terytorialnego określa ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*[1]. Art. 165a ust. 5 tej ustawy stanowi, że wydatki na inwestycje zalicza się do wydatków majątkowych; art. 166 w ust. 1, 2 i 4 stanowi, że: uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego może określać, oprócz limitów wydatków na okres roku budżetowego, limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne; limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne ujmowane są w wykazie, stanowiącym załącznik do uchwały budżetowej i zawierającym:

1) nazwę i cel programu, projektu lub zadania,
2) jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie programu, projektu lub zadania,
3) okres realizacji i łączne nakłady finansowe,

[1] DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.

4) wysokość wydatków w roku budżetowym oraz w dwóch kolejnych latach; zmiana kwot wydatków na realizację programu, projektu lub zadania, o których mowa w ust. 1, następuje w drodze uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, zmieniającej zakres wykonywania lub wstrzymującej ich wykonywanie.

Art. 184 w ust. 1 pkt 2b, 5, 10a stanowi, że uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego określa: wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków, z wyodrębnieniem wydatków majątkowych; wydatki związane z wieloletnimi programami inwestycyjnymi, z wyodrębnieniem wydatków na finansowanie poszczególnych programów; upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań na finansowanie wydatków, o których mowa w art. 166 ust. 1. Art. 191 w ust. 1, 1a, 2 i 3 stanowi, że: niezrealizowane kwoty wydatków, zamieszczone w budżecie jednostki samorządu terytorialnego, wygasają z upływem roku budżetowego z zastrzeżeniem ust. 1a i 2; nie wygasają z upływem roku budżetowego wydatki budżetowe przeznaczone na programy i projekty realizowane przy udziale środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 2–4; organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może ustalić wykaz wydatków, do których nie stosuje się przepisów ust. 1 oraz określić ostateczny termin dokonania każdego wydatku ujętego w tym wykazie w następnym roku budżetowym; łącznie z wykazem wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego, organ stanowiący ustala plan finansowy tych wydatków w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków, z wyodrębnieniem wydatków majątkowych.

Ponadto, w myśl art. 184 ust. 2 pkt 2 ustawy, uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego może zawierać upoważnienie dla zarządu tej jednostki do dokonywania zmian w budżecie w zakresie określonym w art. 188 ust. 2, tj. do dokonywania innych zmian w planie wydatków, z wyłączeniem przeniesień wydatków między działami.

Z powyższych przepisów wynika, że limity wydatków na inwestycje w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego określane są w grupie wydatków majątkowych, kompetencję do ich uchwalania posiada wyłącznie organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, mogą one być uchwalane:

a) na okres roku budżetowego; wówczas wydatki te ujmowane są w grupie wydatków majątkowych budżetu z określeniem nazwy zadania inwestycyjnego i wysokości wydatków na okres roku budżetowego na to zadanie, bądź w załączniku do uchwały budżetowej obejmującym wydatki inwestycyjne, zawierającym: nazwę zadania inwestycyjnego, łączne nakłady finansowe na dane zadanie i wysokość wydatków inwestycyjnych w roku budżetowym na to zadanie;
b) na realizację wieloletnich programów inwestycyjnych na okres roku budżetowego i dwóch lat kolejnych; wówczas wydatki te określane są w wykazie stanowiącym załącznik do uchwały budżetowej, zawierającym: nazwę i cel programu, projektu lub zadania; jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie programu, projektu lub zadania; okres realizacji i łączne nakłady finansowe; wysokość wydatków w roku budżetowym oraz w dwóch kolejnych latach.

W sytuacji, gdy organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określi limity wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne, wówczas w treści uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego określa wydatki związane z wieloletnimi programami inwestycyjnymi, z wyodrębnieniem kwot wydatków na finansowanie poszczególnych programów w wysokości dotyczącej wydatków budżetowych danego roku bez limitów wydatków na dwa lata kolejne, oraz upoważnienie zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań na finansowanie wydatków związanych z realizacją wieloletnich programów inwestycyjnych w wysokości limitów na dwa kolejne lata bez limitu wydatków na rok budżetowy, z wyszczególnieniem poszczególnych programów i kwot zobowiązań na te programy.

Z przepisów tych wynika również, że:

a) niezrealizowane kwoty wydatków zamieszczone w budżecie jednostki samorządu terytorialnego wygasają z upływem roku budżetowego. Oznacza to, że po upływie roku budżetowego wydatki te nie mogą być realizowane. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może jednak ustalić wykaz wydatków, które z upływem roku budżetowego nie wygasają, oraz określić ostateczny termin dokonania każdego wydatku ujętego w tym wykazie w następnym roku budżetowym. Dotyczy to zarówno wydatków określanych na okres roku budżetowego, jak i wydatków związanych z realizacją wieloletnich programów inwestycyjnych. Łącznie z wykazem wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego, organ stanowiący ustala plan finansowy tych wydatków w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków, z wyodrębnieniem wydatków majątkowych;

b) uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego może zawierać upoważnienie organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych w granicach działu klasyfikacji budżetowej. Oznacza to, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może upoważnić zarząd jednostki samorządu terytorialnego do dokonywania przeniesień planowanych w budżecie jednostki wydatków w granicach działu. Zatem w toku wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zmian wysokości kwot wydatków na realizację inwestycji może dokonywać nie tylko organ stanowiący, ale również – w granicach udzielonego na podstawie art. 184 ust. 2 pkt 2 ustawy upoważnienia – zarząd jednostki samorządu terytorialnego. Upoważnienie to nie dotyczy jednak dokonywania przeniesień planowanych wydatków na inwestycje realizowane w ramach limitów na wieloletnie programy inwestycyjne. Zmian kwot wydatków związanych z realizacją wieloletnich programów inwestycyjnych może dokonać jedynie organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego równocześnie ze zmianą w drodze odrębnej uchwały zakresu wykonywania wieloletniego programu inwestycyjnego; zwiększenia bądź zmniejszenia lub wstrzymania jego realizacji. Zmiana limitów wydatków na realizację wieloletnich programów inwestycyjnych może nastąpić nie tylko w przypadku zmiany zakresu wykonywania programu poprzez jego zwiększenie lub zmniejszenie (np.: dodanie nowego zadania lub rezygnacja z realizacji zadania, skrócenie odcinka budowanej drogi, kanalizacji, wodociągu lub ich wydłużenie) albo wstrzymanie realizacji programu, ale także w przypadku zmiany wartości kosztorysowej zadania w wyniku

przeszacowania, zmiany stawek podatku VAT lub zmiany wartości zadania w wyniku przeprowadzonego postępowania przetargowego.

Zobowiązania

Regulacje dotyczące zaciągania przez jednostki samorządu terytorialnego zobowiązań w zakresie inwestycji zawarte są w art. 36, art. 184 ust. 1 pkt 10a i w art. 193 ustawy *o finansach publicznych* oraz w art. 18 ust. 2 pkt 9e ustawy *o samorządzie gminnym* i art. 12 pkt 8e ustawy *o samorządzie powiatowym*. Wynika z nich, że zaciąganie przez jednostki samorządu terytorialnego zobowiązań w zakresie inwestycji następuje w granicach upoważnień.

Art. 36 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych* stanowi, że jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku, do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obligatoryjne oraz płatności wynikające ze zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich; art. 193 ustawy stanowi, że kierownik jednostki budżetowej jednostki samorządu terytorialnego może, w celu realizacji zadań, zaciągać zobowiązania pieniężne do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki; natomiast art. 184 ust. 1 pkt 10a ustawy stanowi, że uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego określa upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań na finansowanie wydatków, o których mowa w art. 166 ust. 1 ustawy.

Z przepisów tych wynika, że zarząd jednostki samorządu terytorialnego, w celu realizacji zadań zamieszczonych w budżecie jednostki samorządu terytorialnego, może zaciągać zobowiązania finansowe do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki; że uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego określa upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań na finansowanie wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne w wysokości odpowiadającej limitom wydatków określonych w wykazie do uchwały budżetowej na dwa lata kolejne; że zarząd jednostki samorządu terytorialnego, w celu realizacji zadań ujętych w wieloletnim programie inwestycyjnym, może również zaciągać zobowiązania do wysokości kwot wydatków określonych w wykazie limitów wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne na dwa kolejne lata. Oznacza to, że zarząd jednostki samorządu terytorialnego może zaciągać zobowiązania związane z realizacją inwestycji w granicach kwot wydatków zamieszczonych w zatwierdzonym planie finansowym na podstawie zatwierdzonego planu finansowego oraz do wysokości limitów wydatków określonych w wykazie limitów wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne na dwa kolejne lata na podstawie uchwały budżetowej.

Z kolei art. 18 ust. 2 pkt 9e ustawy *o samorządzie gminnym* i art. 12 pkt 8e ustawy *o samorządzie powiatowym* stanowią, że do wyłącznej właściwości rady (gminy, powiatu) należy podejmowanie uchwał w sprawach majątkowych (gminy, powiatu) dotyczących zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez radę (gminy, powiatu).

Z przepisów tych wynika, iż podejmowanie decyzji w sprawie zaciągania zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji ponad kwotę określoną w budżecie jednostki samorządu terytorialnego należy do wyłącznej kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. W tej kwestii organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego podejmuje uchwałę w sprawie określenia wysokości zobowiązań w zakresie podejmowanych inwestycji ponad kwotę określoną na dany rok w budżecie.

Powyższe oznacza, że zobowiązania inwestycyjne wykraczające poza kwoty określone w budżecie jednostki samorządu terytorialnego mogą być przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego zaciągane tylko w granicach upoważnienia określonego ww. uchwałą organu stanowiącego w sprawie zobowiązań w zakresie inwestycji ponad kwotę określoną w budżecie jednostki samorządu terytorialnego.

Uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego w tej sprawie powinna zawierać kwotę zaciąganego zobowiązania ponad kwotę określoną w budżecie, nazwę zadania inwestycyjnego, na które zaciągane jest zobowiązanie, lata spłaty zaciąganego zobowiązania, a w przypadku gminy dodatkowo źródła dochodów, z których zobowiązanie zostanie spłacone.

I. Wydatki na inwestycje określane w ramach limitu na okres roku budżetowego, konsekwencje dla budżetu, zobowiązania

Z analizy przepisów w tym zakresie wynika, że:

1. W budżecie jednostki samorządu terytorialnego limit wydatków na inwestycje określa się w grupie wydatków majątkowych (art. 165a ust. 5 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*).
2. Określa je wyłącznie organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Ujmuje je w grupie wydatków majątkowych z określeniem nazwy zadania i wysokości wydatków na to zadanie na okres roku budżetowego bądź w załączniku do uchwały budżetowej obejmującym wydatki inwestycyjne, zawierającym: nazwę zadania inwestycyjnego, łączne nakłady finansowe na dane zadanie i wysokość wydatków inwestycyjnych w roku budżetowym na to zadanie (art. 184 ust. 1 pkt 2b ustawy).
3. Limit wydatków na inwestycje określa się na okres roku budżetowego (art. 165 ustawy).
4. Uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego może zawierać upoważnienie organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego do dokonywania przeniesień planowanych wydatków budżetowych w granicach działu klasyfikacji budżetowej na podstawie art. 184 ust. 2 pkt 2 ustawy.
5. W toku wykonywania budżetu zmian wysokości kwot wydatków na inwestycje zamieszczone w budżecie jednostki samorządu terytorialnego może dokonywać organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, a także organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego w granicach upoważnienia do dokonywania zmian w budżecie, udzielonego na podstawie art. 184 ust. 2 pkt 2 ustawy.
6. Niezrealizowane kwoty wydatków zamieszczone w budżecie jednostki samorządu terytorialnego wygasają z upływem roku budżetowego, organ sta-

nowiący jednostki samorządu terytorialnego może ustalić wykaz zamieszczonych w budżecie wydatków, które z upływem roku budżetowego nie wygasają, ustalić termin realizacji każdego wydatku ujętego w wykazie w następnym roku budżetowym oraz ustalić plan finansowy tych wydatków w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków, z wyodrębnieniem wydatków majątkowych (art. 191 ust. 1, 2 i 3 ustawy).

7. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego może, w celu realizacji zadań, zaciągać zobowiązania pieniężne do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki (art. 36 i 193 ustawy).
8. Organ stanowiący może podjąć uchwałę o zaciągnięciu zobowiązań w zakresie inwestycji ponad kwotę określoną w budżecie (art. 18 ust. 2 pkt 8e ustawy *o samorządzie gminnym*, art. 12 pkt 9e ustawy *o samorządzie powiatowym*).
9. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego może zaciągać zobowiązania związane z realizacją inwestycji w wysokości przekraczającej kwotę określoną w budżecie w granicach kwot określonych przez organ stanowiący w uchwale, podjętej na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8e ustawy *o samorządzie gminnym*, art. 12 pkt 9e ustawy *o samorządzie powiatowym*.

II. Wydatki na inwestycje określane w ramach limitu na realizację wieloletnich programów inwestycyjnych, konsekwencje dla budżetu, zobowiązania

Z analizy przepisów w tym zakresie wynika, że:

1. W budżecie jednostki samorządu terytorialnego limit wydatków na inwestycje określa się w grupie wydatków majątkowych (art. 165a ust. 5 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*).
2. Określa je wyłącznie organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (art. 184 ust. 1 pkt 2b ustawy).
3. Limity wydatków na realizację wieloletnich programów inwestycyjnych określa się na okres roku budżetowego oraz na dwa lata kolejne w wykazie stanowiącym załącznik do uchwały budżetowej, zawierającym: nazwę i cel programu, projektu lub zadania; jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie programu, projektu lub zadania; okres realizacji i łączne nakłady finansowe; wysokość wydatków w roku budżetowym oraz w dwóch kolejnych latach (art. 166 ust. 1 i 2 ustawy).
4. W treści uchwały budżetowej określa się wydatki związane z realizacją wieloletnich programów inwestycyjnych z wyodrębnieniem wydatków na finansowanie poszczególnych programów w wysokości limitu na dany rok budżetowy (art. 184 ust. 1 pkt 5) oraz upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją inwestycji w ramach limitów na wieloletnie programy inwestycyjne w wysokości limitów wydatków na dwa kolejne lata bez limitu wydatków na rok budżetowy (art. 184 ust. 1 pkt 10a ustawy).
5. Limity wydatków na realizację wieloletnich programów inwestycyjnych są wiążące. Zmiana kwot wydatków na realizację wieloletnich programów inwestycyjnych następuje w drodze odrębnej uchwały organu stanowiącego,

zmieniającej zakres wykonywania programu lub wstrzymującej wykonywanie programu (art. 166 ust. 4 ustawy).

6. W toku wykonywania budżetu zmian wysokości kwot wydatków inwestycyjnych na zadania realizowane w ramach limitów na wieloletnie programy inwestycyjne może dokonywać tylko organ stanowiący, jednocześnie ze zmianą zakresu wykonywania programu lub jego wstrzymaniem (art. 166 ust. 4 ustawy).
7. Niezrealizowane kwoty wydatków zamieszczone w budżecie jednostki samorządu terytorialnego wygasają z upływem roku budżetowego. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może ustalić wykaz zamieszczonych w budżecie wydatków, które z upływem roku budżetowego nie wygasają, ustalić termin realizacji każdego wydatku ujętego w wykazie w następnym roku budżetowym oraz ustalić plan finansowy tych wydatków w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji wydatków, z wyodrębnieniem wydatków majątkowych (art. 191 ust. 2 i 3 ustawy).
8. Organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego może, w celu realizacji zadań, zaciągać zobowiązania pieniężne do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki (art. 36 i 193 ustawy) oraz w granicach upoważnienia określonego w uchwale budżetowej na podstawie art. 184 ust. 1 pkt 10a ustawy.
9. Organ stanowiący może podjąć uchwałę o zaciągnięciu zobowiązań w zakresie inwestycji ponad kwotę określoną w budżecie i upoważnienie z art. 184 ust. 1 pkt 10a ustawy (art. 18 ust. 2 pkt 8e ustawy *o samorządzie gminnym*, art. 12 pkt 9e ustawy *o samorządzie powiatowym*).
10. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego może zaciągać zobowiązania związane z realizacją inwestycji w wysokości przekraczającej kwotę określoną w budżecie i upoważnienie z art. 184 ust. 1 pkt 10a na zadania i w granicach kwot określonych przez organ stanowiący w uchwale, podjętej na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8e ustawy *o samorządzie gminnym*, art. 12 pkt 9e ustawy *o samorządzie powiatowym*.

WIESŁAW KUŚNIERZ

Prawidłowe naliczanie odsetek za zwłokę od zobowiązań podatkowych po nowelizacji *Ordynacji podatkowej* obowiązującej od 1 stycznia 2009 roku

Ustawą z dnia 7 listopada 2008 roku *o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa*[1] *oraz niektórych innych ustaw*[2] dokonano szóstej nowelizacji tej ustawy w zakresie zasad naliczania odsetek. Niniejsze opracowanie jest próbą syntetycznego ujęcia zasad naliczania odsetek od zaległości podatkowych.

I. Pojęcie zaległości podatkowej

Zapłata podatku w terminie płatności jest podstawowym obowiązkiem osoby zobowiązanej z tytułu podatku. W przypadku, gdy zobowiązany nie wykona tego obowiązku zgodnie z przepisem art. 51 § 1 *Ordynacji podatkowej*, zobowiązanie podatkowe przekształca się w zaległość podatkową. W przypadku zobowiązania powstającego z mocy prawa, zaległość powstaje niezależnie od wydania i doręczenia decyzji określającej jego wysokość. W decyzji określającej wysokość zobowiązania organ podatkowy wykazuje tylko kwotę zobowiązania, które nie zostało zapłacone w terminie. Wydanie (doręczenie) albo niewydanie (niedoręczenie) decyzji nie ma żądnego wpływu na istnienie zaległości podatkowej. Powstaje ona z mocy prawa w następnym dniu po dniu, w którym upłynął termin płatności zobowiązania.

W przypadku, gdy zobowiązanie powstaje w wyniku doręczenia decyzji ustalającej, zaległość powstaje po niezapłaceniu w terminie zobowiązania wynikającego z tej decyzji. Niewydanie tej decyzji lub jej niedoręczenie skutkuje tym, że nie powstaje zobowiązanie, a jeżeli ono nie powstało, to nie może powstać zaległość podatkowa. Skuteczne doręczenie decyzji ustalającej powoduje powstanie zobowiązania. Jedną z konsekwencji doręczenia tej decyzji jest rozpoczęcie od następnego dnia po jej doręczeniu czternastodniowego terminu płatności zobowiązania, po upływie którego w przypadku niezapłacenia tego zobowiązania powstaje zaległość podatkowa.

---

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

[2] DzU nr 209, poz. 1318.

Zaległość podatkowa ma charakter obiektywny, jest niezależna od woli, zamiaru czy też winy zobowiązanego.

Zaległością podatkową jest również niezapłacona w terminie zaliczka, rata podatku oraz zaliczka określona w drodze szacowania. Przyjęcie w przepisie art. 51 § 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 § 1 *Ordynacji* wprowadził rozwiązanie w zakresie uznawania za zaległość podatkową należności, które podatnik lub płatnik (inkasent) niesłusznie wykazał w deklaracji i otrzymał ich zwrot od organu podatkowego, bądź sam nieprawidłowo naliczył należność mu przysługującą oraz ją potrącił z pobieranych podatków. Dotyczy to:

– 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 ona 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 zwróconego lub zaliczonego 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].

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

[4] Oprócz naliczania odsetek za zwłokę, inne konsekwencje to m.in.:
- 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.

II. Obowiązek naliczania i zapłaty odsetek

1. Podmioty stosunków prawnopodatkowych zobowiązane do naliczania odsetek

Odsetki za zwłokę samodzielnie nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny i osoba trzecia, odpowiadająca za zaległości podatkowe. Od zasady tej przepis art. 53 § 3 *Ordynacji* przewiduje sześć wyjątków. Odsetki za zwłokę oblicza organ podatkowy w drodze decyzji lub postanowienia w następujących przypadkach:

a) określania odsetek od zaliczek po zakończeniu roku podatkowego[6],
b) zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowej[7],
c) przejęcia majątku[8],
d) odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia podatku na raty[9],
e) 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) zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku 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 zobowiązania, a nie zaległości podatkowej, czyli nie wystąpią odsetki za zwłokę.

Naliczanie odsetek w przypadkach wymienionych w pkt 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.

---

[6] Przepis art. 53a *Ordynacji*.
[7] Przepis art. 62 § 4 *Ordynacji*.
[8] Przepis art. 66 § 5 *Ordynacji*.
[9] Przepis art. 67a § 1 pkt 1 *Ordynacji*.
[10] Przepis art. 67a § 1 pkt 2 *Ordynacji*.
[11] Przepis art. 76a § 1 i art. 76b *Ordynacji*.
[12] Odmiennie: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2006, s. 270.

2. Stawki odsetek za zwłokę

A. Stawka podstawowa

Podstawowa stawka odsetek za zwłokę wynosi **200%** podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego[13], ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim[14]. 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 Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski"[15].

B. Stawka obniżona

Obniżona stawka odsetek za zwłokę została wprowadzona od 1 stycznia 2009 roku przepisem art. 56 § 1a *Ordynacji*. Wynosi ona **75%** stawki podstawowej odsetek. Stawka ta zaokrąglana jest w górę do dwóch miejsc po przecinku i – podobnie jak w przypadku stawki podstawowej – o jej wysokości, obniżeniu albo podwyższeniu informuje Minister Finansów w drodze obwieszczenia[16]. Stawka ta ma zastosowanie w przypadku złożenia prawnie skutecznie korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty zaległości w całości, w ciągu siedmiu dni od dnia złożenia korekty.

Stawka obniżona odsetek za zwłokę nie będzie miała zastosowania do korekty deklaracji złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej[17] lub w przypadkach, gdy organ kontroli nie ma obowiązku zawiadamiania, po dniu zakończenia kontroli, tj. dniu doręczenia protokołu z kontroli[18].

---

[13] Zgodnie z przepisem art. 42 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku *o Narodowym Banku Polskim* (j.t.: DzU 2005 nr 1, poz. 2 z późn. zm.), kredyt lombardowy jest udzielany przez Narodowy Bank Polski bankom komercyjnym pod zastaw papierów wartościowych (bony skarbowe, obligacje rządowe, weksle). Z reguły są to krótkie terminy. Banki mogą zaciągać w NBP kredyt lombardowy na każdy dzień w dowolnej wysokości. Kwota kredytu jest ograniczona jedynie portfelem wolnych papierów wartościowych banku, skorygowanym odpowiednim współczynnikiem (może być zaciągnięty do wysokości równej określonej części nominalnej wartości tych papierów).

[14] Ustalanie stopy kredytu lombardowego należy, zgodnie z przepisem art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy *o Narodowym Banku Polskim*, do kompetencji Rady Polityki Pieniężnej.

[15] W okresie od 1 stycznia 1998 roku (wejście w życie *Ordynacji*) do 28 lutego 2009 roku stawka odsetek za zwłokę ulegała zmianie 51 razy.

[16] Po raz pierwszy stawka obniżona została ogłoszona w obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 6 stycznia 2009 roku *w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych* (MP nr 2, poz. 11).

[17] Obowiązek zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz wyjątki od tej zasady regulują przepisy art. 282b i 282c *Ordynacji*, wprowadzone od 1 stycznia 2009 roku.

[18] Obniżona stawka odsetek za zwłokę nie będzie miała zastosowania również w przypadku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego na podstawie ustawy *o kontroli skarbowej* – przepis art. 14c ust. 5a ustawy z 28 września 1991 roku *o kontroli skarbowej* (j.t.: DzU 2004 nr 8, poz. 65, ze zm.).

❖ Korekta deklaracji na podstawie *Ordynacji* a obniżona stawka

Prawo złożenia korekty deklaracji podatkowych przewiduje przepis art. 81 *Ordynacji podatkowej*, natomiast obowiązek złożenia korekty wynika z ustaw dotyczących poszczególnych podatków.

Przepis art. 81 *Ordynacji* dopuszcza autonomiczną korektę złożonej uprzednio deklaracji. Korygując deklarację, „podatnik ma prawo do zmniejszenia lub zwiększenia już powstałego zobowiązania ze skutkiem wstecznym”[19]. Składając korektę, podatnik ma obowiązek złożyć uzasadnienie przyczyn korekty. W związku z powyższym należy odpowiedzieć na pytanie, jakie skutki wywoła niedopełnienie tego obowiązku? Uzasadnienie przyczyn korekty to część składowa korekty deklaracji, która w przypadku jej niezłożenia nie powoduje jej bezwzględnej nieskuteczności[20], gdyż organ może wezwać podatnika do uzupełnienia korekty w trybie art. 274a § 2 *Ordynacji*[21], dlatego też należy przyjąć, że niezłożenie uzasadnienia wraz z korektą nie będzie pozbawiało podatnika możliwości skorzystania z obniżonej stawki. Dopiero w przypadku niezłożenia uzasadnienia po wezwaniu wykluczałoby to możliwość zastosowania obniżonej stawki odsetek.

Na podstawie przepisu art. 81 *Ordynacji* podatnik może wielokrotnie korygować deklaracje, czyli jest możliwa korekta uprzednio już skorygowanej deklaracji[22]. Obniżona stawka będzie miała również zastosowanie do zaległości ujawnionej w każdej kolejnej korekcie deklaracji – oczywiście pod warunkiem spełnienia za każdym razem wszystkich warunków przewidzianych w przepisie art. 56 §§ 1 i 2 *Ordynacji*.

❖ Korekty deklaracji na podstawie innych ustaw a obniżona stawka

Korekty deklaracji, przewidziane w przepisach:

– art. 17a ust. 1 i 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku *o podatku od spadków i darowizn*[23],
– art. 6a ust. 8 pkt 2 ustawy z dnia 15 listopada 1983 roku *o podatku rolnym*[24],
– art. 6 ust. 9 pkt 2 i art. 9 ust. 6 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku *o podatkach i opłatach lokalnych*[25],
– art. 6 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 roku *o podatku leśnym*[26],

[19] Por.: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 371.
[20] Por.: *ibidem*, s. 374.
[21] Przepis art. 274a § 2 stanowi, że w razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.
[22] Por.: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 371.
[23] J.t.: DzU 2004 nr 142, poz. 1514 ze zm.
[24] J.t.: DzU 2006 nr 136, poz. 969 ze zm.
[25] J.t.: DzU 2006 nr 121, poz. 844 ze zm.
[26] DzU nr 200, poz. 1682 ze zm.

mają charakter odmienny niż korekta przewidziana w przepisie art. 81 *Ordynacji*, gdyż ich złożenie jest obowiązkiem podatnika, a ich niezłożenie może rodzić negatywne konsekwencje w stosunku do podmiotu zobowiązanego do złożenia korekty[27]. Korekty te będą odnosiły się zarówno do sytuacji korzystnych dla podatnika, jak i niekorzystnych, tj. mogą być związane z obniżeniem zobowiązania lub jego podwyższeniem. W przypadku tych korekt ustawy określają terminy ich złożenia. W wypadku niezłożenia tej korekty organ podatkowy ma obowiązek wezwania do złożenia korekty.

O ile możliwość skorygowania deklaracji na podstawie *Ordynacji* jest uprawnieniem podatnika, płatnika, inkasenta i stosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę w tym wypadku nie budzi zastrzeżeń, to w przypadku korekty wynikającej z ustawy podatkowej nasuwają się wątpliwości.

Jak już wcześniej wskazano, warunkiem zastosowania obniżonej stawki jest złożenie korekty wraz z uzasadnieniem jej przyczyn. Przepisy ustaw podatkowych nie przewidują obowiązku składania uzasadnienia przyczyn korekty, dlatego też w większości przypadków takie uzasadnienia nie zostaną złożone i nie zostanie spełniony warunek, wynikający z przepisu art. 56 § 1a *Ordynacji*[28]. Nie można jednak wykluczyć, że pomimo braku obowiązku, podatnik złoży razem z korektą takie uzasadnienie i w takim przypadku sprawa wydaje się oczywista, że warunek został spełniony.

Warunki zastosowania obniżonej stawki, zapisane w przepisie art. 56 § 1b *Ordynacji*, jednoznacznie wskazują, że zastosowanie tej stawki ma uprzywilejować podatnika, który złożył korektę dobrowolnie bez uprzednich działań organu podatkowego, dlatego też zastosowanie obniżonej stawki nie będzie możliwe, gdy podatnik, zobowiązany do złożenia korekty na podstawie ustawy podatkowej, składa ją dopiero w wyniku wezwania do dokonania tej czynności przez organ podatkowy.

❖ Zapłata zaległości a obniżona stawka

Ponadto warunkiem zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę jest zapłata w całości zaległości w ciągu siedmiu dni od dnia złożenia korekty. Wpłata na poczet zaległości nie musi być dokonana jednorazowo; warunek zapłaty zaległości w całości należy uznać za spełniony w sytuacji dokonywania przez zobowiązanego częściowych wpłat, gdy ostatnia wpłata pokrywa w całości wykazaną w korekcie zaległość i została dokonana w ciągu siedmiu dni.

Wyjaśnienia wymaga użyte w przepisie art. 56 § 1a pojęcie „zapłata zaległości". Niewątpliwie należy je odnieść do pojęcia użytego w przepisie art. 59 § 1 pkt 1 *Ordynacji*, który to przepis stanowi, że zobowiązanie podatkowe wygasa przez zapłatę.

Zapłata podatku jest podstawowym obowiązkiem osoby zobowiązanej z tytułu podatku. Pozostałe obowiązki podatnika są w zasadzie konsekwencją tego podstawowego obowiązku. Zapłata podatku to czynność techniczna i prawna,

[27] Por.: T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006 (komentarz do art. 54, Lex).

[28] W przypadku korekt wynikających z ustaw organ nie ma obowiązku wzywania w trybie art. 274a § 2 *Ordynacji*.

dokonywana przez zobowiązanego z tytułu podatku. Techniczny aspekt tej czynności przejawia się w wykonaniu czynności przewidzianych przepisami prawa, takich jak np. wpłata gotówki na rachunek organu podatkowego za pośrednictwem banku czy urzędu pocztowego, zlecenie dokonania przelewu z rachunku bankowego. Natomiast aspekt prawny przejawia się w tym, że czynność zapłaty wywołuje określone skutki prawne w sferze prawa podatkowego.

Znaczenie językowe słowa „zapłata" to: „dać pieniądze jako należność, uiszczać należność za coś"[29], a co za tym idzie, gramatyczna wykładnia przepisu art. 59 § 1 pkt 1 *Ordynacji* (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 roku[30]) nie pozostawia wątpliwości, że pojęcie zapłaty podatku wiąże się z przekazaniem pieniędzy[31] organowi podatkowemu. Wykładnia ta pozostawia poza tym pojęciem takie formy wygaśnięcia zobowiązania, jak: potrącenie[32], zaliczenie nadpłaty[33] lub zaliczenie zwrotu[34] na poczet zaległości podatkowej, które również prowadzą do pełnego zaspokojenia wierzyciela podatkowego, jednak nie wiążą się z przekazaniem pieniędzy organowi podatkowemu.

Pomimo jednoznacznych wyników wykładni gramatycznej, w doktrynie prawa podatkowego poglądy na temat uznania tych instytucji jako rodzaju zapłaty są podzielone.

Na gruncie znowelizowanej *Ordynacji* Olgierd Łunarski wyraził pogląd, że zapłata podatku, pomimo tak wyraźnego jej wyodrębnienia w przepisie art. 59 § 1 *Ordynacji*, może być postrzegana w znaczeniu ścisłym, które wiąże się z przekazaniem pieniędzy organowi podatkowemu, i w znaczeniu szerokim, które obejmuje dodatkowo potrącenie i zaliczenie nadpłaty i zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych[35]. Odmienne stanowisko zajmuje w tej kwestii Maciej Ślifirczyk, który stwierdził: „Nowa redakcja art. 59 § 1 *Ordynacji* nie daje podstaw do uznawania potrącenia prawnopodatkowego za rodzaj zapłaty podatku. Obecnie jest to równorzędna z zapłatą forma wygasania zobowiązań podatkowych"[36]. Taki sam pogląd wyraził w stosunku do zaliczenia nadpłaty i zwrotu podatku[37].

Istotą potrącenia, zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku jest ich kompensacyjny charakter. Formy te prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowe-

---

[29] Por: *Słownik języka polskiego*, pod red. W. Doroszewskiego, t. X, Warszawa 1997, s. 696 oraz *Słownik języka polskiego*, pod red. M. Szymczaka, t. III, Warszawa 1988, s. 944.

[30] Nowelizacja dokonana ustawą z dnia 12 września 2002 roku *o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw* (DzU nr 169, poz. 1387).

[31] Pieniężna zapłata na gruncie *Ordynacji* może występować w następujących formach:
– podstawowej, która dzieli się na zapłatę gotówkową i zapłatę bezgotówkową (polecenie przelewu, a także, od 1 stycznia 2009 roku – w przypadku podjęcia stosownej uchwały przez radę gminy, radę powiatu lub sejmik województwa – kartą płatniczą);
– pomocniczej, która występuje w formie zapłaty papierami wartościowymi (w przypadku wydania odpowiedniego rozporządzenia Ministra Finansów) oraz zapłaty znakami skarbowymi akcyzy (ten ostatni sposób zapłaty nie znajdzie zastosowania, gdyż nie może, ze względu na swoją specyfikę, dotyczyć zaległości).

[32] Przepis art. 64–65 *Ordynacji podatkowej*.

[33] Przepis art. 76 *Ordynacji podatkowej*.

[34] Przepis art. 76b *Ordynacji podatkowej.*

[35] Por.: O. Łunarski, *Prawa i obowiązki organów podatkowych w związku z zapłatą podatku*, [w:] *Systemy podatkowe w Polsce i na Ukrainie a struktura organizacyjna administracji podatkowych*, Rabe 2003, s. 77.

[36] M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 197.

[37] *Ibidem*, s. 198 i 199.

go, bez rzeczywistego świadczenia odpowiadającego wysokości podatku. Skutek, jaki wywołują, jest tożsamy z zapłatą i to będzie najistotniejszym argumentem do zastosowania wykładni celowościowej[38] i do uznania, że zaspokojenie wierzyciela w którejkolwiek formie będzie równoznaczne z zapłatą podatku, a co za tym idzie, również ze spełnieniem warunku z art. 56 § 1a *Ordynacji*. Wprowadzenie obniżonej stawki odsetek za zwłokę ustawodawca powiązał ze złożeniem dobrowolnej korekty, w której podatnik wykazał zaległość podatkową i zapłacił tę zaległość. Z uzasadnienia projektu ustawy z dnia 2 lipca 2008 roku[39] wynika, że niższa stawka odsetek za zwłokę ma stanowić „swoistą premię" za ujawnienie i zapłatę zaległości, która nie została jeszcze wykryta przez organ podatkowy. Wobec powyższego, cel przepisu zostaje spełniony, gdy następuje dobrowolne ujawnienie zaległości i zaspokojenie w ciągu siedmiu dni wierzyciela podatkowego. Warunek zaspokojenia wierzyciela spełniają powołane formy wygaśnięcia zobowiązania.

Poza powyższymi argumentami za uznaniem potrącenia, zaliczenia nadpłaty lub zwrotu, należy wskazać również na niektóre obowiązki organów podatkowych, które wynikają z przepisów *Ordynacji*, a bezpośrednio odnoszą się do stosowania przepisu art. 56 § 1a *Ordynacji*.

Można je rozważyć na przykładzie następującego stanu faktycznego:

Podatnik w dniu 30 kwietnia 2010 roku złożył zeznanie PIT 37 za 2009 rok, w którym wykazał nadpłatę podatku w wysokości 5000 zł. Dnia 20 maja 2010 roku dobrowolnie składa korektę zeznania PIT 37 za 2008 rok, w której wykazał zobowiązanie podatkowe o 4000 zł wyższe, niż zobowiązanie wykazane w pierwotnej deklaracji, czyli wykazał zaległość podatkową w wysokości 4000 zł.

Przyjmując, że pojęcie zapłaty oznacza wyłącznie przekazanie środków pieniężnych organowi podatkowemu, podatnik, aby skorzystać z obniżonej stawki odsetek za zwłokę, powinien dokonać wpłaty do 27 maja 2010 roku.

Czy wpłata ta powinna zostać dokonana?

Zgodnie z przepisem art. 73 § 2 pkt 1 *Ordynacji*, nadpłata wynikająca z zeznania za 2009 rok powstała w dniu złożenia zeznania, czyli 30 kwietnia 2010 roku.

Z kolei, na podstawie przepisu art. 75 § 2 pkt 5, nadpłata powinna być zwrócona podatnikowi w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia deklaracji.

Ponieważ w korekcie z dnia 20 maja 2010 roku podatnik wykazał zaległość, organ podatkowy ma obowiązek zastosowania przepisu art. 76 § 1 *Ordynacji*. Przepis ten określa sposoby dysponowania nadpłatą, ograniczając w tym zakresie swobodę podatnika. Zgodnie z tym przepisem, nadpłaty wraz z ich oprocentowaniem podlegają zaliczeniu z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę oraz bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku podlegają zwrotowi z urzędu, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Zaliczenie nadpłaty podatku na poczet zaległości jest czynnością materialnotechniczną, wynikającą bezpośrednio z tego przepisu. Dla skutecznego zaliczenia nadpłaty istotne jest to, aby zaległość, na poczet której nadpłata ma zostać zarachowana, istniała (nie była przedawniona) w dacie dokonania zaliczenia. Zaliczenie nadpłaty następuje w przypadku, gdy nadpłata powstała w wyniku złożenia zeznania z dniem powstania nadpłaty, czyli z dniem 30 kwiet-

[38] O możliwości stosowania wykładni celowościowej w prawie podatkowym zob.: B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, ss. 49–61.

[39] Druk nr 906 z 2 lipca 2008 roku, publikacja – www.sejm.gov.pl/pracesejmu/druki.

nia 2010 roku. W sprawie zaliczenia nadpłaty organ ma obowiązek wydać postanowienie, które ma charakter deklaratoryjny. Data wydania postanowienia nie ma znaczenia, gdyż postanowienie to potwierdza jedynie powstałe *ex lege* zaliczenie na poczet zaległości podatkowych.

Uznając, że zaliczenie nadpłaty jest czynnością tożsamą z zapłatą zaległości przez podatnika w świetle przepisu art. 56 § 1a *Ordynacji*, podatnik powinien zostać obciążony odsetkami za zwłokę za okres od 1 maja 2009 roku do 30 kwietnia 2010 roku, liczonymi według obniżonej stawki.

W analizowanym przykładzie, dokonywanie przez podatnika wpłaty w terminie siedmiu dni w związku z dobrowolnym złożeniem korekty nie znajduje w żadnym wypadku uzasadnienia, gdyż powodowałoby powstanie nadpłaty ze względu na obligatoryjny tryb postępowania z nadpłatami przewidziany w przepisie art. 76 *Ordynacji*.

Niewątpliwą wadą przyjęcia, że: potrącenie, zaliczenie nadpłaty, zaliczenie zwrotu jest tożsame z zapłatą, o której mowa w przepisie art. 56 § 1a *Ordynacji*, będzie pojawienie się sporów z podatnikami, które powstaną w różnych stanach faktycznych, a będą dotyczyły najczęściej momentu powstania nadpłaty, momentu zaliczenia nadpłaty czy zwrotu podatku. Wynika to stąd, że przepisy *Ordynacji* w tym zakresie są skomplikowane i poddawane stosunkowo częstym nowelizacjom.

❖ Charakter siedmiodniowego terminu do zapłaty zaległości

Siedmiodniowy termin do zapłaty zaległości wykazanej w korekcie jest terminem materialnym. Przesądza o tym charakter czynności, jaką jest zapłata zaległości i fakt, że jest wyznaczony ustawowo określoną datą. Konsekwencją powyższego rozstrzygnięcia jest możliwość stosowania do tego terminu przepisu art. 48 *Ordynacji*, który dopuszcza odroczenie wszystkich terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego z wyjątkiem przepisów enumeratywnie wymienionych w przepisie art. 48 § 1 *Ordynacji*[40]. Katalog terminów niepodlegających odroczeniu jest zamknięty. Wydaje się, że ustawodawca przez niedopatrzenie nie poszerzył tego katalogu o termin wynikający z przepisu art. 56 § 1a *Ordynacji*, gdyż – jak już wskazywano powyżej – intencją ustawodawcy było premiowanie dobrowolnych wpłat w stosunkowo krótkim terminie, a stworzenie potencjalnych możliwości odraczania tego terminu pozostaje w jawnej rozbieżności z tą intencją.

[40] Nie podlegają odroczeniu terminy:
1. przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania (art. 68 i art. 69),
2. przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70),
3. przedawnienia należności płatników i inkasentów (art. 71),
4. zwrotu nadpłaty (art. 77 §§ 1–3),
5. wygaśnięcia prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 79 § 2),
6. wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty podatku (art. 80 § 1),
7. wystawienia rachunku (art. 87 § 3),
8. żądania wystawienia rachunku (art. 87 § 4),
9. przechowywania kopii rachunków (art. 88 § 1),
10. przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej (art. 118 § 1),
11. przedawnienia zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej.

❖ Problemy międzyczasowe dotyczące stosowania obniżonej stawki

Nowelizacja *Ordynacji*, wprowadzona ustawą z dnia 7 listopada 2008 roku, nie rozstrzyga jednoznacznie, od kiedy i w jakim zakresie należy stosować nowe przepisy dotyczące obniżonej stawki. Problem ten został poruszony w ogólnej interpretacji Ministra Finansów z dnia 12 lutego 2009 roku[41], w której minister stwierdził: „Przepis art. 56 § 1a *Ordynacji podatkowej* obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 roku i nie nadano mu mocy wstecznej. Uregulowania art. 56 § 1a ustawy – *Ordynacja podatkowa* mają więc zastosowanie do korekt deklaracji złożonych po dniu 1 stycznia 2009 roku i nie obejmują korekt deklaracji złożonych przed tym dniem.

Obniżona stawka odsetek za zwłokę ma zastosowanie do naliczania odsetek za zwłokę za okres od dnia 1 stycznia 2009 roku, co wynika z treści obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 6 stycznia 2008 roku *w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki za zwłokę od zaległości podatkowych* (MP nr 2, poz. 11). Omawiana stawka ma zastosowanie do kwoty zaległości podatkowej powstałej zarówno przed, jak i po dniu 1 stycznia 2009 roku. Obniżona stawka odsetek za zwłokę nie ma jednak zastosowania do całej kwoty zaległości podatkowej, lecz do ujawnionej w wyniku skorygowania deklaracji. Niemniej jednak, jeżeli skorygowana deklaracja dotyczy zaległości podatkowej powstałej przed dniem 1 stycznia 2009 roku, to od dnia 1 stycznia 2009 roku odsetki za zwłokę powinny być naliczane według obniżonej stawki odsetek za zwłokę, zaś do dnia 31 grudnia 2008 roku według podstawowej stawki odsetek za zwłokę".

Stanowisko zawarte w powyższej interpretacji zasługuje w pełni na aprobatę, gdyż opowiada się za zasadą stosowania prawa nowego, a wynika to z analizy przepisów międzyczasowych. Dodatkowo można poszerzyć argumentację dotyczącą nienadania „mocy wstecznej" przepisowi art. 56 § 1 a i b *Ordynacji*. Sytuacje, kiedy można stosować przepisy poprzednio obowiązujące, określone są wyraźnie w ustawie z dnia 7 listopada 2008 roku[42]. Wśród tych przepisów nie wymieniono skutków zmiany przepisu art. 56 *Ordynacji*. Ponieważ są to przepisy rozbudowane (co oznacza, że powinny być przemyślane przez ustawodawcę), w związku z tym uprawniają do wyciągnięcia – opartego na rozumowaniu *a contrario* – wniosku, iż do wszystkich innych sytuacji, nieobjętych regulacją międzyczasową, należy stosować przepisy nowe.

3. Zasady ustalania odsetek za zwłokę

Odsetki za zwłokę naliczane są za precyzyjnie określony w przepisach okres. Terminy początkowe wynikają bezpośrednio z przepisu art. 53 § 4 i 5 *Ordynacji podatkowej*, natomiast terminy końcowe określone są w przepisach §§ 4–10 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 roku

[41] Sygn. akt: PK4/8012/18/LJO/09/58, publikacja: sip.mf.gov.pl/sip.
[42] Przepisy artykułów 6 –9 ustawy z dnia 7 listopada 2008 roku.

w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach[43].

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

[43] DzU nr 165, poz. 1373 z późn. zm.

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.

W związku z wprowadzeniem obniżonej stawki odsetek za zwłokę, rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2008 roku[44] *zmieniającym rozporządzenie w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach*, wprowadzono nowy wzór służący do naliczania odsetek za zwłokę.

Odsetki za zwłokę z zastosowaniem obniżonej stawki odsetek za zwłokę są naliczane według wzoru:

$$\frac{Kz \cdot L \cdot O_1}{365} = On = Opz$$

Poszczególne symbole i liczby oznaczają:
Kz – kwotę zaległości,
L – liczbę dni zwłoki,
O_1 – obniżoną 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 § 2 *Ordynacji* wprowadzono proporcjonalne rozliczanie dokonanej wpłaty na zaległość podatkową i 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 by na poczet zaległości, a podatnikowi pozostałyby do zapłaty odsetki za zwłokę. Z kolei sytuacja od-

[44] DzU nr 236, poz. 1633.

wrotna, to znaczy, że istnieje zaległość podatkowa, a nie występują odsetki, może wystąpić jedynie w przypadku umorzenia odsetek za zwłokę[45].

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 art. 55 § 2 *Ordynacji*, a co z tym idzie, prowadzi do wyliczeń, które nie są prawidłowe w świetle omawianego przepisu[46].

Przepis art. 55 § 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[47].

---

[45] Wynika to z przepisu art. 67a § 1 pkt 3 *Ordynacji.*

[46] Por.: B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Toruń 2002, s. 215, 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.

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

O ile stosowanie przepisu art. 55 § 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, problematycznym staje się stosowanie tego przepisu. Istotą problemu jest wzajemny stosunek dwóch ustaw: *Ordynacji podatkowej* (w szczególności przepisu art. 55 § 2) i *Prawa upadłościowego i naprawczego*[48] (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 § 2 *Ordynacji*, który – jak wskazywano powyżej – wprowadza automatyzm naliczania odsetek, gdy wpłata dotyczy zaległości. W przypadku, gdy odsetki byłyby zaliczone do kategorii pierwszej, stosowanie tego przepisu byłoby dopuszczalne, natomiast zaliczenie odsetek od bieżących zobowiązań do kategorii czwartej wykluczałoby jego stosowanie, gdyż naruszałoby to opisane powyżej reguły.

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[49].

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

[49] Por.: A. Jakubecki, F. Zedler, *Prawo upadłościowe i naprawcze. Komentarz do art. 342*, Lex oraz wyrok NSA z 19 stycznia 2005 r., sygn. akt: FSK 1516/04 nie publik.; wyrok NSA z 7 grudnia 2005 r., sygn. akt: I FSK 752/05, Lex nr 187649; wyrok z 18 czerwca 2007 r., sygn. akt: NSA II FPS 6/06, ONSAiWSA 2007/5/110; wyrok z 7 marca 2008 r. WSA w Poznaniu, sygn. akt: I SA/Po76/08, Lex nr 452908.

4. Przypadki nienaliczania odsetek za zwłokę

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

a) 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 § 1 i § 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;

b) 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 pierwszej instancji wynosi 14 dni w sytuacji, gdy organ pierwszej instancji nie skorzystał w tym terminie z prawa samokontroli decyzji w granicach wyznaczonych przez przepis art. 226 § 1 *Ordynacji*[50];

c) za okres od następnego dnia po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego.
Przepis art. 139 § 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;

d) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu, od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszonego postępowania.
Przesłanki zawieszenia postępowania z urzędu reguluje przepis art. 201 *Ordynacji podatkowej*[51]. W razie zaistnienia którejkolwiek z nich organ po-

---

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

[51] Przesłanki zawieszenia to:

1) śmierć strony, jeżeli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe;
2) gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd;
3) śmierć przedstawiciela ustawowego strony;
4) utrata przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych;
5) 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;
6) 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.

datkowy 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[52];

e) jeżeli wysokość odsetek nie przekraczałaby trzykrotności wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez Pocztę Polską[53] za polecenie przesyłki listowej[54].
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[55].
Omawiany przepis art. 54 § 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 odrębną zaległość podatkową poszczególnych rat podatku zajęło Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 18 października 2005 roku[56], powołując się na przepis art. 51 § 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 w doktrynie prawa podatkowego[57], 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 oparte na wykładni Ministerstwa Finansów, oparte na wykładni językowej, jest prawidłowe;

[52] Por.: wyrok NSA z 7 lipca 2005 r., sygn. akt: FSK 2067/04, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2006, nr 5, s. 80.

[53] Przekształcenie przedsiębiorstwa państwowego użyteczności publicznej „Poczta Polska" w spółkę akcyjną „Poczta Polska Spółka Akcyjna" przewiduje ustawa z 8 września 2008 r. *o komercjalizacji państwowego przedsiębiorstwa użyteczności publicznej „Poczta Polska"* (DzU nr 180, poz. 1109). W związku z tym ustawą tą dokonano stosownej zmiany w *Ordynacji podatkowej* (zmieniono słowa „Poczta Polska" na słowa „Poczta Polska Spółka Akcyjna"), która wejdzie w życie od 1 dnia miesiąca po miesiącu, w którym dokonany zostanie wpis spółki akcyjnej do rejestru przedsiębiorców oraz dokonane zostanie wykreślenie przedsiębiorstwa państwowego z rejestru, nie później niż 1 grudnia 2009 roku.

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

[55] Na dzień 1 kwietnia 2009 roku wysokość opłaty dodatkowej wynosi 2,20 zł – zarządzenie nr 28 Dyrektora Generalnego Poczty Polskiej z dnia 10 marca 2009 r. *w sprawie cennika opłat za usługi pocztowe w obrocie krajowym*.

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

[57] 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, *op. cit.*, s. 276.

f) 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.
Przepis art. 54 § 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 § 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 tylko za okres zwłoki w załatwieniu sprawy[58];

g) 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 § 1 pkt 7a jest związane z wprowadzeniem możliwości samodzielnego korygowania błędów rachunkowych lub innych oczywistych omyłek bez bezpośredniego udziału składającego deklarację w ramach czynności sprawdzających[59]. Organ podatkowy ma prawo co do zasady 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;

h) w zakresie przewidzianym w odrębnych ustawach.
Jako przykłady można podać ustawę z dnia 7 października 1999 roku *o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej*[60] (przepis art. 10 ust. 2 pkt 4) oraz ustawę z dnia 28 lutego 2003 roku – *Prawo upadłościowe i naprawcze*[61] (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[62]. Zgodnie z przepisem art.

[58] Jest to rozwiązanie odmienne niż w pkt 3 § 1 art. 54, gdzie ustawodawca nakazał nienaliczanie odsetek wyłączne za okres pozostawania w zwłoce przez organ drugiej instancji.
[59] Por.: przepis art. 274 § 1 pkt 1 *Ordynacji*.
[60] DzU nr 83, poz. 932 z późn. zm.
[61] DzU nr 60, poz. 535 z późn. zm.
[62] Organami kontroli skarbowej są:
1) minister właściwy do spraw finansów publicznych,
2) Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej,
3) dyrektor urzędu kontroli skarbowej.

31 ust. 1 ustawy *o kontroli skarbowej*[63], do postępowania kontrolnego[64] 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.

Ponadto należy jeszcze wskazać na regulację zawartą w przepisie art. 54 § 3 *Ordynacji*. Przepis ten stanowi, że przepisy art. 54 § 1 pkt 2, 3, 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 i 3. Natomiast w przypadku pkt 7, gdy należy go zastosować w sytuacji uchylenia decyzji organu pierwszej 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 pierwszej instancji, która nie będzie podlegać uchyleniu do ponownego rozpoznania lub za okres od dnia uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia do dnia doręczenia decyzji po ponownym rozpatrzeniu sprawy. W piśmiennictwie wyrażony jest pogląd[65] słusznie aprobujący pierwsze rozwiązanie, niemniej jednak uzasadnienia przyjęcia tego rozwiązania należy szukać raczej w wykładni celowościowej niż językowej, gdyż celem wprowadzenia przepisu art. 54 § 1 pkt 7 *Ordynacji* była przede wszystkim ochrona strony postępowania podatkowego przed nadmiernym przedłużaniem postępowania, a pierwsze rozwiązanie jest całkowicie zgodne z tym celem[66].

Do 31 grudnia 2008 roku w zakresie nienalicznia odsetek za zwłokę obowiązywał przepis art. 54 § 1 pkt 6 *Ordynacji*, który przewidywał nienaliczanie odsetek 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.

---

[63] Ustawa z dnia 28 września 1991 roku *o kontroli skarbowej* (j.t.: DzU 2004 nr 8, poz. 65 z późn. zm.).

[64] 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*.

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

[66] Por.: wyrok WSA z 18 lutego 2004 r., 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. Skarb 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 (zob.: J. Zubrzycki, *Komentarz do art. 47–58*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, s. 242)."

Przepis ten miał na celu ochronę podmiotu stosunku prawnopodatkowego przed bezczynnością organów podatkowych. Dotyczył sytuacji, gdy organ podatkowy w trakcie kontroli podatkowej stwierdził nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego, w wyniku których powinno nastąpić wszczęcie postępowania podatkowego[67]. Jeżeli organ podatkowy nie dokonał tego w terminie 3 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej[68], skutkowało to nienaliczaniem odsetek za zwłokę.

Od 1 stycznia 2009 roku do *Ordynacji* wprowadzono inny sposób zapobiegania opieszałości organu podatkowego we wszczęciu pokontrolnego postępowania podatkowego.

W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli. Zasady dotyczącej obligatoryjnego wszczęcia postępowania nie stosuje się w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących.

Ponadto przepis art. 165b § 3 *Ordynacji* przewiduje możliwość wszczęcia postępowania po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli:

1) podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;
2) organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

W związku z powyższą nowelizacją nasuwają się wątpliwości, związane ze stosowaniem przepisów art. 54 § 1 pkt 6 i art. 165b § 1 *Ordynacji* w okresie przejściowym. Stanowisko w tej sprawie zajął Minister Finansów w drugiej części interpretacji ogólnej z dnia 12 lutego 2009 roku: „Przepis intertemporalny, art. 6 ustawy z dnia 7 listopada 2008 roku *o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, stanowi, że: »Do postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej przed dniem wejścia w życie ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe. Nowy przepis art. 165b § 1 ustawy – *Ordynacja podatkowa* ma zastosowanie do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej po dniu 1 stycznia 2009 roku. Przepis art. 6 ustawy nowelizującej odnosi się do postępowania podatkowego, zaś art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – *Ordynacja podatkowa* znajduje się dziale III ustawy „Zobowiązania podatkowe", a nie w dziale IV „Postępowanie podatkowe", to jednak przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – *Ordynacja podatkowa* jest integralnie związany z wszczęciem postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej. Tym samym, przepis przejściowy art. 6 ustawy nowelizującej wyznacza również zakres stosowania uchylonego przepisu art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – *Ordynacja podatkowa*. W przypadkach, w których nie ma zastosowania przepis art. 165b ustawy – *Ordynacja podatko-*

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

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

wa, należy zastosować przepis art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – *Ordynacja podatkowa*. Przepis art. 165b ustawy – *Ordynacja podatkowa* nie wyznacza terminu na wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej zakończonej przed dniem 1 stycznia 2009 roku. Tym samym, jeżeli kontrola podatkowa została zakończona przed dniem 1 stycznia 2009 roku, a postępowanie podatkowe zostało wszczęte w 2009 roku, lecz jednak po upływie terminu 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli, to wówczas będzie miał zastosowanie art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – *Ordynacja podatkowa*. Wyznaczony zastosowaniem przepisu art. 54 § 1 pkt 6 ustawy – *Ordynacja podatkowa* okres bezodsetkowy może rozpoczynać się w 2008 roku (lub wcześniej) i kończyć w 2009 roku (lub później), w zależności od daty wszczęcia kontroli podatkowej i daty doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli«."

III. Podsumowanie

Wprowadzone od 1 stycznia 2009 roku przepisy dotyczące odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, pomimo przedstawionych wątpliwości, należy ocenić pozytywnie. W szczególności bardzo istotnym dla podatników jest wprowadzenie obniżonej stawki odsetek za zwłokę, która powinna zachęcić podatników do dobrowolnych wpłat zaległości.

Również pozytywnie należy ocenić wprowadzenie nowego „mechanizmu" zapobiegania opieszałości organów podatkowych we wszczynaniu postępowania podatkowego w przypadku stwierdzenia w trakcie kontroli nieprawidłowości. Obowiązujące do końca 2008 roku rozwiązanie tylko częściowo rekompensowało podatnikom opieszałość organów podatkowych.

Wątpliwości zidentyfikowane powyżej pozwalają sformułować postulaty *de lege ferenda*.

Przede wszystkim powinny być znowelizowane przepisy:

– art. 56 *Ordynacji podatkowej* w celu jednoznacznego wskazania, że pojęcie „zapłata" użyte w § 1a tego przepisu obejmuje inne efektywne formy wygaśnięcia zobowiązania, które zaspokajają wierzyciela podatkowego, a nie wiążą się z bezpośrednim przekazaniem pieniędzy do organu podatkowego. Ponadto z § 1a powinny być wykreślone słowa: „wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty", gdyż obowiązek uzasadnienia przyczyn nie dotyczy wszystkich korekt;
– art. 48 § 1 *Ordynacji podatkowej* w zakresie uzupełnienia katalogu terminów niepodlegających odroczeniu.

Ponadto powinien zostać znowelizowany przepis art. 54 § 3 *Ordynacji*, w którym należałoby doprecyzować, jakie skutki w zakresie nienaliczania odsetek wywołuje uchylenie decyzji organu pierwszej instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania lub w przypadku stwierdzenia nieważności decyzji. Ponadto należałoby rozszerzyć stosowanie przepisu art. 54 § 3 na uchylenie decyzji w wyniku przeprowadzenia postępowania w sprawie wznowienia postępowania, które zostało wszczęte z urzędu.

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

ADAM CZUDEC

Finanse jednostek samorządu terytorialnego w województwie podkarpackim w latach 2007–2008

Wstęp

W ostatnich kilku latach obserwowana jest tendencja do systematycznego i dość stabilnego tempa wzrostu dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Przykładowo, w 2007 roku dochody ogółu samorządów w Polsce wzrosły średnio o 12,3% (w 2006 roku – o 12,9%), przy zróżnicowaniu dynamiki dochodów różnych typów jednostek samorządowych. Dochody gmin w 2007 roku, w stosunku do roku poprzedniego zwiększyły się o 10,2%, miast na prawach powiatu – o 14,5%, powiatów – o 8,8%, a województw samorządowych – o 19,6%. Spośród trzech głównych składników dochodów budżetowych (dochody własne, subwencja ogólna, dotacje celowe), największym tempem wzrostu w 2007 roku charakteryzowały się dochody własne (przyrost o 17,9%), co może świadczyć o rosnącym znaczeniu wewnętrznych czynników rozwojowych lokalnego i regionalnego środowiska (przedsiębiorczość, wzrost dochodów mieszkańców, spadek bezrobocia), które są źródłem dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

Wspomniana wyżej tendencja nie miała jednak większego wpływu na zmniejszenie międzyregionalnego zróżnicowania sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego, które od wielu lat utrzymuje się na podobnym poziomie (**tabela 1**).

Tabela 1

Relacje dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego wg województw w przeliczeniu na 1 mieszkańca w stosunku do średniej krajowej (w %)

Wyszczególnienie	Lata		
	1999	2004	2007
Polska, w tym:	**100**	**100**	**100**
Dolnośląskie	114	106	108
Kujawsko-pomorskie	92	94	94
Lubelskie	88	89	86
Lubuskie	105	101	101
Łódzkie	93	92	90

Małopolskie	91	92	94
Mazowieckie	125	121	129
Opolskie	96	92	92
Podkarpackie	**92**	**91**	**91**
Podlaskie	90	91	89
Pomorskie	100	106	107
Śląskie	96	99	93
Świętokrzyskie	93	92	89
Warmińsko-mazurskie	96	101	100
Wielkopolskie	93	97	96
Zachodniopomorskie	108	101	101

Źródło: *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2007 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2008.

Wskaźniki reprezentowane w **tabeli 1** pozwalają stwierdzić utrzymywanie się na podobnym poziomie dysproporcji między dochodami budżetowymi jednostek samorządu terytorialnego w Polsce w ciągu ostatnich 9 lat. Podkarpacie, na tle innych regionów, ciągle pozostaje w grupie najmniej „zamożnych", a proporcje w stosunku do stanu przeciętnego w Polsce praktycznie się nie zmieniają. Jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy jest niski poziom dochodów własnych, który w 2007 roku kształtował się w granicach 64% przeciętnej wielkości dochodów własnych ogółu jednostek samorządowych w Polsce. Pod względem wielkości tego wskaźnika Podkarpacie pozostawało na przedostatnim miejscu w Polsce (przed województwem lubelskim, gdzie analogiczny wskaźnik był o 1% niższy). Natomiast wskaźnik udziałów w podatku dochodowym był w województwie podkarpackim najniższy w Polsce i stanowił zaledwie 58% wielkości przeciętnej dla całego kraju. Niski poziom dochodów podatkowych podkarpackich samorządów był w części rekompensowany dotacjami celowymi (122% w stosunku do wielkości przeciętnej w Polsce) i subwencją ogólną (127% wielkości przeciętnej dla ogółu jednostek samorządowych w Polsce). Każdy z tych wskaźników plasował Podkarpacie na pierwszym miejscu w Polsce pod względem zasilania budżetów samorządowych środkami pochodzącymi z budżetu państwa.

Charakteryzując sytuację finansową podkarpackich samorządów na tle ogólnopolskim, należy zwrócić jeszcze uwagę na relatywnie niskie wskaźniki zobowiązań w relacji do dochodów, bo zarówno w 2007, jak też w 2006 roku dla Podkarpacia wskaźniki te były poniżej 20%, co lokowało ten region na 7. miejscu w Polsce.

Natomiast pod względem udziału bezzwrotnych środków zagranicznych w finansowaniu działalności jednostek samorządowych Podkarpacie należało do regionów mających wyższy wskaźnik od przeciętnego w Polsce (w 2007 roku 5,3% środków bezzwrotnych w dochodach ogółem na Podkarpaciu i 4,5% przeciętnie w Polsce). Jednakże różnice między województwami nie były zbyt duże, a ponadto należy zauważyć stosunkowo mały udział takich środków w dochodach jednostek samorządowych.

Przytoczone tu wielkości charakteryzujące sytuację finansową samorządów pokazują stan przeciętny, który jest dość mocno zróżnicowany nie tylko między województwami, ale także między różnymi typami jednostek samorządowych.

W dalszej części opracowania przedstawiono charakterystykę dochodów i wydatków budżetowych samorządu województwa podkarpackiego, a także samorządów powiatów, miast na prawach powiatów i samorządów gmin w latach 2007 i 2008.

Sytuacja finansowa samorządu województwa

Dochody samorządów województw wykazują w latach 2007–2008 wysoką dynamikę wzrostu, co jest spowodowane otrzymywaniem z budżetu państwa – w formie zaliczki – dotacji rozwojowej na realizację regionalnych programów operacyjnych, która jest częścią dochodów budżetowych[1]. Był to jeden z powodów, dla których dochody samorządu województwa podkarpackiego w 2007 roku w przeliczeniu na 1 mieszkańca były o 13% wyższe niż w roku 2006, a z kolei w 2008 roku nastąpił blisko 29-procentowy przyrost dochodów w stosunku do roku poprzedniego. Skumulowany wskaźnik wzrostu w latach 2007 i 2008 wyniósł ponad 45%.

W dalszym ciągu jednak poziom dochodów samorządu województwa podkarpackiego pozostawał na relatywnie niskim poziomie w stosunku do większości województw w Polsce, bo w 2007 roku wskaźnik przeciętny dla całego kraju wyniósł 298 zł w przeliczeniu na 1 mieszkańca, podczas gdy na Podkarpaciu tylko 259 zł. Dla porównania, w województwie mazowieckim wskaźnik ten kształtował się na poziomie 479 zł i był najwyższy w Polsce, natomiast najniższy poziom dochodów uzyskało województwo łódzkie – 219 zł.

W latach 2007 i 2008 dość znacząco zmieniała się struktura dochodów budżetowych samorządu województwa, zwłaszcza gdy chodzi o proporcje między dochodami własnymi (których udział w dochodach ogółem zmniejszył się z ponad 50% w 2007 roku do około 35% w 2008 roku) i dotacjami celowymi (wzrost z 15% do ponad 29%). Nie zmieniła się natomiast struktura wydatków budżetowych, zarówno gdy chodzi o proporcje między wydatkami bieżącymi i majątkowymi, jak też pod względem udziału wydatków przy zastosowaniu ich grupowania według ważniejszych działów klasyfikacji budżetowej.

Wprawdzie w 2007 roku udział wydatków majątkowych w ogólnej ich kwocie w województwie podkarpackim był o około 5% niższy w porównaniu z przeciętnym wskaźnikiem dla ogółu samorządów województw, ale w porównaniu z innymi typami jednostek samorządowych, województwa przeznaczają na wydatki majątkowe znacząco większą część swoich dochodów.

Samorządy powiatów

W 2007 roku dochody samorządów powiatów w przeliczeniu na 1 mieszkańca wzrosły przeciętnie w Polsce o blisko 9% i wynosiły 637 zł. Powiaty województwa podkarpackiego osiągnęły niższe dochody niż przeciętny powiat w Polsce, bo ich wielkość w przeliczeniu na 1 mieszkańca w 2007 roku wyniosła około 625 zł, pomimo blisko 12-procentowego wzrostu dochodów w porównaniu

[1] Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 roku *o zasadach prowadzenia polityki rozwoju* (DzU nr 227, poz. 1658).

z rokiem 2006. Tendencja wzrostowa została utrzymana także w 2008 roku, chociaż tempo przyrostu, wynoszące ponad 10%, było niższe w porównaniu z poprzednimi latami. W ostatnich dwóch latach nie zmieniły się znacząco dysproporcje między powiatami pod względem wysokości dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca i w dalszym ciągu powiat o najniższych dochodach uzyskiwał mniej niż 40% dochodów w porównaniu z powiatem mającym najwyższy wskaźnik dochodów w stosunku do liczby mieszkańców (**tabele A** i **B**). Zwiększeniu poziomu dochodów towarzyszył niewielki wzrost zobowiązań samorządów powiatów z tytułu kredytów i pożyczek (o około 4%). W rezultacie udział zobowiązań w ogólnej kwocie dochodów budżetowych zmniejszył się z blisko 17% w 2007 roku do 14,4% w 2008 roku.

Wskaźnik zadłużenia jest bardzo mocno zróżnicowany między powiatami, przy czym zdecydowanie najwyższy udział zobowiązań w stosunku do dochodów w 2008 roku miały dwa powiaty położone na obszarach górskich, tj. leski – 56% i bieszczadzki – 46%. Trzeba przy tym zauważyć, że są to wprawdzie powiaty uzyskujące znacznie wyższe od przeciętnych w województwie dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca, ale globalna kwota ich dochodów jest najniższa spośród wszystkich powiatów Podkarpacia, a ponadto w 2008 roku ich dochody były niższe w porównaniu z rokiem poprzednim. Konsekwencją było wyraźne obniżenie udziału wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych w 2008 roku. Poza powiatami bieszczadzkim i leskim, zmniejszenie wydatków majątkowych wystąpiło jeszcze w powiatach: leżajskim, niżańskim i rzeszowskim (**tabela G**).

Miasta na prawach powiatu

Poziom dochodów budżetowych miast na prawach powiatu w Polsce w roku 2007, w przeliczeniu na 1 mieszkańca, wyniósł 3360 zł i w relacji do 2006 roku był wyższy o około 15%. Miasta na prawach powiatu na Podkarpaciu miały dochody w tym samym roku na podobnym poziomie. Najwyższe dochody miało Krosno, najniższe zaś – Tarnobrzeg i taka sytuacja utrzymuje się od kilku lat. Należy jednak zauważyć, że w 2006 roku przeciętne dochody podkarpackich miast na prawach powiatu były o ponad 6% wyższe od średniej kwoty dla ogółu tego typu samorządów w Polsce. Można zatem stwierdzić, że w 2007 roku sytuacja finansowa tej grupy miast na Podkarpaciu, na tle ogólnopolskim, uległa pogorszeniu. Z kolei w 2008 roku wszystkie miasta na prawach powiatu w województwie podkarpackim dość znacząco zwiększyły swoje dochody i zmniejszyły skalę zadłużenia, mierzoną udziałem zobowiązań w stosunku do dochodów budżetowych. Warto przy tym podkreślić, że koszty funkcjonowania administracji samorządowej miast na prawach powiatu mają mniejszy udział w strukturze wydatków budżetowych niż w przypadku innych typów jednostek samorządu terytorialnego(**tabele E** i **F**).

Sytuacja finansowa samorządów gmin

W ostatnich kilku latach widoczny był systematyczny wzrost poziomu dochodów budżetowych gmin w Polsce, a tempo przyrostu wyniosło w 2003 roku 3,5%, w 2004 – 8,3%, w 2005 – 11,6%, w 2006 – 12,9%, a w 2007 – 10,2%.

Największy przyrost wystąpił w gminach miejskich, najniższy zaś w gminach wiejskich[2]. Mimo to gminy wiejskie miały w 2007 roku najwyższą wielkość dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca – 2293 zł, podczas gdy w gminach miejskich dochody kształtowały się na poziomie 2217 zł, a w gminach miejsko-wiejskich osiągnęły kwotę 2210 zł. Dochody gmin na Podkarpaciu były niższe od przeciętnych w kraju, bo ich wielkość w przeliczeniu na 1 mieszkańca w 2007 roku wyniosła w gminach wiejskich – 2189 zł, w gminach miejskich – 2121 zł, a w miastach-gminach – 2105 zł (**tabela B**).

W 2008 roku nastąpił znaczący przyrost dochodów budżetowych w każdym z typów gmin, a indeksy dynamiki wyniosły: w gminach wiejskich i miejskich – 108, a w miastach-gminach – 107 w stosunku do roku poprzedniego.

Jak wynika z porównania liczb przedstawionych w **tabelach A** i **B**, w 2008 roku powiększyły się różnice między gminami o najwyższych i najniższych dochodach, a stwierdzenie to jest uzasadnione w przypadku każdego z typów gmin.

Tabela 2

Relacje dochodów gmin o najwyższych i najniższych wskaźnikach w przeliczeniu na 1 mieszkańca

Wyszczególnienie	Dochody gmin o najwyższych dochodach = 100		
	Lata		
	2008	2007	2005
Gminy miejskie	74	81	82
Miasta-gminy	56	57	78
Gminy wiejskie	38	44	47

Stosunkowo najbardziej jednorodną grupę tworzą gminy miejskie, gdzie różnice w wysokości dochodów między poszczególnymi gminami są znacznie mniejsze w porównaniu z dwiema pozostałymi grupami gmin (**tabela 2**).

Można na tej podstawie wnioskować o nasilającym się procesie dochodowego rozwarstwienia gmin. Jedną z przyczyn takiej sytuacji jest mocno zróżnicowane między gminami znaczenie dochodów pozyskiwanych ze środków zewnętrznych, w tym zwłaszcza z funduszy Unii Europejskiej (**tabele C** i **D**). Przeciętny udział tych środków w dochodach własnych gmin jest stosunkowo niewielki, bo w 2008 roku kształtował się na poziomie 5–8%, ale skala zróżnicowania między gminami jest bardzo duża, bo z jednej strony są gminy, które nie miały w ogóle dochodów z tego źródła, z drugiej – w niektórych gminach fundusze zewnętrzne miały udział przekraczający 30% ogólnej kwoty dochodów własnych. Dla zmniejszenia dysproporcji dochodowych konieczna jest duża aktywność władz samorządowych wielu gmin w pozyskiwaniu funduszy unijnych.

Poziom wydatków budżetowych gmin pozostaje w ścisłym związku z wielkością uzyskiwanych dochodów, a w grupie wydatków największy udział mają środki kierowane na realizację zadań oświatowych (**tabele E** i **F**). Struktura wydatków bieżących charakteryzuje się ponadto dużą stabilnością w kolejnych

[2] *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2007 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2008.

latach. Natomiast gdy chodzi o wydatki majątkowe, to największy ich przyrost w 2008 roku wystąpił w budżetach gmin wiejskich, zaś gminy miejskie zmniejszyły ich kwotę w tymże roku o ponad 3% w porównaniu z rokiem poprzednim (**tabela G**).

Podsumowanie

Lata 2007 i 2008 nie różniły się istotnie pod względem sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu od lat poprzednich, bo w dalszym ciągu utrzymywało się duże wewnętrzne zróżnicowanie poziomu dochodów i wydatków między samorządami tych samych typów (powiaty, miasta na prawach powiatu, gminy miejskie, miasta-gminy, gminy wiejskie).

Ponadto, podobnie jak w latach wcześniejszych, przeciętne wielkości charakteryzujące sytuację finansową podkarpackich samorządów świadczą na ogół o utrzymywaniu się ich gorszej sytuacji finansowej na tle ogółu jednostek samorządowych w Polsce.

Na podkreślenie zasługuje duża aktywność niektórych samorządów gmin w pozyskiwaniu zewnętrznych źródeł finansowania, chociaż ich liczba jest stosunkowo niewielka. Wyraźny regres pod tym względem jest natomiast zauważalny w 2008 roku w przypadku samorządów powiatów (zmniejszenie udziału dochodów pozyskiwanych ze źródeł zewnętrznych z ponad 21% w 2007 roku do 9% w 2008 roku).

Generalnie jednak nie widać dotąd znaczącego wpływu funduszy Unii Europejskiej kierowanych do Polski na poprawę sytuacji finansowej większości podkarpackich samorządów.

dr hab. ADAM CZUDEC – profesor Uniwersytetu Rzeszowskiego; kierownik Katedry Polityki Gospodarczej Wydziału Ekonomii.

Dochody, wydatki, wynik i zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w 2007 roku **Tabela A**

Lp.	Nazwa jednostki	Dochody ogółem wykonane (w zł)	Dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca (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
							ogółem	w tym:			
								kredyty i pożyczki	zobowiązania wymagalne		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Samorząd województwa	**543 650 100**	**259**	**513 451 380**	**245**	**30 198 720**	**87 520 371**	**86 945 737**	**574 633**	**16,10**	
	POWIATY										
1	bieszczadzki	26 990 621	1 217	28 580 040	1 288	-1 589 419	10 751 889	10 751 889	0	39,84	1
2	brzozowski	37 486 811	575	36 309 939	557	1 176 872	3 595 537	2 695 537	0	9,59	14
3	dębicki	86 124 627	650	78 782 205	595	7 342 422	10 353 198	10 353 198	0	12,02	11
4	jarosławski	89 309 787	732	86 635 726	710	2 674 061	12 700 000	0	0	14,22	7
5	jasielski	79 681 855	693	79 731 087	693	-49 231	9 946 091	9 946 091	0	12,48	8
6	kolbuszowski	29 974 086	488	29 087 594	474	886 492	8 391 201	8 391 201	0	27,99	16
7	krośnieński	48 794 185	445	46 565 630	424	2 228 555	5 051 135	4 050 000	1 135	10,35	19
8	leski	26 018 663	979	26 961 997	1 014	-943 334	13 837 440	13 651 782	185 657	53,18	2
9	leżajski	54 934 389	794	52 765 417	762	2 168 972	3 174 092	274 092	0	5,78	4
10	lubaczowski	53 598 444	940	54 781 294	961	-1 182 850	18 002 256	18 000 962	1 294	33,59	3
11	łańcucki	46 709 521	601	44 327 553	570	2 381 968	4 918 748	4 918 748	0	10,53	13
12	mielecki	97 549 318	733	88 411 944	664	9 137 374	4 850 056	3 834 000	16 056	4,97	6
13	nižański	31 669 454	472	31 535 382	470	134 072	7 230 257	7 230 257	0	22,83	18
14	przemyski	26 810 363	377	28 474 044	400	-1 663 681	4 374 601	4 189 233	185 368	16,32	21
15	przeworski	37 589 266	478	37 024 428	471	564 838	11 182 031	8 165 547	16 484	29,75	17
16	ropczycko-sędziszowski	48 623 596	682	47 101 800	661	1 521 796	6 661 881	1 055 243	6 638	13,70	9
17	rzeszowski	72 661 470	427	71 576 631	421	1 084 838	2 500 919	2 500 919	0	3,44	20
18	sanocki	72 070 057	761	72 393 463	764	-323 406	21 134 876	21 121 947	12 928	29,33	5
19	stalowowolski	69 378 375	637	74 750 291	687	-5 371 916	19 394 329	7 086 008	8 321	27,95	12
20	strzyżowski	40 925 814	661	42 413 770	685	-1 487 955	6 887 957	6 887 957	0	16,83	10
21	tarnobrzeski	28 386 138	528	26 586 360	495	1 799 778	1 600 000	1 600 000	0	5,64	15
	Powiaty razem	**1 105 286 840**	**625**	**1 084 796 596**	**613**	**20 490 245**	**186 538 493**	**146 704 613**	**433 880**	**16,88**	
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU										
1	Krosno	177 579 567	3 721	180 689 378	3 786	-3 109 811	47 258 780	47 042 634	216 145	26,61	1
2	Przemyśl	217 952 585	3 247	222 980 261	3 322	-5 027 676	45 155 254	32 157 446	2 997 808	20,72	3
3	Rzeszów	577 311 050	3 531	574 353 953	3 513	2 957 097	184 795 636	16 173 769	21 867	32,01	2
4	Tarnobrzeg	133 388 988	2 665	138 225 489	2 762	-4 836 501	48 340 770	44 135 745	4 205 025	36,24	4
	Miasta na prawach powiatu razem	**1 106 232 190**	**3 368**	**1 116 249 081**	**3 399**	**-10 016 890**	**325 550 440**	**139 509 595**	**7 440 845**	**29,43**	
	MIASTA										
1	Dębica	98 144 813	2 095	99 375 961	2 121	-1 231 149	31 598 712	13 801 020	297 692	32,20	6
2	Dynów	14 419 663	2 385	14 338 488	2 372	81 174	4 227 598	4 092 362	135 236	29,32	1
3	Jarosław	82 260 350	2 030	84 593 968	2 088	-2 333 619	16 986 321	16 971 000	15 321	20,65	8
4	Jasło	88 160 156	2 347	84 176 045	2 241	3 984 111	27 249 128	26 517 016	732 112	30,91	2
5	Leżajsk	29 173 071	2 045	29 044 139	2 036	128 932	7 757 310	7 700 000	57 310	26,59	7
6	Lubaczów	24 634 945	1 980	23 732 238	1 908	902 707	5 386 740	2 286 310	430	21,87	10
7	Łańcut	40 267 642	2 222	40 883 055	2 256	-615 413	15 411 450	15 378 749	32 701	38,27	4
8	Mielec	119 679 027	1 958	107 446 928	1 758	12 232 099	1 742	0	1 742	0,00	11
9	Przeworsk	30 278 164	1 930	31 448 527	2 005	-1 170 363	9 900 896	9 900 896	0	32,70	12
10	Radymno	11 679 592	2 100	10 596 712	1 906	1 082 880	1 055 821	1 045 000	10 821	9,04	5
11	Sanok	78 477 013	1 993	79 874 458	2 028	-1 397 445	17 080 609	16 919 251	161 358	21,77	9
12	Stalowa Wola	152 737 621	2 332	166 901 236	2 548	-14 163 615	17 925 307	17 433 000	492 307	11,74	3
	Miasta razem	**769 912 056**	**2 121**	**772 411 756**	**2 128**	**-2 499 699**	**154 581 633**	**132 044 603**	**1 937 031**	**20,08**	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	MIASTA-GMINY										
1	Baranów Sandomierski	24 874 563	2 067	23 703 086	1 969	1 171 477	1 643 371	1 449 869	193 502	6,61	17
2	Błażowa	22 539 222	2 129	22 505 860	2 126	33 362	3 075 000	3 075 000	0	13,64	13
3	Boguchwała	39 304 010	1 868	40 070 840	1 904	-766 830	12 974 330	12 946 305	28 025	33,01	28
4	Brzozów	55 751 813	2 135	55 955 822	2 143	-204 009	16 101 818	16 101 818	0	28,88	12
5	Cieszanów	22 738 180	3 138	25 332 967	3 496	-2 594 786	4 927 818	1 681 020	246 798	21,67	1
6	Dukla	38 037 131	2 286	35 849 987	2 155	2 187 144	2 942 783	2 941 457	1 325	7,74	7
7	Głogów Małopolski	36 239 484	1 977	38 412 528	2 095	-2 173 044	10 587 334	10 566 900	20 434	29,21	24
8	Iwonicz-Zdrój	25 074 406	2 291	22 461 892	2 052	2 612 514	6 464 967	6 139 471	325 496	25,78	5
9	Jedlicze	30 389 799	2 021	29 104 893	1 936	1 284 906	1 775 265	1 775 265	0	5,84	21
10	Kańczuga	23 491 263	1 850	23 097 814	1 819	393 450	705 075	700 000	5 075	3,00	29
11	Kolbuszowa	50 337 579	2 059	52 691 320	2 155	-2 353 741	11 146 611	11 134 496	12 116	22,14	19
12	Lesko	22 706 190	1 966	21 309 406	1 845	1 396 785	5 997 215	5 933 612	63 603	26,41	25
13	Narol	18 008 961	2 157	17 984 533	2 154	24 429	3 186 200	3 186 200	0	17,69	11
14	Nisko	45 341 644	2 014	46 697 100	2 074	-1 355 456	8 449 647	8 447 410	2 237	18,64	22
15	Nowa Dęba	36 795 165	1 999	37 972 357	2 062	-1 177 192	6 975 847	6 975 847	0	18,96	23
16	Nowa Sarzyna	43 582 904	2 046	40 783 353	1 915	2 799 551	5 678 654	5 675 397	3 256	13,03	20
17	Oleszyce	14 506 157	2 226	14 712 374	2 258	-206 218	3 575 200	1 975 200	0	24,65	9
18	Pilzno	38 610 244	2 231	36 461 792	2 107	2 148 452	6 678 230	6 664 655	13 575	17,30	8
19	Radomyśl Wielki	32 379 516	2 366	32 254 848	2 357	124 668	2 939 348	2 939 348	0	9,08	4
20	Ropczyce	50 693 669	1 948	48 578 387	1 866	2 115 283	16 030 898	16 030 898	0	31,62	26
21	Rudnik nad Sanem	17 977 442	1 773	17 161 806	1 692	815 636	1 756 330	1 755 000	1 330	9,77	30
22	Rymanów	32 500 659	2 107	30 258 084	1 962	2 242 575	11 078 956	11 061 687	17 269	34,09	15
23	Sędziszów Małopolski	47 883 974	2 112	49 907 825	2 201	-2 023 851	8 191 640	1 691 640	0	17,11	14
24	Sieniawa	16 576 251	2 427	16 684 209	2 442	-107 958	2 976 130	2 947 434	28 696	17,95	2
25	Sokołów Małopolski	37 542 365	2 287	37 411 247	2 279	131 118	2 250 000	2 250 000	0	5,99	6
26	Strzyżów	42 557 887	2 065	42 970 320	2 085	-412 433	5 001 694	4 940 000	61 694	11,75	18
27	Tyczyn	31 816 821	1 931	29 000 040	1 760	2 816 781	8 396 418	8 396 418	0	26,39	27
28	Ulanów	18 923 092	2 192	18 522 317	2 146	400 775	1 210 748	1 035 000	175 748	6,40	10
29	Ustrzyki Dolne	42 190 311	2 398	40 185 165	2 284	2 005 145	7 494 915	7 282 914	212 001	17,76	3
30	Zagórz	26 604 480	2 086	25 096 269	1 968	1 508 211	865 000	865 000	0	3,25	16
	Miasta-gminy razem	**985 975 184**	**2 105**	**973 138 441**	**2 078**	**12 836 744**	**181 077 441**	**168 565 262**	**1 412 180**	**18,37**	
	GMINY WIEJSKIE										
1	Adamówka	10 291 003	2 445	9 799 376	2 328	491 627	128 379	128 379	0	1,25	18
2	Baligród	7 777 939	2 434	7 904 123	2 474	-126 184	675 000	675 000	0	8,68	21
3	Besko	9 081 201	2 128	8 743 624	2 049	337 577	0	0	0	0,00	68
4	Białobrzegi	19 045 622	2 355	18 878 496	2 334	167 125	2 297 747	2 292 830	4 917	12,06	26
5	Bircza	16 061 152	2 455	17 408 000	2 661	-1 346 848	3 571 029	2 877 809	693 220	22,23	16
6	Bojanów	18 180 271	2 532	17 396 629	2 423	783 642	1 567 935	1 567 935	0	8,62	8
7	Borowa	11 380 064	2 031	11 304 732	2 018	75 331	1 970 651	1 928 731	41 920	17,32	88
8	Brzostek	30 111 719	2 308	29 798 182	2 284	313 538	3 418 600	3 418 600	0	11,35	36
9	Brzyska	13 181 845	2 117	13 373 210	2 148	-191 365	150 000	150 000	0	1,14	72
10	Bukowsko	12 800 062	2 462	12 671 697	2 437	128 365	2 179 849	2 057 486	122 363	17,03	15
11	Chłopice	11 227 916	1 998	10 621 856	1 890	606 059	520 000	520 000	0	4,63	93
12	Chmielnik	14 184 567	2 220	12 582 525	1 969	1 602 042	1 730 366	1 730 366	0	12,20	48
13	Chorkówka	27 687 255	2 104	27 656 527	2 102	30 728	3 427 701	3 423 730	3 971	12,38	76
14	Cisna	6 498 496	3 877	6 414 099	3 827	84 397	3 084 411	3 084 411	0	47,46	1
15	Cmolas	18 166 072	2 317	18 293 384	2 333	-127 311	1 650 172	1 650 172	0	9,08	34
16	Czarna (Bieszczadzka)	5 233 665	2 182	5 158 670	2 150	74 994	0	0	0	0,00	55
17	Czarna (Dębicka)	29 241 992	2 340	28 740 807	2 300	501 185	9 037 336	9 035 746	1 590	30,91	30
18	Czarna (Łańcucka)	22 763 002	2 108	23 156 731	2 144	-393 729	4 103 974	4 103 974	0	18,03	75
19	Czermin	14 409 189	2 151	14 564 447	2 174	-155 258	300 000	300 000	0	2,08	62

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
20	Czudec	23 233 654	2 016	24 326 547	2 111	-1 092 892	3 981 000	3 981 000	0	17,13	92
21	Dębica	58 591 255	2 441	53 974 933	2 249	4 616 322	1 759 516	1 576 339	183 176	3,00	20
22	Dębowiec	18 490 148	2 195	19 498 312	2 315	-1 008 163	4 126 380	4 126 380	0	22,32	53
23	Domaradz	13 125 538	2 168	12 019 831	1 986	1 105 707	485 704	485 704	0	3,70	60
24	Dubiecko	21 927 571	2 335	21 584 950	2 299	342 621	4 927 010	4 478 017	448 993	22,47	31
25	Dydnia	19 873 612	2 427	19 278 353	2 354	595 259	1 202 318	1 046 511	155 807	6,05	22
26	Dynów	15 002 012	2 062	14 263 142	1 961	738 870	275	0	275	0,00	84
27	Dzikowiec	14 832 401	2 297	14 286 179	2 213	546 222	179 703	179 000	703	1,21	39
28	Fredropol	12 722 052	2 299	12 954 532	2 341	-232 480	2 048 001	1 850 475	197 526	16,10	37
29	Frysztak	23 220 773	2 177	21 842 049	2 048	1 378 724	3 958 720	3 958 092	628	17,05	57
30	Gać	8 782 127	1 925	8 231 814	1 804	550 313	1 775 587	1 775 587	0	20,22	105
31	Gawłuszowice	5 937 978	2 091	5 869 652	2 067	68 326	1 531 001	1 531 001	0	25,78	78
32	Gorzyce	26 546 477	1 957	27 541 036	2 030	-994 559	5 605 407	5 575 085	30 322	21,12	100
33	Grębów	21 278 977	2 193	21 292 523	2 195	-13 546	1 712 543	1 710 000	2 543	8,05	54
34	Grodzisko Dolne	15 571 988	1 913	13 920 007	1 710	1 651 981	16 196	0	16 196	0,10	106
35	Haczów	18 326 978	2 020	18 047 104	1 989	279 875	1 868 600	1 868 600	0	10,20	91
36	Harasiuki	17 785 162	2 783	18 064 286	2 827	-279 124	5 647 620	5 647 620	0	31,75	5
37	Horyniec-Zdrój	12 332 720	2 506	11 898 828	2 418	433 892	1 912 297	1 662 502	249 795	15,51	11
38	Hyżne	18 066 184	2 647	20 085 930	2 943	-2 019 746	3 851 525	3 851 525	0	21,32	7
39	Iwierzyce	14 233 757	1 934	14 000 550	1 902	233 206	1 311 000	1 311 000	0	9,21	104
40	Jarocin	10 904 794	2 058	10 551 963	1 991	352 831	800 148	800 000	148	7,34	87
41	Jarosław	24 819 344	1 960	20 068 537	1 585	4 750 807	925 000	925 000	0	3,73	99
42	Jasienica Rosielna	17 465 148	2 370	16 291 281	2 211	1 173 866	566 446	536 161	30 285	3,24	24
43	Jasło	35 077 679	2 217	32 382 324	2 047	2 695 355	0	0	0	0,00	49
44	Jawornik Polski	10 119 407	2 110	10 255 605	2 139	-145 638	406 982	380 000	26 982	4,02	74
45	Jeżowe	22 462 772	2 277	21 952 991	2 226	509 781	1 715 276	1 715 276	0	7,64	43
46	Jodłowa	11 918 098	2 198	10 676 826	1 969	1 241 272	2 574 783	2 556 000	18 783	21,60	52
47	Kamień	16 819 326	2 443	16 023 020	2 328	796 306	2 669 570	2 669 570	0	15,87	19
48	Kołaczyce	21 648 156	2 446	21 612 685	2 442	35 471	4 805 273	4 802 561	2 711	22,20	17
49	Komańcza	12 217 041	2 372	12 436 935	2 414	-219 894	3 832 622	3 832 622	0	31,37	23
50	Korczyna	21 498 854	1 995	21 500 878	1 995	-2 025	3 897 225	3 897 225	0	18,13	95
51	Krasiczyn	10 843 906	2 229	11 018 209	2 265	-174 303	658 991	658 991	0	6,08	46
52	Krasne	21 550 657	2 246	19 112 958	1 992	2 437 699	550 085	550 000	85	2,55	45
53	Krempna	5 384 663	2 739	5 418 045	2 756	-33 382	747 851	290 000	457 851	13,89	6
54	Krościenko Wyżne	9 709 911	1 872	8 681 273	1 674	1 028 638	593 429	593 429	0	6,11	107
55	Krzeszów	8 453 628	1 994	8 157 570	1 924	296 058	2 844 660	2 844 660	0	33,65	96
56	Krzywcza	11 446 690	2 328	11 533 170	2 346	-86 480	3 934 599	3 919 072	15 526	34,37	32
57	Kurylówka	12 614 110	2 227	13 522 404	2 388	-908 294	1 332 402	1 332 402	0	10,56	47
58	Laszki	14 837 364	2 138	14 525 118	2 093	312 246	122 002	122 002	0	0,82	66
59	Leżajsk	41 177 186	2 076	39 403 649	1 987	1 773 538	2 545 905	2 545 905	0	6,18	82
60	Lubaczów	21 135 617	2 324	18 989 514	2 088	2 146 103	2 896 177	2 866 500	29 677	13,70	33
61	Lubenia	11 882 641	1 859	11 365 957	1 778	516 684	0	0	0	0,00	108
62	Lutowiska	7 785 025	3 550	6 710 600	3 060	1 074 425	0	0	0	0,00	2
63	Łańcut	37 658 386	1 856	36 586 926	1 804	1 071 460	100 000	100 000	0	0,27	109
64	Majdan Królewski	20 175 100	2 079	19 628 209	2 023	546 891	714 000	714 000	0	3,54	81
65	Markowa	13 971 329	2 098	12 759 745	1 916	1 211 584	0	0	0	0,00	77
66	Medyka	14 401 159	2 355	12 880 003	2 106	1 521 156	1 119 500	1 119 500	0	7,77	27
67	Miejsce Piastowe	26 191 744	1 945	22 979 279	1 706	3 212 465	3 669 496	3 668 000	1 496	14,01	103
68	Mielec	24 130 294	1 989	23 147 583	1 908	982 712	1 314 310	1 314 000	310	5,45	97
69	Niebylec	20 914 037	1 969	20 729 194	1 952	184 843	0	0	0	0,00	98
70	Niwiska	12 535 200	2 174	12 344 770	2 141	190 429	1 685 565	1 685 173	392	13,45	58
71	Nowy Żmigród	20 031 938	2 150	20 005 933	2 147	26 004	885 819	885 819	0	4,42	63

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
72	Nozdrzec	18 068 189	2 144	18 547 203	2 201	-479 014	2 116 471	2 084 068	32 403	11,71	65
73	Olszanica	11 606 126	2 298	10 987 650	2 175	618 476	2 018 976	2 018 817	159	17,40	38
74	Orły	17 566 873	2 089	16 289 401	1 937	1 277 472	2 745 273	2 740 000	5 273	15,63	79
75	Osiek Jasielski	13 126 558	2 479	10 818 955	2 043	2 307 602	80	0	80	0,00	14
76	Ostrów	17 231 110	2 514	17 585 670	2 565	-354 559	1 239 854	1 239 854	0	7,20	9
77	Padew Narodowa	12 492 099	2 342	12 537 262	2 351	-45 163	1 890 330	1 764 544	125 786	15,13	28
78	Pawłosiów	16 026 726	1 954	15 976 738	1 947	49 988	641 245	641 245	0	4,00	102
79	Pruchnik	21 785 295	2 289	20 086 403	2 111	1 698 891	150 000	150 000	0	0,69	41
80	Przecław	22 233 834	2 030	22 340 547	2 040	-106 712	4 710 412	2 710 178	234	21,19	89
81	Przemyśl	19 368 704	2 148	18 774 120	2 082	594 584	4 076 578	4 075 287	1 290	21,05	64
82	Przeworsk	26 274 819	1 813	25 031 639	1 727	1 243 180	4 829 751	4 829 751	0	18,38	110
83	Pysznica	19 626 593	2 059	19 657 958	2 063	-31 365	2 497 964	2 497 048	916	12,73	86
84	Radomyśl nad Sanem	15 724 521	2 113	14 203 399	1 909	1 524 162	3 021 482	3 009 751	11 731	19,22	73
85	Radymno	22 926 752	2 029	22 229 853	1 968	696 899	1 024 847	1 023 200	1 647	4,47	90
86	Rakszawa	15 392 884	2 152	13 725 328	1 919	1 667 556	5 285 000	5 285 000	0	34,33	61
87	Raniżów	15 573 691	2 170	15 951 598	2 223	-377 907	3 005 006	2 925 782	79 224	19,30	59
88	Rokietnica	9 701 678	2 214	8 961 830	2 046	739 848	0	0	0	0,00	50
89	Roźwienica	13 981 739	2 201	13 642 156	2 148	339 583	900 694	751 990	148 704	6,44	51
90	Sanok	32 851 048	1 956	30 610 480	1 823	2 240 568	4 624 023	4 479 321	144 703	14,08	101
91	Skołyszyn	28 709 276	2 315	27 708 323	2 234	1 000 954	6 123 135	6 123 135	0	21,33	35
92	Solina	18 007 015	3 527	19 703 778	3 860	-1 696 763	2 509 758	2 509 758	0	13,94	3
93	Stary Dzików	11 339 021	2 482	9 823 013	2 150	1 516 008	671 695	671 695	0	5,92	13
94	Stubno	9 090 805	2 273	8 544 501	2 136	546 304	400 000	400 000	0	4,40	44
95	Świlcza	32 838 151	1 739	32 297 694	1 710	540 458	2 150 667	2 076 780	73 887	6,55	112
96	Tarnowiec	19 404 037	2 125	18 252 532	1 999	1 151 505	4 080 632	4 080 632	0	21,03	69
97	Tryńcza	20 512 435	2 513	20 850 394	2 554	-337 959	6 472 525	6 472 525	0	31,55	10
98	Trzebownisko	57 412 941	3 034	57 137 192	3 019	275 749	5 330 000	5 330 000	0	9,28	4
99	Tuszów Narodowy	17 577 803	2 341	16 470 840	2 194	1 106 963	2 870 806	2 870 806	0	16,33	29
100	Tyrawa Wołoska	4 844 324	2 496	4 779 950	2 463	64 374	77 200	77 200	0	1,59	12
101	Wadowice Górne	15 882 272	2 178	14 616 365	2 004	1 265 908	3 077 500	3 077 500	0	19,38	56
102	Wiązownica	23 368 972	2 121	24 045 372	2 183	-676 400	2 091 549	1 995 589	95 960	8,95	70
103	Wielkie Oczy	8 015 827	2 063	7 430 522	1 913	585 305	1 080 000	1 080 000	0	13,47	83
104	Wielopole Skrzyńskie	17 731 393	2 120	18 149 914	2 171	-418 520	4 937 773	4 937 773	0	27,85	71
105	Wiśniowa	17 678 013	2 082	16 989 640	2 001	688 373	3 272 556	3 200 000	72 556	18,51	80
106	Wojaszówka	16 498 992	1 809	15 717 748	1 724	781 244	355 000	355 000	0	2,15	111
107	Zaklików	17 003 147	1 997	17 290 851	2 031	-287 704	1 008 056	1 008 056	0	5,93	94
108	Zaleszany	18 530 561	1 737	17 352 223	1 627	1 178 337	2 510 200	2 510 200	0	13,55	113
109	Zarszyn	21 817 546	2 362	26 984 307	2 922	-5 166 762	9 837 741	9 837 741	0	45,09	25
110	Zarzecze	15 315 356	2 128	14 558 915	2 023	756 441	1 231 333	1 188 000	43 333	8,04	67
111	Żołynia	15 238 649	2 290	14 566 496	2 189	672 152	2 350 834	2 340 116	10 718	15,43	40
112	Żurawica	28 169 384	2 289	27 716 501	2 252	452 883	6 204 123	6 038 562	165 561	22,02	42
113	Żyraków	27 532 254	2 060	27 045 598	2 024	486 657	9 917 407	9 917 407	0	36,02	85
	Gminy wiejskie razem	**2 053 063 006**	**2 189**	**1 996 691 679**	**2 129**	**56 364 928**	**258 960 142**	**253 207 787**	**3 752 355**	**12,61**	
	JST ogółem	**6 564 119 377**	**1 101**	**6 456 738 931**	**1 083**	**107 374 047**	**1 194 228 521**	**926 977 597**	**15 550 924**	**18,19**	

Dochody, wydatki, wynik i zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w 2008 roku **Tabela B**

Lp.	Nazwa jednostki	Dochody ogółem wykonane (w zł)	Dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca (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
							ogółem	w tym:			
								kredyty i pożyczki	zobowiązania wymagalne		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Samorząd województwa	**698 589 748**	**333**	**646 018 738**	**308**	**52 571 011**	**25 231 898**	**25 225 041**	**6 857**	**3,61**	
	POWIATY										
1	bieszczadzki	24 051 874	1 084	24 681 662	1 113	-629 787	11 072 227	11 072 227	0	46,03	2
2	brzozowski	47 502 492	728	44 089 456	676	3 413 036	2 314 953	2 314 953	0	4,87	10
3	dębicki	91 335 686	689	86 803 399	655	4 532 287	9 447 253	9 447 253	0	10,34	13
4	jarosławski	103 096 238	845	97 968 130	803	5 128 108	9 500 000	0	0	9,21	4
5	jasielski	84 983 137	739	86 040 527	748	-1 057 390	11 484 988	11 484 988	0	13,51	9
6	kolbuszowski	33 458 808	545	34 907 055	569	-1 448 247	10 536 101	10 536 101	0	31,48	18
7	krośnieński	55 898 853	509	53 190 125	485	2 708 729	4 050 288	4 050 000	288	7,24	19
8	leski	24 365 515	917	24 737 458	931	-371 943	13 645 881	13 617 912	27 969	56,00	3
9	leżajski	56 291 261	813	52 748 692	762	3 542 568	3 387 954	987 954	0	6,01	6
10	lubaczowski	67 976 697	1 192	69 983 640	1 227	-2 006 942	18 574 484	18 573 714	770	27,32	1
11	łańcucki	51 881 640	667	51 437 956	661	443 685	3 965 431	3 918 280	47 151	7,64	14
12	mielecki	100 222 364	753	100 059 643	751	162 721	2 806 973	2 806 000	973	2,80	8
13	niżański	37 584 105	560	34 554 297	515	3 029 808	5 547 500	5 547 500	0	14,76	17
14	przemyski	32 561 397	458	34 372 698	483	-1 811 301	5 887 381	5 810 033	77 348	18,08	21
15	przeworski	48 615 256	618	48 501 656	617	113 601	11 832 139	11 832 139	0	24,33	15
16	ropczycko-sędziszowski	59 115 683	829	57 120 014	801	1 995 669	7 221 414	7 215 350	6 064	12,21	5
17	rzeszowski	82 078 043	483	78 114 694	459	3 963 349	1 691 713	1 461 919	229 794	2,06	20
18	sanocki	67 415 598	712	68 003 890	718	-588 292	17 824 026	17 809 531	14 495	26,43	11
19	stalowowolski	75 857 018	697	76 368 890	702	-511 872	17 579 307	6 543 012	36 295	23,17	12
20	strzyżowski	48 166 070	778	48 281 851	780	-115 781	6 843 629	6 843 629	0	14,20	7
21	tarnobrzeski	31 703 675	590	31 461 232	586	242 443	1 200 000	1 200 000	0	3,78	16
	Powiaty razem	**1 224 161 412**	**692**	**1 203 426 962**	**680**	**20 734 449**	**176 413 642**	**153 072 496**	**441 146**	**14,41**	
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU										
1	Krosno	204 578 097	4 287	214 764 163	4 500	-10 186 066	55 296 511	55 045 136	251 375	27,02	1
2	Przemyśl	225 330 952	3 357	235 913 876	3 514	-10 582 924	52 443 852	39 191 465	3 252 388	23,27	3
3	Rzeszów	674 916 926	4 128	639 390 255	3 910	35 526 671	162 755 836	162 703 005	52 832	24,11	2
4	Tarnobrzeg	160 913 218	3 215	161 193 061	3 221	-279 843	49 100 139	47 701 085	1 399 054	30,51	4
	Miasta na prawach powiatu razem	**1 265 739 192**	**3 854**	**1 251 261 355**	**3 810**	**14 477 837**	**319 596 338**	**304 640 690**	**4 955 648**	**25,25**	
	MIASTA										
1	Dębica	110 291 896	2 354	107 871 452	2 302	2 420 443	30 018 686	30 018 520	166	27,21	6
2	Dynów	16 418 866	2 716	15 712 807	2 599	706 059	3 818 156	3 815 008	3 148	23,25	1
3	Jarosław	88 346 057	2 180	93 736 623	2 313	-5 390 566	20 220 000	20 220 000	0	22,88	9
4	Jasło	95 860 242	2 552	90 447 346	2 408	5 412 895	24 495 965	23 713 716	782 249	25,55	2
5	Leżajsk	30 278 004	2 122	29 650 251	2 078	627 753	7 230 082	7 200 000	30 082	23,87	10
6	Lubaczów	25 038 557	2 013	27 157 788	2 183	-2 119 231	7 213 986	4 112 810	1 177	28,81	12
7	Łańcut	42 715 986	2 357	40 509 485	2 235	2 206 501	13 227 965	13 140 000	87 965	30,96	5
8	Mielec	135 859 993	2 223	134 246 095	2 197	1 613 899	2 695	0	2 695	0,00	8
9	Przeworsk	32 210 373	2 053	32 565 393	2 076	-355 020	11 071 845	11 071 845	0	34,37	11
10	Radymno	13 222 084	2 378	13 076 599	2 351	145 484	586 175	522 500	63 675	4,43	4
11	Sanok	87 808 023	2 230	88 463 877	2 246	-655 854	20 046 926	20 018 415	28 512	22,83	7
12	Stalowa Wola	156 889 309	2 395	149 276 068	2 279	7 613 241	7 469 772	7 270 000	199 772	4,76	3
	Miasta razem	**834 939 389**	**2 300**	**822 713 785**	**2 266**	**12 225 604**	**145 402 255**	**141 102 814**	**1 199 441**	**17,41**	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	MIASTA-GMINY										
1	Baranów Sandomierski	28 228 174	2 345	28 276 742	2 349	-48 568	1 659 527	1 064 869	594 658	5,87	13
2	Błażowa	22 925 038	2 166	25 841 098	2 441	-2 916 060	5 925 506	5 925 506	0	25,84	18
3	Boguchwała	37 017 168	1 759	39 212 163	1 863	-2 194 995	11 393 653	11 359 073	34 580	30,77	30
4	Brzozów	61 069 857	2 339	61 180 532	2 343	-110 675	11 212 798	11 212 798	0	18,36	14
5	Cieszanów	22 550 201	3 112	23 100 265	3 188	-550 064	5 292 901	2 218 036	74 865	23,47	1
6	Dukla	40 761 929	2 450	42 721 739	2 568	-1 959 810	2 235 591	2 214 524	21 067	5,48	7
7	Głogów Małopolski	44 153 787	2 408	40 912 659	2 232	3 241 128	7 524 167	7 523 900	267	17,04	11
8	Iwonicz-Zdrój	26 643 239	2 434	25 745 074	2 352	898 165	7 814 613	7 600 912	213 701	29,33	8
9	Jedlicze	32 511 850	2 162	35 090 737	2 334	-2 578 887	4 081 547	4 081 547	0	12,55	19
10	Kańczuga	27 109 886	2 135	26 283 731	2 070	826 154	447 752	400 000	47 752	1,65	21
11	Kolbuszowa	53 973 315	2 208	56 967 750	2 330	-2 994 436	13 270 440	13 227 590	42 851	24,58	17
12	Lesko	26 989 764	2 337	29 268 327	2 534	-2 278 564	7 681 258	7 664 323	16 935	28,45	15
13	Narol	20 230 659	2 423	19 413 789	2 325	816 870	2 420 200	2 420 200	0	11,96	10
14	Nisko	46 778 772	2 077	43 878 258	1 949	2 900 514	8 010 328	8 005 462	4 866	17,12	26
15	Nowa Dęba	38 647 464	2 099	37 077 500	2 014	1 569 964	5 439 998	5 439 998	0	14,07	24
16	Nowa Sarzyna	45 763 095	2 149	45 011 952	2 113	751 144	3 542 779	3 542 001	778	7,74	20
17	Oleszyce	17 501 994	2 686	17 432 030	2 675	69 964	3 487 811	2 287 811	0	19,92	2
18	Pilzno	39 558 971	2 286	50 420 538	2 913	-10 861 568	14 725 281	14 700 678	24 603	37,22	16
19	Radomyśl Wielki	33 563 485	2 453	33 425 924	2 443	137 561	3 507 878	3 507 770	108	10,45	6
20	Ropczyce	54 927 573	2 110	54 216 537	2 083	711 036	13 924 033	13 924 033	0	25,34	23
21	Rudnik nad Sanem	18 316 283	1 806	20 004 329	1 972	-1 688 045	4 174 165	4 174 000	165	22,78	29
22	Rymanów	37 387 770	2 424	34 467 528	2 235	2 920 242	4 486 711	4 478 640	8 071	12,00	9
23	Sędziszów Małopolski	48 061 202	2 120	45 705 862	2 016	2 355 339	7 498 820	7 498 820	0	15,60	22
24	Sieniawa	18 290 893	2 678	22 009 992	3 222	-3 719 099	6 703 818	6 603 641	100 177	36,65	3
25	Sokołów Małopolski	41 946 235	2 556	39 571 855	2 411	2 374 381	1 450 000	1 450 000	0	3,45	5
26	Strzyżów	42 885 608	2 081	43 859 546	2 129	-973 938	4 099 524	4 040 000	59 524	9,55	25
27	Tyczyn	33 603 434	2 040	32 757 608	1 988	845 827	6 971 341	6 971 341	0	20,74	28
28	Ulanów	17 813 360	2 064	17 652 380	2 045	160 981	862 919	750 000	112 919	4,84	27
29	Ustrzyki Dolne	45 108 488	2 564	42 863 450	2 437	2 245 038	5 343 644	4 965 254	378 390	11,84	4
30	Zagórz	29 946 784	2 348	28 317 913	2 221	1 628 871	5 365	0	5 365	0,01	12
	Miasta-gminy razem	**1 054 266 279**	**2 251**	**1 062 687 808**	**2 269**	**-8 421 529**	**175 194 370**	**169 252 727**	**1 741 643**	**16,62**	
	GMINY WIEJSKIE										
1	Adamówka	10 721 769	2 547	9 611 727	2 284	1 110 042	0	0	0	0,00	27
2	Baligród	8 419 216	2 635	8 946 336	2 800	-527 120	1 300 037	1 300 000	37	15,44	20
3	Besko	9 708 125	2 275	9 616 562	2 253	91 563	0	0	0	0,00	78
4	Białobrzegi	19 403 781	2 399	16 839 242	2 082	2 564 539	1 340 000	1 340 000	0	6,90	50
5	Bircza	19 051 768	2 912	21 404 245	3 272	-2 352 477	5 872 063	5 170 000	702 063	30,82	7
6	Bojanów	19 234 778	2 679	18 195 048	2 534	1 039 731	866 289	866 289	0	4,50	18
7	Borowa	12 542 087	2 238	12 160 144	2 170	381 943	1 601 013	1 599 531	1 482	12,76	86
8	Brzostek	34 206 165	2 622	35 891 818	2 752	-1 685 653	5 231 688	5 229 684	2 004	15,29	22
9	Brzyska	14 359 431	2 306	14 533 044	2 334	-173 614	171 736	171 736	0	1,19	69
10	Bukowsko	18 404 313	3 540	16 568 129	3 187	1 836 184	1 355 829	1 263 200	92 629	7,36	4
11	Chłopice	12 276 125	2 184	12 226 178	2 175	49 947	180 000	180 000	0	1,46	93
12	Chmielnik	15 622 574	2 445	15 140 664	2 370	481 910	1 540 367	1 540 367	0	9,85	40
13	Chorkówka	28 488 817	2 165	28 200 017	2 143	288 800	2 402 195	2 398 130	4 065	8,43	95
14	Cisna	7 466 493	4 455	7 860 395	4 690	-393 903	3 655 524	3 655 485	40	48,95	1
15	Cmolas	18 794 709	2 397	18 835 124	2 402	-40 415	1 857 377	1 768 841	88 536	9,88	52
16	Czarna (Bieszczadzka)	5 830 632	2 430	5 927 229	2 471	-96 597	0	0	0	0,00	43
17	Czarna (Dębicka)	31 237 768	2 500	36 806 433	2 945	-5 568 664	13 988 100	13 987 560	540	44,77	30
18	Czarna (Łańcucka)	24 868 524	2 303	25 397 450	2 352	-528 926	4 101 296	4 100 930	366	16,49	71
19	Czermin	15 271 287	2 280	15 545 225	2 321	-273 938	166 600	166 600	0	1,09	77

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
20	Czudec	25 883 895	2 246	23 953 516	2 079	1 930 380	2 630 500	2 630 500	0	10,16	84
21	Dębica	69 351 709	2 889	64 734 936	2 697	4 616 773	908 678	876 384	32 294	1,31	8
22	Dębowiec	20 648 797	2 451	22 501 431	2 671	-1 852 634	6 274 210	6 274 210	0	30,38	39
23	Domaradz	14 846 426	2 453	13 858 277	2 289	988 149	172 852	172 852	0	1,16	38
24	Dubiecko	25 287 471	2 693	26 387 145	2 810	-1 099 674	5 784 927	5 710 000	74 927	22,87	16
25	Dydnia	21 385 226	2 611	20 323 580	2 482	1 061 647	705 593	591 071	114 522	3,29	23
26	Dynów	16 510 746	2 270	16 480 516	2 266	30 230	0	0	0	0,00	80
27	Dzikowiec	15 411 565	2 387	15 492 377	2 400	-80 812	621 186	621 000	186	4,03	53
28	Fredropol	15 154 314	2 738	15 771 931	2 850	-617 617	2 517 532	2 455 700	61 832	16,61	14
29	Frysztak	23 703 078	2 222	23 266 281	2 181	436 798	3 225 580	3 225 580	0	13,60	90
30	Gać	9 628 851	2 111	9 605 371	2 106	23 480	1 626 008	1 626 008	0	16,88	104
31	Gawłuszowice	6 413 366	2 258	6 902 030	2 430	-488 664	1 581 001	1 581 001	0	24,65	82
32	Gorzyce	27 107 587	1 998	26 593 340	1 961	514 247	4 094 562	4 094 562	0	15,10	109
33	Grębów	22 545 923	2 324	20 015 867	2 063	2 530 057	1 310 000	1 310 000	0	5,81	64
34	Grodzisko Dolne	18 318 825	2 251	18 027 465	2 215	291 359	0	0	0	0,00	83
35	Haczów	20 308 331	2 238	20 146 287	2 220	162 044	1 803 000	1 803 000	0	8,87	87
36	Harasiuki	15 910 294	2 489	17 341 782	2 713	-1 431 488	6 941 180	6 941 180	0	43,62	32
37	Horyniec-Zdrój	13 746 956	2 794	13 870 282	2 819	-123 326	1 881 368	1 879 039	2 329	13,68	11
38	Hyżne	15 295 462	2 241	13 605 198	1 993	1 690 264	2 495 900	2 495 900	0	16,31	85
39	Iwierzyce	15 182 780	2 063	14 572 414	1 980	610 366	906 000	906 000	0	5,96	105
40	Jarocin	11 215 331	2 116	10 953 273	2 067	262 058	728 249	728 174	75	6,49	103
41	Jarosław	27 653 743	2 184	24 631 229	1 945	3 022 514	400 000	400 000	0	1,44	94
42	Jasienica Rosielna	18 831 466	2 555	18 910 803	2 566	-79 337	105 972	90 000	15 972	0,56	25
43	Jasło	37 615 476	2 377	47 387 861	2 995	-9 772 385	8 744 631	8 744 631	0	23,24	55
44	Jawornik Polski	11 180 882	2 332	11 751 389	2 451	-570 507	1 111 837	1 010 000	101 837	9,94	62
45	Jeżowe	22 590 358	2 290	23 451 071	2 378	-860 713	1 760 392	1 760 392	0	7,79	75
46	Jodłowa	11 644 596	2 147	11 550 445	2 130	94 151	2 494 258	2 491 279	2 979	21,41	100
47	Kamień	18 841 095	2 737	18 547 727	2 694	293 368	2 169 071	2 169 071	0	11,51	15
48	Kołaczyce	23 791 776	2 688	24 065 378	2 719	-273 602	4 317 194	4 316 208	985	18,14	17
49	Komańcza	14 158 833	2 749	14 091 238	2 736	67 596	4 369 624	4 369 624	0	30,86	13
50	Korczyna	24 834 837	2 304	25 585 407	2 374	-750 571	4 140 412	4 140 412	0	16,67	70
51	Krasiczyn	12 291 008	2 527	11 595 887	2 384	695 121	480 193	480 193	0	3,90	28
52	Krasne	21 372 840	2 227	23 169 748	2 415	-1 796 909	856 320	856 200	120	4,00	88
53	Krempna	6 827 450	3 473	7 301 930	3 714	-474 480	1 263 918	817 572	446 345	18,51	5
54	Krościenko Wyżne	10 609 554	2 045	10 341 400	1 994	268 154	210 000	210 000	0	1,97	106
55	Krzeszów	9 844 711	2 322	9 724 444	2 294	120 267	2 808 972	2 808 972	0	28,53	65
56	Krzywcza	12 346 839	2 511	13 192 371	2 683	-845 531	5 321 544	5 281 549	39 995	43,10	29
57	Kurylówka	13 761 262	2 430	15 129 222	2 672	-1 367 960	2 266 402	2 266 402	0	16,46	44
58	Laszki	16 339 837	2 354	15 796 784	2 276	543 054	33 334	33 334	0	0,20	58
59	Leżajsk	44 951 863	2 266	44 873 885	2 262	77 978	1 513 680	1 513 680	0	3,36	81
60	Lubaczów	24 176 757	2 659	25 203 565	2 771	-1 026 807	4 327 801	4 299 800	28 001	17,90	19
61	Lubenia	12 801 951	2 002	12 895 215	2 017	-93 264	519	0	519	0,00	108
62	Lutowiska	9 070 930	4 136	7 946 999	3 624	1 123 931	0	0	0	0,00	2
63	Łańcut	40 739 068	2 008	41 458 697	2 044	-719 629	1 056 947	1 056 947	0	2,59	107
64	Majdan Królewski	22 306 940	2 299	21 013 773	2 166	1 293 167	510 000	510 000	0	2,28	72
65	Markowa	15 457 622	2 322	14 342 984	2 154	1 114 638	3 980	0	3 980	0,02	66
66	Medyka	17 195 588	2 812	18 029 528	2 948	-833 940	1 098 835	1 098 835	0	6,39	10
67	Miejsce Piastowe	29 144 625	2 164	28 777 186	2 137	367 439	2 036 000	2 036 000	0	6,98	96
68	Mielec	26 178 318	2 158	28 471 009	2 347	-2 292 690	3 200 232	3 200 232	0	12,22	99
69	Niebylec	22 942 185	2 160	23 695 887	2 231	-753 702	907 059	870 000	37 059	3,95	98
70	Niwiska	13 620 770	2 362	13 607 277	2 360	13 492	1 985 203	1 985 173	30	14,57	57
71	Nowy Żmigród	22 608 888	2 427	21 066 490	2 261	1 542 397	446 845	446 845	0	1,97	45

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
72	Nozdrzec	20 558 018	2 439	21 038 241	2 496	-480 223	2 495 914	2 494 158	1 756	12,14	42
73	Olszanica	12 392 506	2 453	11 763 090	2 329	629 416	1 506 714	1 500 545	6 169	12,15	37
74	Orły	19 478 781	2 316	17 768 934	2 113	1 709 847	2 199 428	2 192 000	7 428	11,29	68
75	Osiek Jasielski	12 604 583	2 380	13 720 260	2 591	-1 115 677	125 394	125 394	0	0,99	54
76	Ostrów	19 028 372	2 776	18 868 672	2 753	159 701	827 084	822 732	4 352	4,34	12
77	Padew Narodowa	14 035 442	2 632	12 230 807	2 293	1 804 635	392 125	321 844	70 281	2,79	21
78	Pawłosiów	17 375 148	2 118	16 492 085	2 010	883 063	294 057	293 225	832	1,69	102
79	Pruchnik	23 538 460	2 473	21 934 508	2 305	1 603 952	0	0	0	0,00	34
80	Przecław	24 360 664	2 224	23 634 560	2 158	726 104	3 613 228	2 091 930	21 298	14,83	89
81	Przemyśl	21 832 365	2 421	22 558 311	2 501	-725 947	4 023 531	4 020 766	2 765	18,42	46
82	Przeworsk	28 518 123	1 967	27 141 253	1 872	1 376 870	3 529 872	3 529 751	121	12,37	111
83	Pysznica	20 964 850	2 200	20 515 710	2 153	449 139	1 582 400	1 582 400	0	7,54	91
84	Radomyśl nad Sanem	16 279 303	2 187	16 513 145	2 219	-233 842	2 391 104	2 390 677	428	14,68	92
85	Radymno	27 920 422	2 471	25 979 709	2 299	1 940 714	767 400	767 400	0	2,74	35
86	Rakszawa	16 728 170	2 339	15 888 910	2 222	839 260	4 205 000	4 205 000	0	25,13	60
87	Raniżów	16 711 685	2 329	16 805 065	2 342	-93 381	3 188 311	3 149 298	39 013	19,07	63
88	Rokietnica	10 155 317	2 318	10 379 932	2 369	-224 615	0	0	0	0,00	67
89	Roźwienica	15 299 530	2 409	15 416 334	2 427	-116 804	930 495	721 430	209 065	6,08	48
90	Sanok	38 305 167	2 281	37 645 134	2 242	660 033	3 572 558	3 559 321	13 237	9,32	76
91	Skołyszyn	30 683 403	2 474	32 188 664	2 596	-1 505 261	6 856 178	6 848 630	7 549	22,34	33
92	Solina	18 491 618	3 622	18 936 562	3 709	-444 945	2 965 000	2 965 000	0	16,03	3
93	Stary Dzików	12 947 866	2 834	13 171 717	2 883	-223 851	266 176	259 846	6 331	2,05	9
94	Stubno	10 196 658	2 549	9 714 977	2 429	481 682	200 000	200 000	0	1,96	26
95	Świlcza	32 247 570	1 707	35 115 504	1 859	-2 867 934	4 640 792	4 633 583	7 209	14,39	113
96	Tarnowiec	22 424 462	2 456	27 091 638	2 967	-4 667 176	6 152 859	6 152 859	0	27,43	36
97	Tryńcza	19 578 642	2 398	22 589 783	2 767	-3 011 141	9 827 111	9 417 950	409 161	50,19	51
98	Trzebownisko	48 497 535	2 563	42 686 360	2 256	5 811 176	4 305 000	4 305 000	0	8,87	24
99	Tuszów Narodowy	17 215 999	2 293	16 707 845	2 225	508 154	2 180 423	2 177 282	3 141	12,66	74
100	Tyrawa Wołoska	5 805 732	2 991	5 960 421	3 071	-154 689	38 600	38 600	0	0,66	6
101	Wadowice Górne	17 506 810	2 401	17 516 889	2 402	-10 079	3 530 000	3 530 000	0	20,16	49
102	Wiązownica	26 883 398	2 440	25 610 413	2 325	1 272 985	1 095 656	1 095 000	656	4,07	41
103	Wielkie Oczy	8 827 116	2 272	8 575 392	2 207	251 724	620 000	620 000	0	7,02	79
104	Wielopole Skrzyńskie	19 499 523	2 332	19 862 579	2 375	-363 057	5 217 773	5 217 773	0	26,75	61
105	Wiśniowa	19 930 607	2 348	19 574 990	2 306	355 616	3 803 173	3 800 000	3 173	19,08	59
106	Wojaszówka	18 003 140	1 974	17 249 281	1 892	753 859	260 000	260 000	0	1,44	110
107	Zaklików	18 261 746	2 145	18 141 156	2 131	120 590	662 279	662 056	223	3,62	101
108	Zaleszany	20 254 163	1 899	18 765 009	1 759	1 489 154	1 603 000	1 603 000	0	7,91	112
109	Zarszyn	21 231 242	2 299	23 138 012	2 505	-1 906 770	11 475 802	11 448 276	27 526	54,05	73
110	Zarzecze	17 005 169	2 363	17 381 399	2 415	-376 229	1 831 005	1 748 000	83 005	10,76	56
111	Żołynia	16 620 333	2 498	16 017 827	2 408	602 506	1 532 244	1 532 202	42	9,21	31
112	Żurawica	29 683 418	2 412	28 552 008	2 320	1 131 410	4 516 608	4 083 439	433 169	15,21	47
113	Żyraków	28 909 114	2 163	31 292 602	2 342	-2 383 489	11 175 137	11 173 836	1 300	38,65	97
	Gminy wiejskie razem	**2 222 289 533**	**2 370**	**2 223 850 826**	**2 371**	**-1 561 292**	**272 179 044**	**267 464 068**	**3 214 976**	**12,25**	
	JST ogółem	**7 299 985 553**	**1 224**	**7 209 959 473**	**1 209**	**90 026 080**	**1 114 017 547**	**1 060 757 836**	**11 559 711**	**15,26**	

Struktura i dynamika dochodów jednostek samorządu terytorialnego w 2007 roku (w %) **Tabela C**

Lp.	Nazwa jednostki	dochody własne			subwencja ogólna	dotacje celowe	wskaźnik dynamiki dochodów ogółem 2007/2006
		ogółem	udział dochodów pozyskanych ze źródeł zewnętrznych				
			w dochodach własnych	w dochodach ogółem			
1	2	3	4	5	6	7	8
	Samorząd województwa	**50,39**	**40,13**	**20,22**	**34,59**	**15,02**	**113,05**
	POWIATY						
1	bieszczadzki	32,97	44,35	14,63	39,60	27,43	116,11
2	brzozowski	20,62	14,05	2,90	50,02	29,36	109,62
3	dębicki	34,39	13,95	4,80	44,63	20,98	119,09
4	jarosławski	21,43	24,43	5,24	52,98	25,59	103,44
5	jasielski	25,79	1,04	0,27	47,25	26,96	116,12
6	kolbuszowski	27,35	2,29	0,63	46,02	26,63	118,96
7	krośnieński	27,58	7,72	2,13	49,72	22,70	113,18
8	leski	34,58	56,89	19,68	45,55	19,87	100,22
9	leżajski	29,45	38,19	11,25	46,53	24,02	111,90
10	lubaczowski	27,07	40,13	10,87	43,73	29,20	112,51
11	łańcucki	29,73	12,75	3,79	43,49	26,78	121,87
12	mielecki	35,11	9,90	3,47	50,04	14,85	114,84
13	niżański	26,98	3,69	0,99	54,48	18,54	103,01
14	przemyski	32,13	24,62	7,91	40,50	27,37	108,54
15	przeworski	23,75	32,84	7,80	49,96	26,29	118,30
16	ropczycko-sędziszowski	26,36	12,34	3,25	47,69	25,95	112,22
17	rzeszowski	35,00	2,85	1,00	34,54	30,46	105,89
18	sanocki	24,14	70,48	17,02	44,13	31,73	110,81
19	stalowowolski	34,95	13,65	4,77	46,08	18,97	107,44
20	strzyżowski	21,56	17,28	3,73	46,79	31,65	114,93
21	tarnobrzeski	24,42	0,00	0,00	52,13	23,45	112,99
	Powiaty razem	**28,35**	**21,12**	**5,64**	**46,47**	**25,18**	**111,81**

1	2	3	4	5	6	7	8
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU						
1	Krosno	49,00	12,27	6,01	34,07	16,93	101,70
2	Przemyśl	40,97	5,82	2,39	37,69	21,34	113,88
3	Rzeszów	57,96	12,98	7,53	30,96	11,08	111,52
4	Tarnobrzeg	45,06	4,43	2,00	36,34	18,60	99,47
	Miasta na prawach powiatu razem	**48,25**	**8,88**	**5,60**	**34,77**	**16,99**	**108,69**
	MIASTA						
1	Dębica	60,12	3,74	2,25	20,35	19,53	106,70
2	Dynów	28,30	26,14	7,40	40,55	31,15	108,18
3	Jarosław	58,68	6,39	3,75	21,76	19,56	109,99
4	Jasło	61,38	5,56	3,41	21,48	17,14	111,84
5	Leżajsk	63,79	1,62	1,03	20,45	15,76	109,78
6	Lubaczów	51,85	0,04	0,02	30,14	18,01	117,63
7	Łańcut	64,28	0,00	0,00	19,32	16,40	112,41
8	Mielec	63,56	1,99	1,26	22,88	13,56	103,59
9	Przeworsk	56,03	0,65	0,36	21,95	22,02	105,85
10	Radymno	45,53	0,00	0,00	33,25	21,22	118,73
11	Sanok	63,78	3,13	2,00	20,45	15,77	104,79
12	Stalowa Wola	68,22	5,59	3,81	17,91	13,87	102,55
	Miasta razem	**57,13**	**4,57**	**2,43**	**24,21**	**18,67**	**106,92**
	MIASTA-GMINY						
1	Baranów Sandomierski	29,05	0,00	0,00	45,34	25,61	108,85
2	Błażowa	24,57	0,93	0,23	49,56	25,87	116,11
3	Boguchwała	40,96	0,09	0,04	40,46	18,58	107,69
4	Brzozów	34,32	0,36	0,12	40,29	25,39	112,50
5	Cieszanów	48,38	49,74	24,06	33,31	18,31	129,97
6	Dukla	28,86	0,81	0,23	45,60	25,54	109,96
7	Głogów Małopolski	44,60	1,82	0,81	33,65	21,75	107,40
8	Iwonicz-Zdrój	34,44	0,21	0,07	40,81	24,75	115,90
9	Jedlicze	56,59	12,08	6,84	22,73	20,68	107,26
10	Kańczuga	27,67	1,68	0,47	50,87	21,46	113,85
11	Kolbuszowa	40,39	6,33	2,56	37,05	22,56	112,43

1	2	3	4	5	6	7	8
12	Lesko	41,04	4,35	1,79	35,92	23,04	84,10
13	Narol	24,22	1,33	0,32	49,82	25,96	110,45
14	Nisko	48,84	10,83	5,29	31,02	20,14	112,92
15	Nowa Dęba	50,29	3,39	1,71	28,36	21,35	114,03
16	Nowa Sarzyna	43,67	4,71	2,06	33,73	22,60	101,59
17	Oleszyce	29,05	9,05	2,63	46,15	24,80	112,99
18	Pilzno	37,64	13,64	5,14	39,72	22,64	118,05
19	Radomyśl Wielki	25,18	29,97	7,55	49,74	25,08	108,58
20	Ropczyce	47,62	1,31	0,63	28,64	23,74	90,93
21	Rudnik nad Sanem	34,12	18,25	6,23	38,12	27,76	107,46
22	Rymanów	30,56	0,16	0,05	47,05	22,39	107,22
23	Sędziszów Małopolski	37,09	11,60	4,30	41,17	21,74	104,68
24	Sieniawa	27,25	12,42	3,39	46,53	26,22	120,46
25	Sokołów Małopolski	27,58	23,99	6,62	47,55	24,87	114,81
26	Strzyżów	35,03	7,54	2,64	38,67	26,30	100,49
27	Tyczyn	39,33	3,70	1,46	38,15	22,52	114,13
28	Ulanów	32,57	48,72	15,87	47,45	19,98	126,30
29	Ustrzyki Dolne	41,95	3,83	1,61	34,96	23,09	114,59
30	Zagórz	36,46	0,38	0,14	43,07	20,47	106,17
	Miasta-gminy razem	**36,64**	**9,44**	**3,10**	**40,18**	**23,17**	**108,88**
	GMINY WIEJSKIE						
1	Adamówka	19,93	0,00	0,00	50,44	29,63	110,24
2	Baligród	28,46	14,57	4,15	42,92	28,62	108,38
3	Besko	22,56	0,00	0,00	52,39	25,05	111,74
4	Białobrzegi	42,83	19,43	8,32	35,55	21,62	131,03
5	Bircza	19,07	1,41	0,27	50,99	29,94	110,16
6	Bojanów	23,34	26,73	6,24	51,12	25,54	118,35
7	Borowa	27,53	4,82	1,33	46,84	25,63	101,79
8	Brzostek	18,72	9,84	1,84	52,32	28,96	109,72
9	Brzyska	15,12	0,00	0,00	53,62	31,26	109,25
10	Bukowsko	21,23	0,00	0,00	52,25	26,52	106,62
11	Chłopice	25,97	0,00	0,00	51,22	22,81	112,27

1	2	3	4	5	6	7	8
12	Chmielnik	29,78	9,90	2,95	46,23	23,99	114,33
13	Chorkówka	29,64	4,17	1,24	47,42	22,94	115,56
14	Cisna	62,43	6,33	3,95	22,22	15,35	108,04
15	Cmolas	21,00	14,23	2,99	51,79	27,21	110,23
16	Czarna (Bieszczadzka)	36,34	0,00	0,00	42,14	21,52	112,42
17	Czarna (Dębicka)	30,26	34,26	10,37	43,35	26,39	115,87
18	Czarna (Łańcucka)	28,52	0,09	0,03	49,71	21,77	123,56
19	Czermin	25,92	8,50	2,20	52,35	21,73	111,03
20	Czudec	22,92	0,00	0,00	51,31	25,77	111,29
21	Dębica	38,79	23,92	9,28	36,96	24,25	118,60
22	Dębowiec	24,61	24,56	6,05	48,54	26,85	111,89
23	Domaradz	17,49	0,00	0,00	54,66	27,85	107,41
24	Dubiecko	19,23	0,00	0,00	50,87	29,90	109,93
25	Dydnia	17,60	18,59	3,27	48,51	33,89	101,22
26	Dynów	16,53	6,33	1,05	57,93	25,54	108,95
27	Dzikowiec	17,03	0,00	0,00	56,03	26,94	112,32
28	Fredropol	23,40	0,00	0,00	50,60	26,00	96,14
29	Frysztak	26,75	17,94	4,80	49,75	23,50	108,83
30	Gać	26,43	8,62	2,28	48,93	24,64	107,51
31	Gawłuszowice	26,89	0,00	0,00	41,37	31,74	111,27
32	Gorzyce	41,30	0,65	0,27	39,08	19,62	102,79
33	Grębów	41,26	19,42	8,01	35,67	23,07	110,97
34	Grodzisko Dolne	22,61	2,29	0,52	55,68	21,71	108,28
35	Haczów	23,73	0,00	0,00	49,16	27,11	111,39
36	Harasiuki	29,77	39,54	11,78	48,18	22,05	118,20
37	Horyniec-Zdrój	32,09	9,25	2,97	38,20	29,71	116,01
38	Hyżne	36,42	58,17	21,19	44,18	19,40	141,36
39	Iwierzyce	23,48	2,84	0,67	50,84	25,68	108,70
40	Jarocin	16,68	27,60	4,61	52,84	30,48	111,29
41	Jarosław	31,56	0,67	0,21	44,15	24,29	113,90
42	Jasienica Rosielna	24,41	12,02	2,93	48,39	27,20	114,34
43	Jasło	41,38	51,48	21,31	36,34	22,28	138,58

1	2	3	4	5	6	7	8
44	Jawornik Polski	20,53	0,98	0,20	51,82	27,65	105,80
45	Jeżowe	16,76	8,92	1,49	57,02	26,22	108,85
46	Jodłowa	29,42	32,17	9,47	46,01	24,57	126,99
47	Kamień	14,45	24,73	3,57	54,25	31,30	100,13
48	Kołaczyce	23,40	30,73	7,19	46,18	30,42	120,10
49	Komańcza	40,21	18,18	7,31	36,82	22,97	116,69
50	Korczyna	29,71	0,20	0,06	45,25	25,04	106,96
51	Krasiczyn	46,21	0,00	0,00	31,29	22,50	107,92
52	Krasne	53,42	0,12	0,06	32,06	14,52	109,96
53	Krempna	22,94	0,00	0,00	43,42	33,64	86,11
54	Krościenko Wyżne	45,04	6,42	2,89	32,18	22,78	108,19
55	Krzeszów	25,40	9,53	2,42	52,16	22,44	101,26
56	Krzywcza	18,36	0,60	0,11	54,44	27,20	109,80
57	Kuryłówka	23,44	3,13	0,73	50,40	26,16	96,53
58	Laszki	19,02	3,56	0,68	51,26	29,72	108,93
59	Leżajsk	31,41	3,53	1,11	46,96	21,63	106,78
60	Lubaczów	24,57	18,79	4,62	47,84	27,59	109,05
61	Lubenia	25,20	0,28	0,07	50,15	24,65	110,90
62	Lutowiska	61,89	0,31	0,19	22,42	15,69	101,54
63	Łańcut	35,28	5,67	2,00	44,69	20,03	108,53
64	Majdan Królewski	15,10	2,33	0,35	59,58	25,32	99,55
65	Markowa	35,90	0,00	0,00	41,58	22,52	105,45
66	Medyka	49,84	0,00	0,00	29,40	20,76	107,30
67	Miejsce Piastowe	30,25	4,93	1,49	48,29	21,46	108,15
68	Mielec	28,93	0,06	0,02	48,42	22,65	107,44
69	Niebylec	22,32	0,00	0,00	54,22	23,46	106,48
70	Niwiska	19,29	11,38	2,20	55,45	25,26	108,85
71	Nowy Żmigród	17,54	5,85	1,03	55,61	26,85	102,11
72	Nozdrzec	16,04	3,36	0,54	54,53	29,43	112,53
73	Olszanica	30,06	0,00	0,00	48,92	21,02	111,12
74	Orły	26,49	9,55	2,53	50,20	23,31	92,84
75	Osiek Jasielski	30,19	58,21	17,58	43,05	26,76	126,50

1	2	3	4	5	6	7	8
76	Ostrów	38,65	13,89	5,37	38,88	22,47	116,84
77	Padew Narodowa	38,67	35,63	13,78	38,74	22,59	115,72
78	Pawłosiów	38,85	11,67	4,53	38,29	22,86	112,54
79	Pruchnik	21,82	0,49	0,11	48,81	29,37	114,61
80	Przecław	18,19	2,35	0,43	57,39	24,42	108,76
81	Przemyśl	33,27	0,00	0,00	41,64	25,09	111,62
82	Przeworsk	26,43	10,30	2,72	48,76	24,81	111,51
83	Pysznica	34,68	28,94	10,04	44,67	20,65	125,60
84	Radomyśl nad Sanem	23,44	2,57	0,60	51,56	25,00	136,81
85	Radymno	20,23	0,00	0,00	52,66	27,11	111,37
86	Rakszawa	23,40	0,00	0,00	49,48	27,12	106,94
87	Raniżów	18,05	0,00	0,00	54,75	27,20	107,71
88	Rokietnica	34,96	4,33	1,51	39,61	25,43	111,99
89	Roźwienica	20,43	0,69	0,14	48,44	31,13	112,99
90	Sanok	28,55	3,28	0,94	43,12	28,33	108,68
91	Skołyszyn	27,06	26,59	7,20	45,25	27,69	119,82
92	Solina	66,31	5,62	3,73	18,36	15,33	107,96
93	Stary Dzików	43,80	0,00	0,00	35,67	20,53	97,85
94	Stubno	22,65	14,44	3,27	50,06	27,29	113,15
95	Świlcza	33,59	4,35	1,46	44,24	22,17	100,14
96	Tarnowiec	32,72	22,82	7,47	43,63	23,65	123,22
97	Tryńcza	37,53	5,61	2,11	37,54	24,93	119,79
98	Trzebownisko	57,65	0,00	0,00	29,26	13,09	151,07
99	Tuszów Narodowy	40,26	6,66	2,68	38,15	21,59	121,23
100	Tyrawa Wołoska	17,82	0,00	0,00	53,24	28,94	107,09
101	Wadowice Górne	28,57	4,24	1,21	47,15	24,28	109,69
102	Wiązownica	22,43	0,00	0,00	52,32	25,25	106,90
103	Wielkie Oczy	23,12	0,00	0,00	53,71	23,17	102,95
104	Wielopole Skrzyńskie	16,35	0,16	0,03	53,01	30,64	105,91
105	Wiśniowa	16,66	0,00	0,00	53,57	29,77	105,61
106	Wojaszówka	29,33	0,00	0,00	47,91	22,76	106,64
107	Zaklików	26,45	0,00	0,00	48,95	24,60	102,76

1	2	3	4	5	6	7	8
108	Zaleszany	30,97	0,00	0,00	46,42	22,61	111,29
109	Zarszyn	20,20	63,99	12,93	43,09	36,71	131,22
110	Zarzecze	18,73	22,58	4,23	52,84	28,43	110,95
111	Żołynia	25,46	2,02	0,51	53,27	21,27	110,77
112	Żurawica	44,32	0,00	0,00	34,58	21,10	119,01
113	Żyraków	35,50	27,60	9,80	41,18	23,32	107,26
	Gminy wiejskie razem	**28,64**	**9,40**	**3,14**	**46,36**	**24,99**	**112,04**
	JST ogółem	**39,87**	**13,30**	**5,30**	**39,07**	**21,06**	**110,41**

Struktura i dynamika dochodów jednostek samorządu terytorialnego w 2008 roku (w %) **Tabela D**

Lp.	Nazwa jednostki	dochody własne			subwencja ogólna	dotacje celowe	wskaźnik dynamiki dochodów ogółem 2008/2007
		ogółem	udział dochodów pozyskanych ze źródeł zewnętrznych				
			w dochodach własnych	w dochodach ogółem			
1	2	3	4	5	6	7	8
	Samorząd województwa	**34,89**	**52,89**	**18,46**	**35,69**	**29,42**	**128,50**
	POWIATY						
1	bieszczadzki	25,89	1,50	0,39	40,77	33,34	89,11
2	brzozowski	25,82	7,81	2,02	44,63	29,55	126,72
3	dębicki	31,36	7,65	2,40	45,60	23,04	106,05
4	jarosławski	21,47	22,41	4,81	52,24	26,29	115,44
5	jasielski	27,54	3,01	0,83	50,22	22,24	106,65
6	kolbuszowski	32,05	1,68	0,54	42,08	25,87	111,63
7	krośnieński	27,47	7,23	1,99	47,85	24,68	114,56
8	leski	27,11	14,13	3,83	43,98	28,91	93,65
9	leżajski	21,35	9,65	2,06	52,20	26,45	102,47
10	lubaczowski	15,61	13,10	2,05	38,48	45,91	126,83
11	łańcucki	32,23	2,30	0,74	42,50	25,27	111,07
12	mielecki	28,09	17,18	4,83	51,57	20,34	102,74
13	niżański	27,28	2,54	0,69	52,16	20,56	118,68
14	przemyski	39,40	2,46	0,97	36,91	23,69	121,45
15	przeworski	25,29	16,50	4,17	41,66	33,05	129,33
16	ropczycko-sędziszowski	32,57	39,92	13,00	44,87	22,56	121,58
17	rzeszowski	35,93	4,80	1,73	33,47	30,60	112,96
18	sanocki	24,83	1,72	0,43	49,20	25,97	93,54
19	stalowowolski	34,13	4,89	1,67	44,41	21,46	109,34
20	strzyżowski	20,72	4,61	0,96	47,25	32,03	117,69
21	tarnobrzeski	26,20	3,24	0,85	50,64	23,16	111,69
	Powiaty razem	**27,73**	**8,97**	**2,69**	**45,37**	**26,90**	**110,76**

1	2	3	4	5	6	7	8
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU						
1	Krosno	51,41	11,19	5,75	33,80	14,79	115,20
2	Przemyśl	38,66	2,98	1,15	38,80	22,54	103,39
3	Rzeszów	59,40	12,29	7,30	29,68	10,92	116,91
4	Tarnobrzeg	48,77	20,24	9,87	33,24	17,99	120,63
	Miasta na prawach powiatu razem	**49,56**	**11,67**	**6,28**	**33,88**	**16,56**	**114,42**
	MIASTA						
1	Dębica	63,05	2,65	1,67	19,73	17,22	112,38
2	Dynów	37,45	27,73	10,39	39,10	23,45	113,86
3	Jarosław	59,89	2,24	1,34	22,13	17,98	107,40
4	Jasło	62,15	3,80	2,36	21,34	16,51	108,73
5	Leżajsk	64,22	0,55	0,35	21,13	14,65	103,79
6	Lubaczów	51,07	1,38	0,70	31,24	17,69	101,64
7	Łańcut	66,03	0,51	0,34	18,93	15,04	106,08
8	Mielec	66,31	1,56	1,04	20,80	12,89	113,52
9	Przeworsk	58,28	2,01	1,17	22,98	18,74	106,38
10	Radymno	46,40	3,04	1,41	31,15	22,45	113,21
11	Sanok	64,55	8,53	5,51	20,00	15,45	111,89
12	Stalowa Wola	67,19	4,55	3,06	19,01	13,80	102,72
	Miasta razem	**58,88**	**4,88**	**2,28**	**23,96**	**17,16**	**108,45**
	MIASTA-GMINY						
1	Baranów Sandomierski	27,95	0,48	0,14	44,63	27,42	113,48
2	Błażowa	22,62	3,62	0,82	53,54	23,84	101,71
3	Boguchwała	41,03	3,60	1,48	40,01	18,96	94,18
4	Brzozów	37,05	0,13	0,05	41,39	21,56	109,54
5	Cieszanów	31,11	24,35	7,58	38,12	30,77	99,17
6	Dukla	28,55	0,79	0,22	46,36	25,09	107,16
7	Głogów Małopolski	52,87	0,11	0,06	28,04	19,09	121,84
8	Iwonicz-Zdrój	33,40	2,48	0,83	43,09	23,51	106,26
9	Jedlicze	57,61	8,17	4,71	23,31	19,08	106,98
10	Kańczuga	29,60	2,14	0,63	49,74	20,66	115,40
11	Kolbuszowa	37,95	3,11	1,18	39,36	22,69	107,22

1	2	3	4	5	6	7	8
12	Lesko	39,77	8,69	3,46	31,83	28,40	118,87
13	Narol	24,93	6,76	1,68	48,38	26,69	112,34
14	Nisko	48,43	4,65	2,25	31,26	20,31	103,17
15	Nowa Dęba	49,86	2,13	1,06	30,25	19,89	105,03
16	Nowa Sarzyna	43,52	2,62	1,14	35,37	21,11	105,00
17	Oleszyce	25,10	2,44	0,61	42,86	32,04	120,65
18	Pilzno	37,67	9,00	3,39	39,91	22,42	102,46
19	Radomyśl Wielki	21,84	10,72	2,34	53,41	24,75	103,66
20	Ropczyce	47,27	3,37	1,59	29,11	23,62	108,35
21	Rudnik nad Sanem	32,62	2,10	0,69	41,82	25,56	101,88
22	Rymanów	32,94	1,09	0,36	45,31	21,75	115,04
23	Sędziszów Małopolski	37,32	8,98	3,35	41,65	21,03	100,37
24	Sieniawa	29,87	1,76	0,53	48,24	21,89	110,34
25	Sokołów Małopolski	27,55	5,06	1,39	47,63	24,82	111,73
26	Strzyżów	33,58	2,19	0,73	43,26	23,16	100,77
27	Tyczyn	39,67	0,95	0,38	40,20	20,13	105,62
28	Ulanów	24,11	13,11	3,16	54,26	21,63	94,14
29	Ustrzyki Dolne	43,49	5,28	2,30	35,07	21,44	106,92
30	Zagórz	39,16	1,47	0,57	43,47	17,37	112,56
	Miasta-gminy razem	**35,95**	**4,71**	**1,55**	**41,03**	**23,02**	**106,93**
	GMINY WIEJSKIE						
1	Adamówka	23,15	2,39	0,55	53,46	23,39	104,19
2	Baligród	32,20	10,79	3,47	42,99	24,81	108,24
3	Besko	21,62	6,49	1,40	53,15	25,23	106,90
4	Białobrzegi	39,95	19,00	7,59	39,98	20,07	101,88
5	Bircza	19,51	9,00	1,76	46,67	33,82	118,62
6	Bojanów	21,10	4,29	0,91	53,97	24,93	105,80
7	Borowa	28,88	4,21	1,22	47,50	23,62	110,21
8	Brzostek	23,70	21,24	5,03	50,21	26,09	113,60
9	Brzyska	16,65	2,73	0,46	55,89	27,46	108,93
10	Bukowsko	32,63	0,63	0,21	41,39	25,98	143,78
11	Chłopice	27,56	0,00	0,00	51,92	20,52	109,34

1	2	3	4	5	6	7	8
12	Chmielnik	29,60	5,73	1,70	46,33	24,07	110,14
13	Chorkówka	26,41	2,73	0,72	51,89	21,70	102,90
14	Cisna	54,10	6,77	3,66	20,08	25,82	114,90
15	Cmolas	19,58	5,49	1,08	55,06	25,36	103,46
16	Czarna (Bieszczadzka)	37,13	1,99	0,74	41,37	21,50	111,41
17	Czarna (Dębicka)	33,49	31,36	10,50	41,78	24,73	106,83
18	Czarna (Łańcucka)	30,09	2,00	0,60	50,27	19,64	109,25
19	Czermin	24,74	1,88	0,47	53,97	21,29	105,98
20	Czudec	25,96	4,87	1,26	51,13	22,91	111,41
21	Dębica	46,05	16,98	7,82	35,43	18,52	118,37
22	Dębowiec	27,66	33,17	9,18	47,62	24,72	111,67
23	Domaradz	20,31	4,67	0,95	54,69	25,00	113,11
24	Dubiecko	21,54	5,02	1,08	50,95	27,51	115,32
25	Dydnia	19,96	7,38	1,47	52,81	27,23	107,61
26	Dynów	17,12	5,29	0,91	58,75	24,13	110,06
27	Dzikowiec	15,20	13,34	2,03	59,81	24,99	103,90
28	Fredropol	20,81	7,59	1,58	49,91	29,28	119,12
29	Frysztak	24,64	4,80	1,18	52,63	22,73	102,08
30	Gać	27,40	0,00	0,00	51,77	20,83	109,64
31	Gawłuszowice	25,15	2,89	0,73	43,55	31,30	108,01
32	Gorzyce	42,95	6,44	2,77	39,51	17,54	102,11
33	Grębów	38,21	3,32	1,27	43,54	18,25	105,95
34	Grodzisko Dolne	24,68	9,77	2,41	52,57	22,75	117,64
35	Haczów	25,36	2,02	0,51	49,55	25,09	110,81
36	Harasiuki	17,34	14,59	2,53	55,28	27,38	89,46
37	Horyniec-Zdrój	28,24	10,65	3,01	40,34	31,42	111,47
38	Hyżne	21,00	21,95	4,61	58,31	20,69	84,66
39	Iwierzyce	22,83	4,22	0,96	52,73	24,44	106,67
40	Jarocin	18,61	4,21	0,78	56,70	24,69	102,85
41	Jarosław	35,35	1,53	0,54	43,61	21,04	111,42
42	Jasienica Rosielna	22,34	0,53	0,12	51,13	26,53	107,82
43	Jasło	41,18	43,14	17,77	37,93	20,89	107,23

1	2	3	4	5	6	7	8
44	Jawornik Polski	24,18	6,70	1,62	51,93	23,89	110,49
45	Jeżowe	16,01	8,63	1,38	60,23	23,76	100,57
46	Jodłowa	18,92	14,13	2,67	54,17	26,91	97,71
47	Kamień	16,10	16,53	2,66	53,89	30,01	112,02
48	Kołaczyce	26,24	28,33	7,43	47,25	26,51	109,90
49	Komańcza	45,36	16,93	7,68	35,09	19,55	115,89
50	Korczyna	31,32	0,00	0,00	44,72	23,96	115,52
51	Krasiczyn	45,45	0,00	0,00	33,61	20,94	113,34
52	Krasne	52,05	0,41	0,21	34,34	13,61	99,17
53	Krempna	32,77	34,16	11,20	39,75	27,48	126,79
54	Krościenko Wyżne	41,58	5,33	2,22	35,75	22,67	109,27
55	Krzeszów	25,24	18,43	4,65	50,79	23,97	116,46
56	Krzywcza	17,40	5,61	0,98	51,97	30,63	107,86
57	Kuryłówka	22,91	10,14	2,32	51,00	26,09	109,09
58	Laszki	19,16	5,69	1,09	52,08	28,76	110,13
59	Leżajsk	29,94	0,87	0,26	49,01	21,05	109,17
60	Lubaczów	25,56	9,78	2,50	46,27	28,17	114,39
61	Lubenia	27,10	7,95	2,16	50,87	22,03	107,74
62	Lutowiska	61,78	1,89	1,17	22,08	16,14	116,52
63	Łańcut	35,73	1,10	0,39	46,25	18,02	108,18
64	Majdan Królewski	17,17	1,88	0,32	59,39	23,44	110,57
65	Markowa	34,26	0,00	0,00	45,04	20,70	110,64
66	Medyka	44,06	0,05	0,02	31,47	24,47	119,40
67	Miejsce Piastowe	32,46	0,61	0,20	47,00	20,54	111,27
68	Mielec	30,34	2,05	0,62	48,85	20,81	108,49
69	Niebylec	22,62	9,84	2,23	54,84	22,54	109,70
70	Niwiska	19,33	6,76	1,31	55,68	24,99	108,66
71	Nowy Żmigród	16,61	2,52	0,42	55,64	27,75	112,86
72	Nozdrzec	16,36	10,88	1,78	54,16	29,48	113,78
73	Olszanica	32,23	5,73	1,85	45,49	22,28	106,78
74	Orły	26,08	0,79	0,20	52,72	21,20	110,88
75	Osiek Jasielski	21,17	13,72	2,91	51,04	27,79	96,02

1	2	3	4	5	6	7	8
76	Ostrów	40,29	4,25	1,71	39,11	20,60	110,43
77	Padew Narodowa	41,64	6,46	2,69	38,71	19,65	112,35
78	Pawłosiów	41,11	3,61	1,48	38,58	20,31	108,41
79	Pruchnik	21,11	4,19	0,89	50,97	27,92	108,05
80	Przecław	20,74	10,33	2,14	54,46	24,80	109,57
81	Przemyśl	35,99	2,31	0,83	40,04	23,97	112,72
82	Przeworsk	25,64	2,51	0,64	52,30	22,06	108,54
83	Pysznica	30,93	6,89	2,13	47,88	21,19	106,82
84	Radomyśl nad Sanem	23,27	3,11	0,72	53,71	23,02	103,53
85	Radymno	22,48	2,35	0,53	51,05	26,47	121,78
86	Rakszawa	25,35	0,00	0,00	50,41	24,24	108,67
87	Raniżów	19,92	2,06	0,41	56,05	24,03	107,31
88	Rokietnica	30,91	2,05	0,63	46,21	22,88	104,68
89	Roźwienica	21,80	8,19	1,79	50,33	27,87	109,43
90	Sanok	32,59	15,67	5,11	40,73	26,68	116,60
91	Skołyszyn	27,90	20,08	5,60	46,72	25,38	106,88
92	Solina	65,10	0,00	0,00	19,33	15,57	102,69
93	Stary Dzików	39,14	2,84	1,11	36,73	24,13	114,19
94	Stubno	24,44	2,84	0,70	51,24	24,32	112,16
95	Świlcza	35,69	1,83	0,65	43,16	21,15	98,20
96	Tarnowiec	31,54	31,69	10,00	42,69	25,77	115,57
97	Tryńcza	31,27	1,60	0,50	44,87	23,86	95,45
98	Trzebownisko	48,00	0,75	0,36	36,94	15,06	84,47
99	Tuszów Narodowy	31,88	4,67	1,49	41,77	26,35	97,94
100	Tyrawa Wołoska	15,60	3,42	0,53	50,61	33,79	119,85
101	Wadowice Górne	25,86	4,42	1,14	48,70	25,44	110,23
102	Wiązownica	26,25	1,44	0,38	50,50	23,25	115,04
103	Wielkie Oczy	26,09	5,67	1,48	51,47	22,44	110,12
104	Wielopole Skrzyńskie	16,05	4,44	0,71	54,48	29,47	109,97
105	Wiśniowa	17,25	18,59	3,21	54,17	28,58	112,74
106	Wojaszówka	32,86	0,00	0,00	48,47	18,67	109,12
107	Zaklików	26,51	4,71	1,25	49,40	24,09	107,40

1	2	3	4	5	6	7	8
108	Zaleszany	32,45	1,49	0,48	47,39	20,16	109,30
109	Zarszyn	22,89	5,64	1,29	50,23	26,88	97,31
110	Zarzecze	21,74	11,23	2,44	52,49	25,77	111,03
111	Żołynia	26,66	4,70	1,25	54,14	19,20	109,07
112	Żurawica	37,25	0,03	0,01	38,77	23,98	105,37
113	Żyraków	34,16	11,85	4,05	44,48	21,36	105,00
	Gminy wiejskie razem	**28,58**	**7,37**	**2,33**	**47,52**	**23,90**	**108,24**
	JST ogółem	**38,75**	**11,61**	**4,50**	**39,29**	**21,95**	**111,21**

Struktura wydatków wg ważniejszych działów klasyfikacji budżetowej w 2007 roku **Tabela E**

Lp.	Nazwa jednostki	Wydatki ogółem (w zł)	Wydatki (w %) w tym:					
			transport i łączność	administracja publiczna	oświata i wychowanie	pomoc społeczna	edukacyjna opieka wychowawcza	gospodarka komunalna i ochrona środowiska
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Samorząd województwa	**513 451 380**	**37,50**	**7,84**	**9,00**	**8,27**	**2,45**	**3,29**
	POWIATY							
1	bieszczadzki	28 580 040	25,10	9,98	22,00	19,07	7,27	0,00
2	brzozowski	36 309 939	15,22	13,69	31,14	21,27	3,84	0,00
3	dębicki	78 782 205	17,84	9,80	41,02	19,27	1,70	0,00
4	jarosławski	86 635 726	9,85	8,47	34,93	19,09	14,73	0,00
5	jasielski	79 731 087	18,77	9,34	38,36	17,39	5,41	0,47
6	kolbuszowski	29 087 594	24,53	12,37	27,00	14,33	2,33	0,00
7	krośnieński	46 565 630	16,45	13,91	29,32	22,65	11,40	0,00
8	leski	26 961 997	21,39	11,04	30,18	7,88	13,70	0,00
9	leżajski	52 765 417	7,73	8,52	31,88	19,62	9,34	0,00
10	lubaczowski	54 781 294	18,93	7,63	22,79	22,38	10,53	0,00
11	łańcucki	44 327 553	19,31	11,32	34,99	15,68	6,41	0,00
12	mielecki	88 411 944	13,29	11,55	43,33	9,88	6,52	0,13
13	niżański	31 535 382	11,68	12,89	35,57	12,52	5,47	0,11
14	przemyski	28 474 044	20,85	17,48	9,78	29,00	3,18	0,00
15	przeworski	37 024 428	17,33	13,35	35,26	12,31	2,70	0,00
16	ropczycko-sędziszowski	47 101 800	17,11	12,29	37,68	18,63	4,26	0,11
17	rzeszowski	71 576 631	25,75	11,08	19,57	30,74	4,27	0,00
18	sanocki	72 393 463	12,41	7,62	36,16	11,34	13,70	0,00
19	stalowowolski	74 750 291	11,10	9,23	38,22	17,73	3,29	0,00
20	strzyżowski	42 413 770	22,36	8,13	24,33	21,47	10,57	0,00
21	tarnobrzeski	26 586 360	8,70	12,39	37,34	25,41	6,95	0,00
	Powiaty razem	**1 084 796 596**	**16,94**	**11,05**	**31,47**	**18,46**	**7,03**	**0,04**

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU							
1	Krosno	180 689 378	7,31	6,26	36,65	15,70	4,01	4,42
2	Przemyśl	222 980 261	10,15	7,36	33,33	22,33	5,25	5,11
3	Rzeszów	574 353 953	11,90	5,86	35,76	16,69	3,10	8,59
4	Tarnobrzeg	138 225 489	9,69	8,25	38,73	17,99	2,78	7,61
	Miasta na prawach powiatu razem	**1 116 249 081**	**9,76**	**6,93**	**36,12**	**18,18**	**3,79**	**6,43**
	MIASTA							
1	Dębica	99 375 961	12,64	7,68	36,47	21,66	2,32	5,50
2	Dynów	14 338 488	14,44	10,63	30,20	22,01	3,24	11,17
3	Jarosław	84 593 968	5,91	10,50	38,20	20,30	2,80	7,62
4	Jasło	84 176 045	9,60	9,98	38,87	22,06	2,32	5,69
5	Leżajsk	29 044 139	8,24	11,93	41,50	17,30	0,38	4,22
6	Lubaczów	23 732 238	2,96	11,05	37,71	20,93	3,41	4,68
7	Łańcut	40 883 055	2,14	9,54	32,34	16,54	2,50	5,14
8	Mielec	107 446 928	9,40	6,20	39,61	19,57	1,61	8,64
9	Przeworsk	31 448 527	4,77	8,96	43,42	24,90	0,37	3,24
10	Radymno	10 596 712	2,17	16,99	39,72	24,17	1,74	3,40
11	Sanok	79 874 458	14,90	7,62	30,71	20,11	2,18	8,61
12	Stalowa Wola	166 901 236	22,06	5,85	26,67	16,21	1,66	6,71
	Miasta razem	**772 411 756**	**9,10**	**9,75**	**36,28**	**20,48**	**2,04**	**6,22**
	MIASTA-GMINY							
1	Baranów Sandomierski	23 703 086	5,15	9,51	40,15	26,95	2,46	6,89
2	Błażowa	22 505 860	11,44	8,82	43,00	20,40	1,59	3,74
3	Boguchwała	40 070 840	9,76	9,13	45,30	17,53	2,08	8,99
4	Brzozów	55 955 822	4,02	9,23	39,35	22,54	1,79	10,75
5	Cieszanów	25 332 967	3,27	7,46	25,03	15,41	0,67	32,23
6	Dukla	35 849 987	4,46	9,70	46,81	26,11	4,48	1,89
7	Głogów Małopolski	38 412 528	8,66	8,26	32,44	20,56	2,61	4,75
8	Iwonicz-Zdrój	22 461 892	3,13	11,29	39,26	22,93	4,48	3,76
9	Jedlicze	29 104 893	4,26	8,65	36,87	23,53	1,22	8,02
10	Kańczuga	23 097 814	10,23	8,47	44,32	20,39	0,89	3,70
11	Kolbuszowa	52 691 320	3,82	6,82	34,49	21,80	1,98	14,07

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Lesko	21 309 406	5,14	12,93	39,49	25,39	2,58	5,00
13	Narol	17 984 533	5,42	11,57	39,13	24,66	3,63	7,24
14	Nisko	46 697 100	8,06	9,19	30,73	21,78	3,14	6,50
15	Nowa Dęba	37 972 357	3,30	7,62	33,85	23,73	1,01	15,92
16	Nowa Sarzyna	40 783 353	6,85	9,61	39,21	25,56	3,96	5,03
17	Oleszyce	14 712 374	5,49	8,70	46,01	21,90	3,79	1,78
18	Pilzno	36 461 792	7,39	6,68	48,68	22,17	2,02	3,96
19	Radomyśl Wielki	32 254 848	10,01	5,94	42,35	21,81	1,61	8,53
20	Ropczyce	48 578 387	7,54	11,29	39,97	22,70	1,62	3,83
21	Rudnik nad Sanem	17 161 806	2,96	9,34	35,07	27,24	4,08	10,46
22	Rymanów	30 258 084	4,76	8,38	51,44	21,01	2,95	4,19
23	Sędziszów Małopolski	49 907 825	11,39	6,49	45,15	20,42	1,91	2,21
24	Sieniawa	16 684 209	5,59	10,82	42,35	21,86	1,40	8,43
25	Sokołów Małopolski	37 411 247	6,00	6,80	43,14	21,84	1,18	10,92
26	Strzyżów	42 970 320	11,09	7,50	37,36	23,14	2,71	2,97
27	Tyczyn	29 000 040	9,51	7,39	38,57	22,42	2,73	7,64
28	Ulanów	18 522 317	6,97	9,01	33,50	17,60	2,75	2,88
29	Ustrzyki Dolne	40 185 165	4,28	8,03	38,34	24,54	2,87	12,21
30	Zagórz	25 096 269	7,06	8,25	42,53	20,76	3,16	4,82
	Miasta-gminy razem	**973 138 441**	**6,57**	**8,76**	**39,80**	**22,29**	**2,45**	**7,44**
	GMINY WIEJSKIE							
1	Adamówka	9 799 376	5,66	11,54	47,90	22,29	1,41	4,19
2	Baligród	7 904 123	8,07	16,26	40,81	19,22	2,04	3,17
3	Besko	8 743 624	9,73	15,72	37,27	24,89	2,10	3,86
4	Białobrzegi	18 878 496	9,65	6,97	34,04	19,57	1,11	22,59
5	Bircza	17 408 000	6,05	13,00	41,80	25,78	2,23	3,27
6	Bojanów	17 396 629	7,67	11,29	39,54	21,49	2,82	2,85
7	Borowa	11 304 732	7,13	11,43	43,17	20,53	2,45	3,94
8	Brzostek	29 798 182	8,81	6,32	41,45	25,40	5,29	5,54
9	Brzyska	13 373 210	11,10	13,91	40,56	25,00	2,62	2,22
10	Bukowsko	12 671 697	6,95	14,82	42,44	23,02	2,92	2,05
11	Chłopice	10 621 856	2,47	13,01	42,87	22,84	1,62	4,20

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Chmielnik	12 582 525	6,95	9,84	46,97	23,47	2,14	2,59
13	Chorkówka	27 656 527	2,64	7,87	48,29	21,26	2,52	6,83
14	Cisna	6 414 099	15,83	18,90	24,02	11,52	2,43	6,33
15	Cmolas	18 293 384	17,43	8,54	39,73	23,00	1,82	1,88
16	Czarna (Bieszczadzka)	5 158 670	9,98	18,82	36,10	22,85	0,87	2,56
17	Czarna (Dębicka)	28 740 807	7,44	7,93	38,61	22,21	3,41	3,89
18	Czarna (Łańcucka)	23 156 731	5,15	8,76	48,36	19,58	0,49	6,09
19	Czermin	14 564 447	17,06	9,47	45,03	18,54	0,73	2,53
20	Czudec	24 326 547	16,30	6,50	38,91	23,80	1,98	3,67
21	Dębica	53 974 933	7,62	6,97	39,69	21,48	1,58	12,46
22	Dębowiec	19 498 312	11,90	8,31	39,29	19,17	1,33	10,67
23	Domaradz	12 019 831	5,12	11,57	44,91	27,62	2,63	1,72
24	Dubiecko	21 584 950	5,08	12,00	40,88	28,16	2,77	2,20
25	Dydnia	19 278 353	14,42	11,46	39,42	24,03	1,80	2,03
26	Dynów	14 263 142	7,38	11,02	46,45	23,28	1,95	4,30
27	Dzikowiec	14 286 179	10,75	8,64	37,36	24,53	2,86	2,14
28	Fredropol	12 954 532	3,93	12,37	46,67	24,53	2,28	3,45
29	Frysztak	21 842 049	6,30	6,55	45,79	22,04	1,59	5,77
30	Gać	8 231 814	4,55	10,97	43,03	24,27	0,77	4,36
31	Gawłuszowice	5 869 652	11,85	22,82	29,87	21,70	1,11	3,16
32	Gorzyce	27 541 036	3,69	7,58	39,48	18,05	0,91	20,46
33	Grębów	21 292 523	7,26	7,58	35,53	19,51	2,07	15,83
34	Grodzisko Dolne	13 920 007	4,73	13,03	44,51	23,14	1,49	5,42
35	Haczów	18 047 104	10,18	9,61	44,18	22,05	0,98	3,52
36	Harasiuki	18 064 286	10,92	7,85	48,44	18,75	4,37	3,89
37	Horyniec-Zdrój	11 898 828	9,59	10,41	37,03	22,96	2,89	4,95
38	Hyżne	20 085 930	2,39	6,20	30,06	15,08	2,04	39,53
39	Iwierzyce	14 000 550	11,24	13,41	43,60	22,09	1,23	2,16
40	Jarocin	10 551 963	15,75	7,79	41,91	21,03	2,82	6,74
41	Jarosław	20 068 537	10,99	8,46	39,11	28,14	1,81	4,61
42	Jasienica Rosielna	16 291 281	6,42	11,39	45,17	28,73	1,71	2,16
43	Jasło	32 382 324	6,06	9,95	27,91	22,49	1,21	25,48

1	2	3	4	5	6	7	8	9
44	Jawornik Polski	10 255 605	10,60	18,30	34,59	23,45	2,13	3,17
45	Jeżowe	21 952 991	5,28	8,81	42,94	25,98	1,86	8,40
46	Jodłowa	10 676 826	7,62	13,62	40,87	24,40	1,90	5,83
47	Kamień	16 023 020	7,22	11,14	38,00	24,94	3,95	1,98
48	Kołaczyce	21 612 685	8,11	8,91	36,45	24,23	4,40	11,95
49	Komańcza	12 436 935	9,59	13,00	35,26	17,56	0,76	3,85
50	Korczyna	21 500 878	8,35	11,75	43,32	22,75	2,30	4,22
51	Krasiczyn	11 018 209	8,61	12,02	33,74	22,97	1,07	10,31
52	Krasne	19 112 958	13,95	9,39	37,57	16,65	2,93	2,55
53	Krempna	5 418 045	9,29	17,14	31,36	24,81	4,90	4,92
54	Krościenko Wyżne	8 681 273	9,54	12,16	32,96	25,71	1,06	6,69
55	Krzeszów	8 157 570	2,95	13,79	42,50	21,17	3,76	3,35
56	Krzywcza	11 533 170	7,44	9,84	40,24	21,93	2,10	10,32
57	Kuryłówka	13 522 404	5,42	11,44	34,15	23,80	1,54	1,68
58	Laszki	14 525 118	5,94	12,25	39,20	26,36	2,86	3,43
59	Leżajsk	39 403 649	4,56	7,63	44,67	22,82	0,79	3,45
60	Lubaczów	18 989 514	4,81	10,59	40,73	24,77	5,58	4,12
61	Lubenia	11 365 957	9,93	10,64	37,26	20,89	1,29	9,25
62	Lutowiska	6 710 600	5,06	20,53	32,56	21,68	1,53	1,86
63	Łańcut	36 586 926	8,26	7,79	46,77	21,39	0,65	5,30
64	Majdan Królewski	19 628 209	7,60	12,00	37,88	24,25	1,67	5,73
65	Markowa	12 759 745	6,11	10,82	41,16	24,79	1,03	7,45
66	Medyka	12 880 003	4,89	9,57	41,57	21,73	0,95	5,93
67	Miejsce Piastowe	22 979 279	1,81	10,72	48,15	23,24	2,50	3,33
68	Mielec	23 147 583	8,74	10,15	42,68	22,41	1,06	5,13
69	Niebylec	20 729 194	6,99	9,34	46,35	21,92	1,10	6,81
70	Niwiska	12 344 770	11,63	11,43	40,20	23,81	1,97	2,56
71	Nowy Żmigród	20 005 933	6,31	10,19	43,56	22,91	3,17	1,63
72	Nozdrzec	18 547 203	6,39	10,11	49,43	25,38	1,58	1,44
73	Olszanica	10 987 650	4,56	17,64	38,89	19,66	5,75	3,64
74	Orły	16 289 401	3,56	9,65	49,04	21,85	0,85	5,54
75	Osiek Jasielski	10 818 955	10,34	12,65	43,15	22,41	1,92	3,11

1	2	3	4	5	6	7	8	9
76	Ostrów	17 585 670	5,19	13,79	38,86	19,90	0,91	15,28
77	Padew Narodowa	12 537 262	7,84	8,46	27,70	16,74	1,08	2,25
78	Pawłosiów	15 976 738	7,10	15,59	32,95	21,31	1,20	5,49
79	Pruchnik	20 086 403	7,56	11,24	35,25	28,48	2,34	2,99
80	Przecław	22 340 547	8,46	9,15	46,58	22,06	1,46	3,87
81	Przemyśl	18 774 120	4,67	10,84	46,83	25,48	1,49	5,28
82	Przeworsk	25 031 639	3,26	10,91	46,36	26,40	1,69	5,28
83	Pysznica	19 657 958	5,65	9,24	35,87	19,13	1,44	23,58
84	Radomyśl nad Sanem	14 203 399	7,40	13,09	37,99	26,25	2,31	3,53
85	Radymno	22 229 853	3,82	11,24	40,83	26,82	1,36	2,64
86	Rakszawa	13 725 328	7,65	8,28	43,63	28,37	2,79	2,57
87	Raniżów	15 951 598	6,29	10,16	48,34	22,95	3,47	2,10
88	Rokietnica	8 961 830	11,84	10,86	41,24	21,87	0,82	6,76
89	Roźwienica	13 642 156	4,90	11,21	45,09	24,16	1,46	4,06
90	Sanok	30 610 480	6,47	12,21	36,56	28,67	1,00	3,99
91	Skołyszyn	27 708 323	11,65	9,02	36,25	25,69	4,12	6,42
92	Solina	19 703 778	8,19	11,03	29,03	11,99	0,69	15,85
93	Stary Dzików	9 823 013	6,37	13,04	36,05	19,21	2,82	4,47
94	Stubno	8 544 501	1,99	12,82	40,10	23,21	1,93	9,31
95	Świlcza	32 297 694	6,49	9,41	50,20	21,02	1,98	3,36
96	Tarnowiec	18 252 532	7,67	11,04	44,56	22,00	1,11	8,44
97	Tryńcza	20 850 394	10,88	7,42	42,63	19,86	0,52	6,72
98	Trzebownisko	57 137 192	5,78	5,25	32,20	12,96	0,98	31,44
99	Tuszów Narodowy	16 470 840	11,04	9,44	35,28	29,91	1,75	4,36
100	Tyrawa Wołoska	4 779 950	5,13	17,92	37,65	26,54	1,26	2,06
101	Wadowice Górne	14 616 365	7,39	11,41	46,23	22,09	2,80	2,20
102	Wiązownica	24 045 372	3,10	8,13	50,11	22,78	2,63	4,37
103	Wielkie Oczy	7 430 522	7,97	19,76	36,66	22,93	1,62	3,50
104	Wielopole Skrzyńskie	18 149 914	11,77	8,65	40,68	25,49	3,47	0,64
105	Wiśniowa	16 989 640	8,74	9,81	42,40	25,97	2,41	2,56
106	Wojaszówka	15 717 748	5,80	9,65	49,66	20,65	1,55	3,89
107	Zaklików	17 290 851	3,45	7,88	46,23	23,29	1,59	9,62

1	2	3	4	5	6	7	8	9
108	Zaleszany	17 352 223	5,50	11,41	42,62	24,18	0,72	4,71
109	Zarszyn	26 984 307	13,08	8,40	24,96	14,66	1,87	23,83
110	Zarzecze	14 558 915	7,78	9,37	44,26	23,60	1,06	3,89
111	Żołynia	14 566 496	5,46	11,80	45,04	21,48	1,69	6,91
112	Żurawica	27 716 501	5,17	11,99	37,85	20,81	1,26	15,61
113	Żyraków	27 045 598	5,68	7,09	50,33	21,26	2,28	5,04
	Gminy wiejskie razem	**1 996 691 679**	**7,66**	**11,06**	**40,53**	**22,58**	**1,99**	**6,28**
	JST ogółem	**6 456 738 931**	**12,30**	**8,92**	**35,20**	**19,44**	**3,24**	**5,76**

Struktura wydatków wg ważniejszych działów klasyfikacji budżetowej w 2008 roku **Tabela F**

Lp.	Nazwa jednostki	Wydatki ogółem (w zł)	Wydatki (w %) w tym:					
			transport i łączność	administracja publiczna	oświata i wychowanie	pomoc społeczna	edukacyjna opieka wychowawcza	gospodarka komunalna i ochrona środowiska
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Samorząd województwa	**646 018 738**	**41,06**	**9,28**	**8,75**	**7,78**	**1,70**	**0,25**
	POWIATY							
1	bieszczadzki	24 681 662	12,67	10,12	21,59	23,59	8,32	0,00
2	brzozowski	44 089 456	16,41	12,86	29,09	19,85	3,80	0,00
3	dębicki	86 803 399	15,97	12,81	40,40	18,25	1,55	0,00
4	jarosławski	97 968 130	10,69	8,14	33,59	17,32	12,40	0,00
5	jasielski	86 040 527	16,83	8,94	39,38	16,88	4,93	0,00
6	kolbuszowski	34 907 055	27,41	11,67	28,23	11,87	1,57	0,03
7	krośnieński	53 190 125	18,77	13,96	27,12	21,89	10,94	0,00
8	leski	24 737 458	13,11	12,14	28,62	9,95	13,05	0,00
9	leżajski	52 748 692	7,60	9,38	34,41	19,03	10,46	0,00
10	lubaczowski	69 983 640	10,15	6,02	21,62	20,62	10,19	0,00
11	łańcucki	51 437 956	18,48	11,57	33,71	15,43	5,82	0,00
12	mielecki	100 059 643	13,55	10,52	38,22	9,98	7,60	0,03
13	niżański	34 554 297	11,84	12,52	35,87	12,84	5,45	0,00
14	przemyski	34 372 698	40,53	15,13	8,09	24,10	2,91	0,00
15	przeworski	48 501 656	16,57	11,02	29,49	11,58	2,26	0,00
16	ropczycko-sędziszowski	57 120 014	14,08	11,30	41,76	16,68	4,41	0,00
17	rzeszowski	78 114 694	22,71	11,08	20,33	29,88	4,11	0,00
18	sanocki	68 003 890	15,47	9,26	39,32	12,51	6,43	0,00
19	stalowowolski	76 368 890	3,53	10,30	45,55	18,28	3,82	0,00
20	strzyżowski	48 281 851	19,16	9,21	25,73	19,54	8,54	0,00
21	tarnobrzeski	31 461 232	12,18	11,44	34,79	23,91	6,35	0,00
	Powiaty razem	**1 203 426 962**	**16,08**	**10,92**	**31,28**	**17,81**	**6,42**	**0,00**

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU							
1	Krosno	214 764 163	13,64	5,89	32,72	12,79	3,68	4,75
2	Przemyśl	235 913 876	9,58	7,79	35,80	21,16	5,38	3,86
3	Rzeszów	639 390 255	12,26	6,57	37,11	15,53	3,70	9,49
4	Tarnobrzeg	161 193 061	10,89	8,07	39,12	15,51	2,35	5,19
	Miasta na prawach powiatu razem	**1 251 261 355**	**11,59**	**7,08**	**36,19**	**16,25**	**3,78**	**5,82**
	MIASTA							
1	Dębica	107 871 452	9,96	8,41	35,19	20,16	1,83	4,71
2	Dynów	15 712 807	7,40	10,55	29,50	19,83	2,14	10,52
3	Jarosław	93 736 623	6,39	10,17	39,75	18,71	1,39	4,32
4	Jasło	90 447 346	7,89	10,10	39,20	21,84	2,31	5,50
5	Leżajsk	29 650 251	6,66	13,44	41,66	17,21	0,41	4,22
6	Lubaczów	27 157 788	8,24	11,05	36,86	17,05	1,38	7,27
7	Łańcut	40 509 485	2,59	9,91	36,95	15,89	1,45	5,41
8	Mielec	134 246 095	5,95	5,28	35,34	15,89	1,18	9,93
9	Przeworsk	32 565 393	5,16	9,67	45,37	21,94	0,78	3,65
10	Radymno	13 076 599	4,19	13,12	33,90	19,02	2,47	6,71
11	Sanok	88 463 877	9,18	7,90	34,15	18,09	1,38	8,68
12	Stalowa Wola	149 276 068	10,39	7,64	33,54	19,21	0,85	6,79
	Miasta razem	**822 713 785**	**7,00**	**9,77**	**36,78**	**18,74**	**1,46**	**6,48**
	MIASTA-GMINY							
1	Baranów Sandomierski	28 276 742	14,57	8,67	35,48	21,56	2,29	5,19
2	Błażowa	25 841 098	9,93	6,96	48,58	17,38	2,13	3,21
3	Boguchwała	39 212 163	12,44	8,04	37,39	15,86	2,17	13,27
4	Brzozów	61 180 532	5,90	10,12	38,02	19,85	2,06	10,38
5	Cieszanów	23 100 265	7,96	8,80	34,97	17,81	1,10	14,58
6	Dukla	42 721 739	4,86	10,13	50,30	22,69	2,89	2,50
7	Głogów Małopolski	40 912 659	6,76	8,43	34,63	19,33	1,69	6,83
8	Iwonicz-Zdrój	25 745 074	3,76	10,64	39,44	19,79	3,00	3,14
9	Jedlicze	35 090 737	6,87	9,00	34,22	18,35	0,79	9,12
10	Kańczuga	26 283 731	13,75	8,60	41,68	19,58	0,86	4,83
11	Kolbuszowa	56 967 750	4,99	7,31	37,69	20,34	1,50	13,04

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Lesko	29 268 327	9,13	9,28	30,78	19,63	1,61	8,80
13	Narol	19 413 789	7,17	11,38	37,91	25,17	2,57	5,52
14	Nisko	43 878 258	7,51	9,89	34,99	22,65	1,61	8,34
15	Nowa Dęba	37 077 500	5,01	9,40	38,23	23,80	0,93	6,75
16	Nowa Sarzyna	45 011 952	6,38	9,17	40,80	22,76	1,59	3,37
17	Oleszyce	17 432 030	6,68	8,52	39,38	20,42	4,35	8,79
18	Pilzno	50 420 538	9,89	5,17	35,90	16,13	1,63	15,19
19	Radomyśl Wielki	33 425 924	13,51	6,37	41,89	22,43	2,32	3,55
20	Ropczyce	54 216 537	9,52	9,51	38,58	20,67	1,20	4,72
21	Rudnik nad Sanem	20 004 329	9,77	9,67	32,82	24,02	2,96	7,90
22	Rymanów	34 467 528	6,00	8,45	50,57	18,39	1,97	4,57
23	Sędziszów Małopolski	45 705 862	11,19	8,08	43,80	22,30	1,15	2,44
24	Sieniawa	22 009 992	5,55	14,80	34,62	16,32	0,91	13,00
25	Sokołów Małopolski	39 571 855	7,93	7,39	48,05	20,52	1,55	2,56
26	Strzyżów	43 859 546	10,32	8,18	37,82	23,09	2,20	3,32
27	Tyczyn	32 757 608	12,12	8,27	39,42	20,10	2,13	7,00
28	Ulanów	17 652 380	10,29	9,45	38,99	18,29	1,96	3,36
29	Ustrzyki Dolne	42 863 450	7,41	8,74	44,66	22,74	1,56	4,09
30	Zagórz	28 317 913	9,53	8,24	45,95	18,47	1,94	3,64
	Miasta-gminy razem	**1 062 687 808**	**8,56**	**8,89**	**39,59**	**20,35**	**1,89**	**6,77**
	GMINY WIEJSKIE							
1	Adamówka	9 611 727	12,29	12,18	38,44	23,39	1,51	3,06
2	Baligród	8 946 336	9,54	12,26	42,81	16,67	1,75	7,67
3	Besko	9 616 562	14,41	17,61	31,71	24,08	2,03	3,78
4	Białobrzegi	16 839 242	7,47	6,52	37,75	20,57	2,13	15,50
5	Bircza	21 404 245	13,16	12,40	35,08	25,55	2,48	2,61
6	Bojanów	18 195 048	14,62	10,63	35,98	21,07	1,29	4,40
7	Borowa	12 160 144	11,19	11,28	43,61	18,58	1,70	2,83
8	Brzostek	35 891 818	8,72	5,71	38,81	23,58	4,48	9,13
9	Brzyska	14 533 044	8,21	15,26	41,53	23,38	2,75	2,78
10	Bukowsko	16 568 129	10,14	14,32	38,65	20,43	2,76	3,10
11	Chłopice	12 226 178	6,23	12,53	42,65	20,01	1,73	5,13

1	2	3	4	5	6	7	8	9
12	Chmielnik	15 140 664	16,57	10,98	39,10	19,20	2,79	2,26
13	Chorkówka	28 200 017	3,09	7,97	50,79	21,53	1,80	2,97
14	Cisna	7 860 395	26,20	16,35	21,82	9,39	1,41	5,29
15	Cmolas	18 835 124	17,17	8,55	40,05	22,66	2,11	1,15
16	Czarna (Bieszczadzka)	5 927 229	10,74	18,59	36,22	20,54	0,81	4,17
17	Czarna (Dębicka)	36 806 433	8,46	6,84	33,09	17,33	2,22	10,88
18	Czarna (Łańcucka)	25 397 450	6,44	8,49	47,53	17,23	0,63	7,15
19	Czermin	15 545 225	17,58	10,27	44,48	17,41	0,48	2,97
20	Czudec	23 953 516	4,55	7,17	47,23	23,63	1,85	3,34
21	Dębica	64 734 936	5,91	5,79	38,02	16,39	1,56	17,29
22	Dębowiec	22 501 431	13,26	7,94	35,08	17,02	1,29	18,01
23	Domaradz	13 858 277	7,97	12,18	43,31	24,41	2,47	1,15
24	Dubiecko	26 387 145	8,00	14,81	36,86	22,93	3,15	1,32
25	Dydnia	20 323 580	8,13	11,62	40,11	22,51	1,83	2,02
26	Dynów	16 480 516	10,16	11,67	44,02	20,23	2,00	3,08
27	Dzikowiec	15 492 377	17,72	8,54	38,50	21,01	3,74	1,19
28	Fredropol	15 771 931	6,64	11,35	45,08	22,01	2,35	3,31
29	Frysztak	23 266 281	7,91	7,78	46,44	21,25	1,75	4,65
30	Gać	9 605 371	9,53	10,51	39,98	19,05	0,76	8,32
31	Gawłuszowice	6 902 030	8,26	20,01	34,17	22,51	1,16	4,02
32	Gorzyce	26 593 340	5,60	9,00	44,16	18,02	1,25	9,49
33	Grębów	20 015 867	9,29	8,39	45,13	19,41	0,88	5,26
34	Grodzisko Dolne	18 027 465	8,00	10,16	38,23	18,14	1,75	2,81
35	Haczów	20 146 287	7,14	10,10	49,97	19,83	1,15	3,56
36	Harasiuki	17 341 782	5,25	9,25	51,22	19,75	2,52	4,34
37	Horyniec-Zdrój	13 870 282	6,42	10,68	39,97	22,34	2,62	3,67
38	Hyżne	13 605 198	5,84	9,20	47,07	21,78	2,99	3,56
39	Iwierzyce	14 572 414	7,60	14,02	46,13	21,19	1,52	3,54
40	Jarocin	10 953 273	18,33	9,73	37,83	21,14	3,12	4,58
41	Jarosław	24 631 229	14,40	7,32	36,93	22,00	1,25	4,00
42	Jasienica Rosielna	18 910 803	10,97	7,41	43,19	25,92	1,71	2,38
43	Jasło	47 387 861	4,95	7,03	21,36	15,36	0,88	44,91

1	2	3	4	5	6	7	8	9
44	Jawornik Polski	11 751 389	9,54	18,12	33,71	20,99	1,69	4,70
45	Jeżowe	23 451 071	9,73	8,87	40,91	21,30	2,46	11,04
46	Jodłowa	11 550 445	8,47	14,65	39,15	25,55	2,23	1,80
47	Kamień	18 547 727	10,37	10,48	40,54	23,22	5,12	1,81
48	Kołaczyce	24 065 378	5,26	8,86	34,21	21,69	4,40	12,49
49	Komańcza	14 091 238	10,47	12,25	43,92	15,58	0,68	3,03
50	Korczyna	25 585 407	10,64	9,81	39,70	19,62	1,43	5,63
51	Krasiczyn	11 595 887	12,12	12,11	31,88	20,94	0,91	11,29
52	Krasne	23 169 748	8,27	8,05	42,63	13,37	1,48	2,53
53	Krempna	7 301 930	8,40	14,33	26,55	19,37	3,33	22,09
54	Krościenko Wyżne	10 341 400	16,57	11,51	35,25	22,88	1,59	5,97
55	Krzeszów	9 724 444	5,53	12,15	38,53	22,76	1,90	4,95
56	Krzywcza	13 192 371	5,86	11,40	35,83	19,56	2,63	15,94
57	Kuryłówka	15 129 222	6,49	10,48	31,77	21,81	1,64	2,04
58	Laszki	15 796 784	8,98	11,92	39,04	24,85	3,41	1,37
59	Leżajsk	44 873 885	5,74	6,98	45,95	20,04	0,58	1,79
60	Lubaczów	25 203 565	10,41	8,94	37,54	20,60	3,19	4,99
61	Lubenia	12 895 215	9,26	9,90	39,00	17,63	2,24	8,69
62	Lutowiska	7 946 999	16,24	18,98	31,04	18,31	1,64	3,48
63	Łańcut	41 458 697	7,45	7,32	48,87	18,19	1,44	4,94
64	Majdan Królewski	21 013 773	13,38	12,16	38,67	23,02	1,39	5,01
65	Markowa	14 342 984	9,12	11,35	40,99	22,53	0,78	4,13
66	Medyka	18 029 528	6,24	7,16	48,27	15,07	0,93	3,69
67	Miejsce Piastowe	28 777 186	7,81	9,91	41,69	19,15	1,79	3,37
68	Mielec	28 471 009	12,52	8,68	37,95	17,70	0,90	15,03
69	Niebylec	23 695 887	9,88	9,12	43,21	20,12	1,54	3,29
70	Niwiska	13 607 277	9,43	8,89	37,48	22,16	2,68	2,48
71	Nowy Żmigród	21 066 490	7,39	10,83	40,53	26,22	2,90	2,64
72	Nozdrzec	21 038 241	5,57	9,75	45,50	21,89	1,20	1,16
73	Olszanica	11 763 090	6,16	16,48	42,65	18,75	2,05	4,49
74	Orły	17 768 934	8,10	11,60	45,18	20,65	1,06	5,27
75	Osiek Jasielski	13 720 260	5,75	10,16	44,97	19,06	3,02	11,83

1	2	3	4	5	6	7	8	9
76	Ostrów	18 868 672	13,78	15,01	40,17	19,09	1,11	2,26
77	Padew Narodowa	12 230 807	12,13	11,71	33,25	18,13	0,56	3,42
78	Pawłosiów	16 492 085	5,96	15,47	33,36	20,56	1,07	5,95
79	Pruchnik	21 934 508	9,06	10,82	35,37	26,23	3,73	3,08
80	Przecław	23 634 560	9,10	10,28	42,53	22,42	2,01	3,26
81	Przemyśl	22 558 311	8,14	9,73	40,58	22,53	1,61	2,10
82	Przeworsk	27 141 253	2,85	10,68	49,57	23,99	1,20	3,53
83	Pysznica	20 515 710	9,98	9,78	42,12	17,83	1,77	5,86
84	Radomyśl nad Sanem	16 513 145	6,96	10,76	43,88	21,32	1,87	3,77
85	Radymno	25 979 709	4,92	11,19	40,21	22,86	1,27	2,75
86	Rakszawa	15 888 910	9,71	8,63	41,15	24,86	2,35	2,61
87	Raniżów	16 805 065	11,89	11,41	42,00	21,64	3,52	1,78
88	Rokietnica	10 379 932	14,24	13,93	35,89	19,80	0,72	2,93
89	Roźwienica	15 416 334	10,08	12,32	40,59	21,06	1,92	4,44
90	Sanok	37 645 134	13,21	10,23	36,44	22,28	2,25	3,97
91	Skołyszyn	32 188 664	10,68	7,14	34,72	21,45	2,84	16,40
92	Solina	18 936 562	7,90	11,63	31,91	12,00	1,05	11,38
93	Stary Dzików	13 171 717	16,11	9,97	36,64	15,75	1,06	4,01
94	Stubno	9 714 977	5,39	13,46	39,18	21,09	2,10	4,56
95	Świlcza	35 115 504	8,57	9,51	47,74	18,50	1,73	4,47
96	Tarnowiec	27 091 638	10,96	7,75	31,62	14,90	0,68	29,28
97	Tryńcza	22 589 783	7,92	7,04	30,43	17,44	0,59	22,00
98	Trzebownisko	42 686 360	8,09	7,40	46,26	18,65	0,93	5,18
99	Tuszów Narodowy	16 707 845	11,32	9,72	39,43	24,49	1,92	3,28
100	Tyrawa Wołoska	5 960 421	17,15	17,29	32,83	20,72	1,09	1,67
101	Wadowice Górne	17 516 889	9,74	11,34	41,17	19,33	1,15	1,54
102	Wiązownica	25 610 413	6,56	8,49	41,05	21,52	2,32	8,16
103	Wielkie Oczy	8 575 392	6,98	21,71	35,94	21,20	1,66	3,78
104	Wielopole Skrzyńskie	19 862 579	10,41	8,58	44,65	24,19	3,07	1,03
105	Wiśniowa	19 574 990	10,74	8,61	41,89	23,28	3,32	3,77
106	Wojaszówka	17 249 281	8,94	9,16	47,64	18,18	1,29	5,25
107	Zaklików	18 141 156	4,04	8,04	46,77	23,44	2,50	7,98

1	2	3	4	5	6	7	8	9
108	Zaleszany	18 765 009	8,85	11,12	41,72	22,09	0,81	3,57
109	Zarszyn	23 138 012	6,83	10,44	31,47	17,41	3,13	24,50
110	Zarzecze	17 381 399	11,41	8,56	40,00	20,53	1,60	3,07
111	Żołynia	16 017 827	7,16	12,13	46,13	19,91	1,67	4,60
112	Żurawica	28 552 008	8,76	13,16	41,68	20,35	1,56	3,96
113	Żyraków	31 292 602	5,38	6,97	40,60	18,21	1,38	18,92
	Gminy wiejskie razem	**2 223 850 826**	**9,50**	**10,84**	**39,84**	**20,48**	**1,89**	**6,14**
	JST ogółem	**7 209 959 473**	**13,18**	**9,12**	**34,97**	**17,86**	**2,89**	**5,24**

Wydatki majątkowe jednostek samorządu terytorialnego w latach 2007–2008 **Tabela G**

Lp.	Nazwa jednostki	Wydatki majątkowe (w zł)		Dynamika wydatków majątkowych (w %)	Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem (w %)	
		2007	2008	2008 / 2007	2007	2008
1	2	3	4	5	6	7
	Samorząd województwa	**160 905 112**	**209 703 348**	**130,33**	**31,34**	**32,46**
	POWIATY					
1	bieszczadzki	9 066 971	4 034 039	44,49	31,72	16,34
2	brzozowski	3 541 165	5 513 805	155,71	9,75	12,51
3	dębicki	11 852 859	14 522 396	122,52	15,05	16,73
4	jarosławski	8 868 996	10 370 914	116,93	10,24	10,59
5	jasielski	6 577 486	8 991 855	136,71	8,25	10,45
6	kolbuszowski	8 082 920	11 172 552	138,22	27,79	32,01
7	krośnieński	4 057 129	5 791 252	142,74	8,71	10,89
8	leski	5 421 265	2 986 379	55,09	20,11	12,07
9	leżajski	7 932 284	3 411 207	43,00	15,03	6,47
10	lubaczowski	10 757 161	22 016 306	204,67	19,64	31,46
11	łańcucki	7 384 408	10 699 812	144,90	16,66	20,80
12	mielecki	5 133 370	8 117 135	158,12	5,81	8,11
13	niżański	5 431 669	3 501 712	64,47	17,22	10,13
14	przemyski	3 232 504	5 369 397	166,11	11,35	15,62
15	przeworski	2 789 262	5 724 329	205,23	7,53	11,80
16	ropczycko-sędziszowski	7 902 748	12 476 662	157,88	16,78	21,84
17	rzeszowski	9 430 784	6 582 102	69,79	13,18	8,43
18	sanocki	9 411 158	12 446 318	132,25	13,00	18,30
19	stalowowolski	15 247 590	10 751 696	70,51	20,40	14,08
20	strzyżowski	8 913 454	9 980 595	111,97	21,02	20,67
21	tarnobrzeski	1 273 206	3 555 633	279,27	4,79	11,30
	Powiaty razem	**152 308 389**	**178 016 094**	**116,88**	**14,04**	**14,79**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU					
1	Krosno	40 729 820	63 281 949	155,37	22,54	29,47
2	Przemyśl	30 506 326	22 291 818	73,07	13,68	9,45
3	Rzeszów	140 360 947	139 410 407	99,32	24,44	21,80
4	Tarnobrzeg	18 805 151	29 433 119	156,52	13,60	18,26
	Miasta na prawach powiatu razem	**230 402 244**	**254 417 293**	**110,42**	**20,64**	**20,33**
	MIASTA					
1	Dębica	17 631 487	16 555 897	93,90	17,74	15,35
2	Dynów	3 094 348	3 650 501	117,97	21,58	23,23
3	Jarosław	12 504 538	12 584 641	100,64	14,78	13,43
4	Jasło	11 119 354	8 660 146	77,88	13,21	9,57
5	Leżajsk	3 100 500	2 571 602	82,94	10,68	8,67
6	Lubaczów	1 797 339	4 128 875	229,72	7,57	15,20
7	Łańcut	7 611 848	5 107 205	67,10	18,62	12,61
8	Mielec	18 416 673	41 905 816	227,54	17,14	31,22
9	Przeworsk	1 955 672	861 933	44,07	6,22	2,65
10	Radymno	328 036	2 248 583	685,47	3,10	17,20
11	Sanok	13 993 218	16 036 333	114,60	17,52	18,13
12	Stalowa Wola	52 494 821	24 520 396	46,71	31,45	16,43
	Miasta razem	**144 047 834**	**138 831 929**	**96,38**	**18,65**	**16,87**
	MIASTA-GMINY					
1	Baranów Sandomierski	2 308 490	6 406 720	277,53	9,74	22,66
2	Błażowa	3 820 345	5 626 002	147,26	16,97	21,77
3	Boguchwała	9 960 897	9 002 617	90,38	24,86	22,96
4	Brzozów	7 644 192	8 468 218	110,78	13,66	13,84
5	Cieszanów	10 016 135	6 217 805	62,08	39,54	26,92
6	Dukla	4 290 867	7 807 682	181,96	11,97	18,28
7	Głogów Małopolski	8 660 918	8 073 673	93,22	22,55	19,73
8	Iwonicz-Zdrój	2 687 322	4 096 030	152,42	11,96	15,91
9	Jedlicze	3 751 605	6 599 695	175,92	12,89	18,81
10	Kańczuga	2 065 146	1 839 062	89,05	8,94	7,00
11	Kolbuszowa	12 797 700	14 390 519	112,45	24,29	25,26
12	Lesko	969 842	7 392 674	762,26	4,55	25,26

1	2	3	4	5	6	7
13	Narol	1 553 508	1 019 233	65,61	8,64	5,25
14	Nisko	10 502 728	9 106 022	86,70	22,49	20,75
15	Nowa Dęba	8 477 661	5 208 910	61,44	22,33	14,05
16	Nowa Sarzyna	3 581 711	6 097 104	170,23	8,78	13,55
17	Oleszyce	2 763 034	3 164 983	114,55	18,78	18,16
18	Pilzno	5 231 679	16 675 234	318,74	14,35	33,07
19	Radomyśl Wielki	5 783 043	3 580 195	61,91	17,93	10,71
20	Ropczyce	2 626 891	7 785 871	296,39	5,41	14,36
21	Rudnik nad Sanem	1 979 027	3 656 508	184,76	11,53	18,28
22	Rymanów	2 103 548	4 370 531	207,77	6,95	12,68
23	Sędziszów Małopolski	12 934 413	6 054 785	46,81	25,92	13,25
24	Sieniawa	1 939 611	6 447 411	332,41	11,63	29,29
25	Sokołów Małopolski	7 690 017	7 977 908	103,74	20,56	20,16
26	Strzyżów	7 422 509	3 372 404	45,43	17,27	7,69
27	Tyczyn	4 436 312	5 612 498	126,51	15,30	17,13
28	Ulanów	4 776 185	2 564 553	53,69	25,79	14,53
29	Ustrzyki Dolne	7 017 663	7 034 058	100,23	17,46	16,41
30	Zagórz	2 528 019	2 123 447	84,00	10,07	7,50
	Miasta-gminy razem	**162 321 016**	**187 772 351**	**115,68**	**16,68**	**17,67**
	GMINY WIEJSKIE					
1	Adamówka	1 576 853	293 475	18,61	16,09	3,05
2	Baligród	1 539 805	1 878 640	122,01	19,48	21,00
3	Besko	1 777 311	1 779 031	100,10	20,33	18,50
4	Białobrzegi	5 157 679	3 085 186	59,82	27,32	18,32
5	Bircza	1 310 115	1 546 602	118,05	7,53	7,23
6	Bojanów	4 089 214	2 833 476	69,29	23,51	15,57
7	Borowa	622 869	660 726	106,08	5,51	5,43
8	Brzostek	4 482 898	7 891 938	176,05	15,04	21,99
9	Brzyska	397 349	370 927	93,35	2,97	2,55
10	Bukowsko	1 001 572	2 029 754	202,66	7,90	12,25
11	Chłopice	928 537	615 610	66,30	8,74	5,04
12	Chmielnik	1 637 080	2 919 536	178,34	13,01	19,28
13	Chorkówka	4 610 523	3 447 350	74,77	16,67	12,22
14	Cisna	1 043 430	2 348 893	225,11	16,27	29,88
15	Cmolas	3 462 035	3 284 232	94,86	18,93	17,44
16	Czarna (Bieszczadzka)	580 381	638 455	110,01	11,25	10,77
17	Czarna (Dębicka)	4 747 219	11 058 339	232,94	16,52	30,04
18	Czarna (Łańcucka)	2 574 050	4 300 427	167,07	11,12	16,93
19	Czermin	1 246 167	496 210	39,82	8,56	3,19
20	Czudec	1 263 085	1 717 886	136,01	5,19	7,17
21	Dębica	11 959 389	21 473 929	179,56	22,16	33,17
22	Dębowiec	4 282 343	6 576 151	153,56	21,96	29,23
23	Domaradz	539 458	678 899	125,85	4,49	4,90
24	Dubiecko	1 153 749	3 621 038	313,85	5,35	13,72
25	Dydnia	3 345 794	3 165 614	94,61	17,36	15,58
26	Dynów	1 207 433	1 972 845	163,39	8,47	11,97
27	Dzikowiec	2 595 230	2 687 003	103,54	18,17	17,34
28	Fredropol	1 399 574	2 373 313	169,57	10,80	15,05
29	Frysztak	2 419 033	2 791 230	115,39	11,08	12,00
30	Gać	181 938	530 770	291,73	2,21	5,53
31	Gawłuszowice	359 159	999 621	278,32	6,12	14,48
32	Gorzyce	5 942 469	3 625 148	61,00	21,58	13,63
33	Grębów	5 441 148	3 250 108	59,73	25,55	16,24
34	Grodzisko Dolne	1 026 088	3 333 031	324,83	7,37	18,49
35	Haczów	2 178 363	3 665 931	168,29	12,07	18,20
36	Harasiuki	4 661 745	2 301 598	49,37	25,81	13,27
37	Horyniec-Zdrój	2 700 948	2 984 995	110,52	22,70	21,52
38	Hyżne	9 245 451	1 680 259	18,17	46,03	12,35
39	Iwierzyce	1 276 323	870 836	68,23	9,12	5,98
40	Jarocin	2 696 063	2 389 157	88,62	25,55	21,81
41	Jarosław	135 441	1 547 608	1 142,65	0,67	6,28
42	Jasienica Rosielna	413 662	1 461 835	353,39	2,54	7,73
43	Jasło	8 168 464	20 564 878	251,76	25,23	43,40

1	2	3	4	5	6	7
44	Jawornik Polski	304 739	476 815	156,47	2,97	4,06
45	Jeżowe	4 233 616	4 623 439	109,21	19,28	19,72
46	Jodłowa	1 320 723	1 197 018	90,63	12,37	10,36
47	Kamień	2 285 928	2 538 692	111,06	14,27	13,69
48	Kołaczyce	3 207 087	4 744 576	147,94	14,84	19,72
49	Komańcza	1 729 328	2 538 715	146,80	13,90	18,02
50	Korczyna	1 415 388	3 306 352	233,60	6,58	12,92
51	Krasiczyn	2 615 258	1 942 731	74,28	23,74	16,75
52	Krasne	2 946 888	6 422 681	217,95	15,42	27,72
53	Krempna	620 594	2 025 003	326,30	11,45	27,73
54	Krościenko Wyżne	1 533 010	2 319 449	151,30	17,66	22,43
55	Krzeszów	779 849	1 251 099	160,43	9,56	12,87
56	Krzywcza	1 147 950	1 978 039	172,31	9,95	14,99
57	Kuryłówka	2 290 117	2 834 243	123,76	16,94	18,73
58	Laszki	893 302	505 936	56,64	6,15	3,20
59	Leżajsk	7 880 902	11 528 623	146,29	20,00	25,69
60	Lubaczów	1 301 487	5 319 218	408,70	6,85	21,11
61	Lubenia	1 982 343	2 082 062	105,03	17,44	16,15
62	Lutowiska	1 105 535	1 636 180	148,00	16,47	20,59
63	Łańcut	3 213 020	6 303 755	196,19	8,78	15,20
64	Majdan Królewski	3 971 555	4 541 538	114,35	20,23	21,61
65	Markowa	1 722 238	1 470 083	85,36	13,50	10,25
66	Medyka	701 750	4 815 245	686,18	5,45	26,71
67	Miejsce Piastowe	466 833	2 890 131	619,09	2,03	10,04
68	Mielec	1 334 102	5 807 359	435,30	5,76	20,40
69	Niebylec	2 660 152	3 448 411	129,63	12,83	14,55
70	Niwiska	2 167 405	2 602 094	120,06	17,56	19,12
71	Nowy Żmigród	1 761 333	858 584	48,75	8,80	4,08
72	Nozdrzec	1 658 114	3 108 300	187,46	8,94	14,77
73	Olszanica	638 402	657 584	103,00	5,81	5,59
74	Orły	2 543 875	2 016 323	79,26	15,62	11,35
75	Osiek Jasielski	437 819	1 823 433	416,48	4,05	13,29
76	Ostrów	3 025 386	3 840 099	126,93	17,20	20,35
77	Padew Narodowa	3 811 240	2 265 369	59,44	30,40	18,52
78	Pawłosiów	2 250 115	2 402 464	106,77	14,08	14,57
79	Pruchnik	2 022 069	1 714 912	84,81	10,07	7,82
80	Przecław	3 820 078	2 251 771	58,95	17,10	9,53
81	Przemyśl	777 996	3 154 806	405,50	4,14	13,99
82	Przeworsk	2 154 266	3 133 532	145,46	8,61	11,55
83	Pysznica	4 920 408	4 805 133	97,66	25,03	23,42
84	Radomyśl nad Sanem	1 703 915	3 436 295	201,67	12,00	20,81
85	Radymno	1 985 654	3 410 483	171,76	8,93	13,13
86	Rakszawa	1 539 327	2 418 817	157,13	11,22	15,22
87	Raniżów	2 007 619	2 543 132	126,67	12,59	15,13
88	Rokietnica	902 790	1 725 061	191,08	10,07	16,62
89	Roźwienica	1 309 390	2 457 175	187,66	9,60	15,94
90	Sanok	2 886 071	7 776 804	269,46	9,43	20,66
91	Skołyszyn	3 598 475	7 657 791	212,81	12,99	23,79
92	Solina	7 604 690	5 991 331	78,78	38,60	31,64
93	Stary Dzików	241 860	2 818 979	1 165,54	2,46	21,40
94	Stubno	994 655	387 265	38,93	11,64	3,99
95	Świlcza	4 169 519	4 516 441	108,32	12,91	12,86
96	Tarnowiec	357 836	7 182 486	2 007,20	1,96	26,51
97	Tryńcza	4 147 299	6 196 467	149,41	19,89	27,43
98	Trzebownisko	24 957 124	7 675 963	30,76	43,68	17,98
99	Tuszów Narodowy	3 512 315	1 425 702	40,59	21,32	8,53
100	Tyrawa Wołoska	84 475	131 406	155,56	1,77	2,20
101	Wadowice Górne	735 094	2 950 761	401,41	5,03	16,85
102	Wiązownica	3 486 763	4 541 600	130,25	14,50	17,73
103	Wielkie Oczy	157 105	258 300	164,41	2,11	3,01
104	Wielopole Skrzyńskie	1 218 610	1 728 662	141,86	6,71	8,70
105	Wiśniowa	942 173	1 902 085	201,88	5,55	9,72
106	Wojaszówka	887 100	722 743	81,47	5,64	4,19

1	2	3	4	5	6	7
107	Zaklików	2 143 779	1 950 170	90,97	12,40	10,75
108	Zaleszany	1 561 277	2 101 648	134,61	9,00	11,20
109	Zarszyn	11 832 511	6 772 337	57,23	43,85	29,27
110	Zarzecze	193 301	1 155 549	597,80	1,33	6,65
111	Żołynia	998 094	876 167	87,78	6,85	5,47
112	Żurawica	4 727 908	2 469 380	52,23	17,06	8,65
113	Żyraków	4 956 823	7 003 041	141,28	18,33	22,38
	Gminy wiejskie razem	**298 873 188**	**373 108 325**	**124,84**	**14,97**	**16,78**
	JST ogółem	**1 148 857 783**	**1 341 849 340**	**116,80**	**17,79**	**18,61**

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w latach 2007 i 2008

Regionalne izby obrachunkowe powołane zostały z dniem 1 stycznia 1993 roku jako organ nadzoru i kontroli samodzielnych szczebli samorządu terytorialnego wykonujących zadania publiczne na rzecz wspólnot lokalnych i regionalnych, a także ich związków i stowarzyszeń.

Podstawowymi aktami prawnymi określającymi pozycję ustrojową i funkcjonalną regionalnych izb obrachunkowych jest ustawa zasadnicza – *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej* z dnia 2 kwietnia 1997 roku[1] i ustawa z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych*[2]. Kompetencje izb wynikają także z ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych*[3] oraz z ustaw regulujących ustrój samorządu terytorialnego[4] w Polsce.

Do ustawowych zadań izb w świetle ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* należy:

– nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego i ich związków w zakresie spraw finansowych określonych w art. 11 ust. 1 ustawy,
– przeprowadzanie kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych podmiotów sektora finansów publicznych wymienionych w art. 1 ust. 2 ustawy,
– wydawanie opinii w sprawach wymienionych w art. 13 ustawy,
– prowadzenie działalności informacyjnej, instruktażowej i szkoleniowej w zakresie objętym nadzorem i kontrolą,
– kontrola formalna i rachunkowa sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej,
– rozpatrywanie spraw dotyczących powiadomień przez skarbnika o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika,
– opracowywanie raportów o stanie gospodarki finansowej na podstawie wyników działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej, w razie potrzeby wskazanie organom jednostek samorządu terytorialnego powtarzających się nieprawidłowości lub zagrożenia niewykonania ustawowych zadań,
– opracowywanie analiz i opinii w sprawach określonych ustawami (m.in. opracowywanie raportów o stanie gospodarki finansowej jednostek samorządu te-

[1] DzU nr 78, poz. 483 z późn. zm.
[2] DzU 2001 nr 55, poz. 577 z późn. zm.
[3] DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
[4] Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1591 z późn. zm.); ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym* (DzU 2001 nr 142, poz. 1592 z późn. zm.); ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa* (DzU 2001 nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

rytorialnego w przypadku ubiegania się samorządów o pożyczkę z budżetu państwa na podstawie przepisów art. 177 ustawy *o finansach publicznych*).

Na podstawie odrębnych przepisów do zadań izb należy:
- rozpatrywanie skarg i wniosków dotyczących działalności organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych – art. 229 pkt 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 roku – *Kodeks postępowania administracyjnego*[5],
- sporządzanie, na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych*[6], zbiorczych sprawozdań w zakresie operacji finansowych dotyczących należności, państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji funduszy celowych posiadających osobowość prawną, SP ZOZ, samorządowych instytucji kultury oraz samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego, które są dla tych podmiotów organem założycielskim lub nadzorującym,
- przyjmowanie i przekazywanie sprawozdań sporządzanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*[7].

Zakres podmiotowy działania izb określa art. 1 ust. 2 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*.

Regionalne izby obrachunkowe sprawują nadzór i kontrolę nad:
- jednostkami samorządu terytorialnego,
- związkami międzygminnymi,
- stowarzyszeniami gmin oraz stowarzyszeniami gmin i powiatów,
- związkami powiatów,
- stowarzyszeniami powiatów,
- samorządowymi jednostkami organizacyjnymi, w tym samorządowymi osobami prawnymi,
- innymi podmiotami w zakresie wykorzystywania dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Działalność nadzorcza

W latach 2007–2008 Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie zasięgiem terytorialnym obejmowała 181 jednostek samorządu terytorialnego. Liczba związków międzygminnych w tych latach kształtowała się następująco (wg rejestru MSWiA):
- rok 2007 – 15,
- rok 2008 – 16.

W powyższym okresie Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie zbadało pod względem zgodności z prawem łącznie 19 794 uchwały i zarządzenia, z tego na poszczególne lata przypadało:

[5] DzU 2000 nr 98, poz. 1071 z późn. zm.
[6] DzU nr 113, poz. 770.
[7] DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.

	2007	2008
ogółem	9 482	10 312
uchwały organów stanowiących	4 897	5 352
uchwały zarządów i zarządzenia organów wykonawczych	4 585	4 960

Odnotować należy, że w 2008 roku nastąpił wzrost liczby badanych przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie aktów w stosunku do roku 2007.

Organy jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych z terenu województwa podkarpackiego podejmowały w poszczególnych latach uchwały i zarządzenia w następujących sprawach:

Lp.	Rodzaje uchwał i zarządzeń	Ogółem w latach:	
		2007	2008
1	budżetu	194	194
2	zmian budżetu	6 267	6 697
3	absolutorium dla zarządu:	186	190
	– w sprawie udzielenia	185	189
	– w sprawie nieudzielenia	1	1
4	procedury uchwalania budżetu	28	7
5	układu wykonawczego budżetu j.s.t.	680	808
6	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez zarząd	9	3
7	zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych	373	322
8	zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustalaną corocznie przez radę	345	513
9	udzielania poręczeń majątkowych	30	17
10	udzielania pożyczek	3	5
11	określania zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych j.s.t.	106	47
12	zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych	109	33
13	zaciągania krótkoterminowych pożyczek i kredytów	21	14
14	podatków i opłat lokalnych	620	731
15	pozostałe uchwały	511	731
	Ogółem	**9 482**	**10 312**

Wyniki działalności nadzorczej w 2007 roku

W wyniku badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych Kolegium Izby w 2007 roku uznało:
– 9039 jako nienaruszających prawa,
– 443 jako podjęte z naruszeniem prawa, z tego 38 jako podjęte z nieistotnym naruszeniem prawa.

W wyniku wszczętego postępowania nadzorczego Kolegium Izby stwierdziło nieważność 121 uchwał i zarządzeń, z tego:
– w 43 przypadkach stwierdzono nieważność w części,
– w 78 przypadkach nieważność w całości.

W związku z usunięciem przez jednostki samorządu terytorialnego i związki międzygminne, w określonym terminie, naruszenia prawa, w 254 przypadkach wszczęte postępowania umorzono.

30 uchwał i zarządzeń uznało Kolegium za podjęte z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności.

Wyniki badania nadzorczego w 2007 roku uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz związków międzygminnych przedstawiono w **tabelach 1** i **2.**

Nieprawidłowości w badanych w 2007 roku przez Izbę uchwałach i zarządzeniach dotyczyły:
- ❖ budżetu:
  - zaplanowanie dochodów z tytułu opłaty administracyjnej za czynności urzędowe – naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* w związku z ustawą *o opłacie skarbowej*,
  - nieustalenie wydatków w załączniku do uchwały budżetowej zgodnie z limitem wydatków – naruszenie art. 166 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*,
  - błędne zaklasyfikowanie źródeł przychodów na pokrycie spłaty kredytów i pożyczek z tytułu nadwyżki z lat ubiegłych – § 957 (prawidłowo §§ 957 i 955) – naruszenie postanowień zał. nr 5 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*;
- ❖ zmian budżetu:
  - przeznaczenie wydatków na finansowanie inwestycji przy drogach krajowych, wykraczających poza zadania gminy – naruszenie art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego*,
  - rozdysponowanie przez wójta rezerwy ogólnej na wydatki obejmujące zadania niezaplanowane w uchwale budżetowej – naruszenie art. 173 ust. 5 ustawy *o finansach publicznych*,
  - nieokreślenie szczegółowego celu planowanej dotacji oraz wskazanie podmiotu, któremu dotacja z budżetu gminy zostanie udzielona – naruszenie art. 17 w związku z art. 184 ust. 16 pkt 14 ustawy *o finansach publicznych* oraz uchwały w sprawie trybu postępowania o udzielenie dotacji;

- ❖ podatków i opłat lokalnych:
  - wprowadzenie w uchwale dotyczącej podatku od nieruchomości zwolnienia ustawowego – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 40 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym* w związku z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b i ust. 3 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
  - niezgłoszenie projektu uchwały w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości jako programu pomocowego do Prezesa UOKiK – naruszenie art. 7 ust. 3 ustawy *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*,
  - nadanie uchwale w sprawie poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego mocy wstecznej – naruszenie art. 4 ust. 1 i art. 5 ustawy *o ogłaszaniu aktów normatywnych*;
- ❖ zasad i zakresu przyznawania dotacji:
  - ograniczenie kręgu podmiotów uprawnionych do otrzymania dotacji z budżetu gminy – naruszenie art. 81 ust. 1 w związku z art. 71 ust. 1 ustawy *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*,
  - rozszerzenie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego zakresu dotowania określonego w art. 77 ustawy *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami* – naruszenie art. 81 ust. 2 w związku z art. 77 pkt 12 i pkt 16 ustawy *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*;
- ❖ kredytu:
  - ustalenie terminu spłaty kredytu przeznaczonego na pokrycie niedoboru występującego w ciągu 2006 roku z dnia 31 grudnia 2006 roku na dzień 30 czerwca 2007 roku – naruszenie art. 82 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*;
- ❖ procedury:
  - upoważnienie przez radę do ustalenia terminu przedłożenia przez wójta radzie gminy projektu uchwały budżetowej – naruszenie art. 181 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*;
- ❖ poręczenia:
  - nieustalenie lat spłaty zobowiązań wynikających z udzielonego poręczenia i źródeł spłaty – naruszenie art. 58 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*;
- ❖ układu wykonawczego:
  - opracowanie układu wykonawczego do uchwały budżetowej, w stosunku do której stwierdzono istotne naruszenie prawa.

Wyniki działalności nadzorczej w 2008 roku

W 2008 roku Kolegium Izby zbadało 10 312 uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych, uznając 9822 jako podjęte bez naruszenia prawa. W 490 uchwałach i zarządzeniach stwierdzono naruszenie prawa, z tego:

- w 84 uchwałach i zarządzeniach nieistotne naruszenie prawa,
- 121 uchwał i zarządzeń uznano za nieważne, w tym 48 za nieważne w części i 73 nieważne w całości,

– w stosunku do 256 uchwał i zarządzeń wszczęte postępowanie o uznanie ich za nieważne umorzono w związku z usunięciem nieprawidłowości przez właściwy organ j.s.t.,
– w stosunku do 29 uchwał i zarządzeń stwierdzono naruszenie prawa bez orzekania o nieważności.

Wyniki badania nadzorczego w 2008 roku uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz związków międzygminnych prezentują **tabele 3** i **4.**

Nieprawidłowości w badanych w 2008 roku przez Izbę uchwałach i zarządzeniach dotyczyły:

❖ budżetu:
  – zaplanowanie w budżecie gminy wydatków majątkowych na realizację zadań w zakresie budowy chodników przy ulicy, która jest drogą powiatową – naruszenie art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy *o samorządzie gminnym*, art. 167 ustawy *o finansach publicznych*, art. 19 ust. 1 i 2, art. 20 ustawy *o drogach publicznych*,
  – zaplanowanie w budżecie gminy wydatków z przeznaczeniem na koszty związane z utylizacją i likwidacją azbestu na częściową pomoc dla mieszkańców w kosztach transportu i utylizacji azbestu – naruszenie art. 167 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych* w związku z ustawą *o odpadach* oraz § 7 ust. 1 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 2 kwietnia 2004 roku *w sprawie sposobów i warunków bezpiecznego użytkowania i usuwania wyrobów zawierających azbest*,
  – upoważnienie dla kierowników jednostek budżetowych do udzielania zaliczek celem wykonywania bieżącej działalności tych jednostek – naruszenie art. 184 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*;
❖ zmian budżetu:
  – rozdysponowanie przez organ stanowiący rezerwy ogólnej na wydatki majątkowe – naruszenie art. 173 ust. 5 ustawy *o finansach publicznych*,
  – udzielenie pomocy finansowej związkowi gmin na zadanie, które nie należy do zakresu jego działania – naruszenie art. 167 ust. 2 pkt 5 ustawy *o finansach publicznych*,
  – zwiększenie przez radę gminy dochodów budżetu gminy z tytułu wpływów z najmu lokali i ujęcie ich w grupie dochodów majątkowych zamiast w grupie dochodów bieżących – naruszenie art. 165a ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*,
  – udzielenie nieprzewidzianego w obowiązujących przepisach prawnych upoważnienia dla zarządu powiatu do udzielania upoważnień kierownikom jednostek organizacyjnych powiatu do udzielania zaliczek na wydatki według określonych w uchwale zasad – naruszenie art. 184 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*,
  – ustalenie limitów zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek w wysokości nieodpowiadającej ustalonym przychodom budżetu gminy – naruszenie art. 184 ust. 1 pkt 9 ustawy *o finansach publicznych*,
  – przejęcie przez powiat do realizacji zadań gminy – naruszenie art. 5 ustawy *o samorządzie powiatowym*;

- podatków i opłat lokalnych:
  - nieprawidłowe określenie terminu wpłaty pobranej przez inkasentów opłaty targowej (w każdy czwartek) – naruszenie art. 27 § 4a ustawy *Ordynacja podatkowa*,
  - nałożenie dodatkowych obowiązków na wyznaczonych inkasentów (sporządzenie wykazu osób posiadających psy) – naruszenie art. 9 ustawy *Ordynacja podatkowa*,
  - ustalenie przez radę miejską wysokości miesięcznej stawki opłaty targowej bez terminu jej płatności – naruszenie art. 19 pkt 1a ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
  - postanowienie przez radę miejską, że osoby, które uzyskają zezwolenie na prowadzenie sprzedaży w innych miejscach na terenie gminy, niż wydzielone do tego targowiska, zobowiązane są do uiszczania opłaty targowej – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 8, art. 40 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym* oraz art. 19 pkt 1 lit. a i pkt 2 w związku z art. 15 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
  - nieokreślenie w uchwale podstawy opodatkowania dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych – naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*;
- zasad i zakresu przyznawania dotacji:
  - nieokreślenie trybu kontroli wykonania umowy – naruszenie art. 176 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*,
  - nieprawidłowe określenie zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem – naruszenie art. 145 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*;
- zaciągania kredytu, pożyczek:
  - zaciągnięcie przez radę powiatu długoterminowego kredytu w kwocie przewyższającej ustalony w uchwale budżetowej na 2008 rok limit zaciąganych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek na sfinansowanie planowanego w 2008 roku deficytu budżetu i spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek – naruszenie art. 83 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
  - udzielenie pożyczki przez radę gminy bez dokonania zmian w budżecie gminy, polegających na zwiększeniu planu dochodów, ewentualnie przychodów budżetu celem jego zrównoważenia między planowanymi dochodami i przychodami oraz wydatkami i rozchodami – naruszenie art. 165 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
  - zaciągnięcie kredytu krótkoterminowego na spłatę wcześniej zaciągniętych kredytów – naruszenie art. 82 ust. 1 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
  - niewskazanie przez radę miejską okresu spłaty zobowiązania – naruszenie art. 58 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*;
- udzielania poręczeń:
  - udzielenie poręczenia kredytu długoterminowego wraz z odsetkami, zaciąganego przez szpital z przeznaczeniem na spłatę zobowiązań wymagalnych, spłatę zaciąganego kredytu oraz na działalność inwe-

stycyjną w sytuacji, gdy w projekcie budżetu nie określono łącznej kwoty, do której zarząd w imieniu województwa może udzielać poręczeń – naruszenie art. 86 ustawy *o finansach publicznych*,
- udzielenie przez zarząd powiatu poręczenia dotyczącego zabezpieczenia wykonania zobowiązania pieniężnego wynikającego z umowy dostawy ciepła pomiędzy dwoma komercyjnymi podmiotami – naruszenie art. 86 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*;

❖ układu wykonawczego budżetu:
- niezgodność układu wykonawczego z uchwałą w sprawie budżetu w zakresie klasyfikacji wydatków w działach oraz wysokości wydatków na wynagrodzenia i pochodne w rozdziałach – naruszenie art. 186 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- naruszenie wyłącznej kompetencji wójta do dysponowania rezerwami budżetu gminy w toku wykonywania budżetu – naruszenie art. 173 ust. 1 i 5 oraz art. 188 ust. 1 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych* w związku z art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy *o samorządzie gminnym*.

Do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w 2007 roku wpłynęła jedna skarga jednostki samorządu terytorialnego na uchwałę Kolegium RIO. WSA wydał jedno orzeczenie oddalające skargę jednostki samorządu terytorialnego. Zaskarżone przez j.s.t. rozstrzygnięcie dotyczyło zaciągnięcia długoterminowej pożyczki bez określenia w uchwale budżetowej limitu zaciąganych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań budżetu j.s.t. – naruszenie art. 82 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 184 ust. 1 pkt 9 ustawy *o finansach publicznych*.

W 2008 roku do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wpłynęła jedna skarga. Dotyczyła ona stwierdzenia nieważności części uchwały rady gminy w sprawie zmian w budżecie na 2008 rok, które nastąpiło po wyeliminowaniu przez radę wskazanego przez Kolegium RIO istotnego naruszenia prawa. Ponieważ w tym przypadku rozstrzygnięcie nadzorcze RIO było zbędne i bezprzedmiotowe, skarga została uwzględniona w całości przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej, a postępowanie przed WSA umorzone.

W latach 2007–2008 do Izby nie wpłynęły powiadomienia skarbników jednostek samorządu terytorialnego o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika.

Działalność opiniodawcza

Zakres działalności opiniodawczej regionalnych izb obrachunkowych określa art. 13 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*. W świetle tego przepisu izby wydają opinie: w sprawie możliwości spłaty kredytu, pożyczki oraz wykupu papierów wartościowych, w sprawie projektu budżetu, w sprawie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prawidłowości prognozy kwoty długu, w sprawie informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze, w sprawie sprawozdania z wykonania budżetu, w sprawie wniosku komisji rewizyjnej oraz w sprawie uchwały rady gminy o nieudzieleniu wójtowi (burmi-

strzowi, prezydentowi) absolutorium. Opinie, zgodnie z art. 19 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, wydają składy orzekające złożone z trzech członków Kolegium Izby. Od uchwał składów orzekających służy odwołanie do Kolegium Izby w terminie 14 dni od dnia doręczenia uchwały.

Wyniki działalności opiniodawczej

W latach 2007–2008 Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie wydała łącznie 2620 opinii, z tego 1790 opinii pozytywnych, 823 pozytywne z uwagami i 7 opinii negatywnych.

Wyniki działalności opiniodawczej Izby w latach 2007 i 2008 z wyszczególnieniem rodzajów wydanych opinii i w podziale na poszczególne rodzaje jednostek samorządu terytorialnego prezentują **tabele 5** i **6**.

Nieprawidłowości stwierdzone w opiniach składów orzekających:

1. w przedkładanych projektach budżetów wraz z informacjami o stanie mienia:
   - niewyodrębnienie środków na dofinansowanie doskonalenia zawodowego nauczycieli, w tym organizację systemu doradztwa zawodowego w wysokości 1% planowanych rocznych środków przeznaczonych na wynagrodzenia osobowe nauczycieli zgodnie z art. 70a ustawy *Karta Nauczyciela*,
   - niewyodrębnienie wydatków związanych z wieloletnim programem inwestycyjnym, którego limity zostały określone uchwałą zgodnie z art. 184 ust. 1 pkt 5 ustawy *o finansach publicznych*,
   - nieuwzględnienie wszystkich wydatków związanych z obsługą długu, zwłaszcza odnoszących się do planowanych do zaciągnięcia w 2009 roku kredytów i pożyczek – naruszenie art. 84 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
   - błędne ustalenie kwoty rocznego limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek na sfinansowanie planowanego deficytu – naruszenie art. 184 ust. 1 pkt 9 ustawy *o finansach publicznych*,
   - błędne ustalenie kwoty deficytu (wliczenie do deficytu kwoty rozchodów) – naruszenie art. 168 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
   - nieokreślenie poszczególnych rodzajów dotacji planowanych w budżecie (podmiotowe, przedmiotowe, celowe na podstawie porozumień z innymi podmiotami itd.) zgodnie z art. 184 ust. 2 pkt 14 ustawy *o finansach publicznych*,
   - zawarcie postanowienia o upoważnieniu wójta do zaciągania kredytów i pożyczek na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu bez określenia limitu zobowiązań z tytułu pożyczek i kredytów zaciąganych na sfinansowanie przejściowego deficytu – naruszenie art. 184 ust. 1 pkt 9 ustawy *o finansach publicznych*,
   - zaplanowanie wydatków z tytułu odpisu na rzecz izb rolniczych w wysokości 2% od wpływów z tytułu podatku rolnego w kwocie niższej niż wynika to z art. 35 ust. 1 ustawy *o izbach rolniczych*,

- nieokreślenie źródeł dochodów zgodnie z art. 184 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych* w powiązaniu z art. 4 i art. 8 ustawy *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*,
- zaplanowanie dotacji celowej z tytułu pomocy finansowej i rzeczowej dla innej jednostki samorządu terytorialnego bez podjęcia odrębnej uchwały w trybie art. 167 ust. 1 pkt 5 ustawy *o finansach publicznych*,
- nieokreślenie podmiotu i zakresu prac konserwatorsko-remontowych obiektów zabytkowych, na które zaplanowano dotację celową,
- zaplanowanie dotacji dla zakładu budżetowego bez podjęcia odrębnej uchwały rady, określającej stawki jednostkowe dopłat do świadczonych usług z tytułu odprowadzanych ścieków i wywozu śmieci,
- zaplanowanie dotacji przedmiotowej dla spółki wodnej – naruszenie art. 164, ust. 5 ustawy *Prawo wodne*,
- zaplanowanie wydatku bieżącego na pokrycie kosztów zakupu paliwa na potrzeby policji – naruszenie art. 13 ust. 3, 4 lit. c, d, e ustawy *o Policji*,
- zaplanowanie wydatku w dziale 926, rozdział 92605 w formie dotacji celowych bez podjęcia stosownej uchwały w sprawie określenia warunków i trybu wspierania rozwoju sportu kwalifikowanego na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy *o sporcie kwalifikowanym*,
- niezaplanowanie w projekcie budżetu rezerwy celowej na zarządzanie kryzysowe zgodnie z art. 26 ust. 4 ustawy *o zarządzaniu kryzysowym*;

2. w przedkładanych informacjach o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze:
   - niezgodność informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze z uchwałą rady określającą zakres i formę tego rodzaju informacji, a także z postanowieniem art. 198 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
   - nieokreślenie źródeł dochodów zgodnie z art. 184 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych* w powiązaniu z art. 4 i art. 8 ustawy *o dochodach jednostek samorządu terytorialnego* oraz uchwałą rady w sprawie określenia zakresu i formy informacji o przebiegu wykonania budżetu;

3. w przedkładanych sprawozdaniach z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego:
   - stwierdzenie przekroczenia planu wydatków w poszczególnych działach – naruszenie art. 11 ust. 1 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*,
   - stwierdzenie w oparciu o sprawozdanie Rb-30 poniesienia kosztów przez zakłady budżetowe z tytułu odsetek od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat oraz pozostałych odsetek – naruszenie art. 16 ust. 1 ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*,
   - sporządzenie sprawozdania opisowego w zakresie wykonania wydatków budżetu gminy w szczegółowości mniejszej niż uchwała budżetowa – naruszenie art. 191 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,
   - stwierdzenie rozbieżności pomiędzy przedłożonym sprawozdaniem z wykonania budżetu a sprawozdaniami budżetowymi,

- niezrealizowanie obowiązkowego zadania własnego z zakresu prowadzenia biblioteki powiatowej,
- niewykazanie kwot planowanych i zrealizowanych przychodów i rozchodów,
- określenie wydatków jedynie w ramach działu klasyfikacji budżetowej, bez wyodrębnienia rozdziałów, wydatków bieżących z podziałem na wydatki na wynagrodzenia i pochodne, dotacji oraz wydatków majątkowych,
- ustalenie w sprawozdaniu opisowym błędnego wyniku budżetu, wykazując deficyt zamiast nadwyżkę.

Odwołania od opinii składów orzekających do Kolegium Izby

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2007 roku rozpatrzyło dwa odwołania od opinii składów orzekających: od opinii o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze 2006 roku oraz wniosku komisji rewizyjnej w sprawie nieudzielenia absolutorium wójtowi gminy za 2006 rok. Obydwa odwołania Kolegium oddaliło, podtrzymując stanowisko składu orzekającego.

Działalność kontrolna w latach 2007–2008

Zrealizowane kontrole

Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie, zgodnie z przepisami ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, w latach 2007–2008 przeprowadziła ogółem 117 kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, z czego: 87 kompleksowych, 13 problemowych, 17 doraźnych, w tym 2 sprawdzające. Zrealizowane zostały roczne plany kontroli kompleksowych uchwalone przez Kolegium Izby oraz dodatkowo przeprowadzono jedną kontrolę kompleksową gospodarki finansowej i zamówień publicznych.

Z inicjatywy Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych rozpoczęto i zakończono 13 koordynowanych kontroli problemowych, których celem było:

- zbadanie prawidłowości prowadzenia gospodarki finansowej siedmiu samorządowych instytucji kultury – bibliotek, muzeów i innych instytucji,
- zbadanie i ocena przestrzegania w trzech jednostkach samorządu terytorialnego obowiązujących zasad i procedur udzielania, na podstawie przepisów ustawy *o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, dotacji podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych oraz prawidłowości rozliczania udzielonych dotacji, a także zbadanie u beneficjentów prawidłowości wykorzystania tych dotacji,
- zbadanie i ocena prawidłowości prowadzenia gospodarki finansowej przez trzy samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, dla których funkcję organów założycielskich pełnią jednostki samorządu terytorialnego, w odniesieniu do określonych obszarów tej gospodarki – sfer narażonych na wysokie ryzyko zaistnienia nieprawidłowości (zamówienia publiczne, gospodarowanie majątkiem) oraz zagadnień związanych z ewidencją i sprawozdawczością finansową.

Ponadto z inicjatywy KR RIO, w ramach kontroli kompleksowych, w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego przeprowadzono kontrole prawidło-

wości realizacji dochodów z mienia gminy według jednego programu, wspólnego dla wszystkich regionalnych izb obrachunkowych.

Na podstawie decyzji Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej Rzeszowie zrealizowano 17 kontroli doraźnych, w tym 2 kontrole sprawdzające wykonanie wniosków pokontrolnych.

Szczegółową realizację kontroli przedstawiają **załączniki 1** i **2**.

Spośród zrealizowanych kontroli doraźnych 11 przeprowadzono w związku z otrzymanymi wnioskami. Na wniosek poszerzono również zakres sześciu kontroli kompleksowych. Nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego sygnalizowane w skargach i informacjach zostały zweryfikowane w ramach 12 kontroli kompleksowych i 6 kontroli doraźnych.

Wystąpienia pokontrolne

Na podstawie wyników kontroli przeprowadzonych w latach 2007–2008 sporządzono i przekazano kierownikom jednostek kontrolowanych oraz do wiadomości właściwym organom samorządowym 114 wystąpień pokontrolnych, zawierających opis nieprawidłowości, ich źródła, przyczyny, osoby odpowiedzialne oraz wnioski mające na celu usunięcie ujawnionych naruszeń prawa i usprawnienie badanej działalności. Liczba wniosków pokontrolnych wyniosła ogółem 2568, w tym po kontrolach kompleksowych – 2416. Wystąpienie pokontrolne zawierało średnio 22 wnioski, a po kontroli kompleksowej – 28 wniosków.

Najczęściej występujące nieprawidłowości i uchybienia dotyczyły:

– nieprzeprowadzania kontroli w jednostkach podległych lub nadzorowanych (62, 28)[8],
– braku lub niewłaściwego opracowania dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości, w tym zakładowego planu kont, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych, dokumentacji systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera (40, 28),
– braku lub niekompletnego opracowania procedur kontroli finansowej (31, 38),
– księgowania dowodów niespełniających wymogów ustawy *o rachunkowości* (22, 30),
– nieweryfikowania lub nierzetelnego weryfikowania deklaracji podatkowych (96, 90),
– ustalania lub określania wysokości zobowiązania podatkowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami lub uchwałami rady gminy w zakresie podatków (69, 36),
– nieprowadzenia postępowania podatkowego w przypadku niezłożenia deklaracji podatkowej (49, 46),
– nieprzestrzegania przepisów *Ordynacji podatkowej* przy udzielaniu ulg w zapłacie podatków (51, 58),
– nierozliczania lub nieprawidłowego rozliczania inkasentów z pobranych dochodów (20, 33),

[8] Liczby podane w nawiasach oznaczają procentową liczbę skontrolowanych w danym roku jednostek samorządu terytorialnego, w których stwierdzono takie nieprawidłowości – odpowiednio w 2007 i 2008 roku.

– niewłaściwego podejmowania lub zaniechania czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych (zaległości z tytułu podatków i opłat) (38, 36),
– niepobierania lub pobierania w nieprawidłowej wysokości odsetek od nieterminowych wpłat należności budżetowych (40, 30),
– niezgodnego z obowiązującymi przepisami ustalania i wypłacania wynagrodzeń pracownikom (27, 24),
– nieprawidłowości przy udzielaniu i rozliczaniu dotacji podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych (29, 32),
– nieprawidłowości przy rozliczaniu kosztów podróży służbowych (35, 42),
– braku kontrasygnaty skarbnika na zawieranych umowach (20, 26),
– nieprzestrzegania przepisów przy sprzedaży nieruchomości (47, 58),
– nieprzestrzegania przepisów przy innym niż sprzedaż i użytkowanie wieczyste rozdysponowaniu mienia komunalnego (najem, dzierżawa, trwały zarząd itp.) (27, 42).

Zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych

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

Dane o złożonych i rozpatrzonych w 2007 i 2008 roku zastrzeżeniach przedstawia poniższa tabela.

Wyszczególnienie	**Liczba kwestionowanych wniosków pokontrolnych**	**Zastrzeżenia oddalone**	**Zastrzeżenia uwzględnione**
Województwo	-	-	-
Powiaty	-	-	-
Gminy	30	27	3
Inne jednostki	8	-	8
Ogółem	**38**	**27**	**11**

Rezultaty finansowe kontroli

Finansowe rezultaty kontroli występują w dwóch kategoriach określających skalę stwierdzonych nieprawidłowości:

1. nieprawidłowości finansowe – obejmujące uszczuplenia środków publicznych, kwoty uzyskane z naruszeniem prawa, wydatkowane z naruszeniem prawa, wydatkowane w następstwie działań niezgodnych z prawem, wydatkowane niegospodarnie, niecelowo lub nierzetelnie lub kwoty odpowiadające nierzetelnym danym w ewidencji finansowo-księgowej lub sprawozdawczości i inne nieprawidłowości w wymiarze finansowym. Nieprawidłowości finansowe w 2007 i 2008 roku wyniosły odpowiednio 37,6 mln zł i 92,8 mln zł;

2. korzyści finansowe – będące efektem działania podjętego w związku z ustaleniami kontroli jeszcze w trakcie jej trwania oraz realizacją wniosków pokontrolnych, w postaci oszczędności uzyskanych w wyniku działań kontrolnych, pożytków finansowych w postaci należnych środków publicznych lub innych składników aktywów, innych nieutraconych pożytków finansowych lub oszczędności lub pożytków finansowych uzyskanych dla obywatela bądź podmiotów spoza sektora finansów publicznych. Korzyści finansowe w 2007 i 2008 roku wyniosły odpowiednio 29 tys. zł i 55 tys. zł.

Zawiadomienia o przestępstwach, wykroczeniach i naruszeniach dyscypliny finansów publicznych

Na podstawie dowodów zebranych w aktach kontroli w 2007 i 2008 roku, Izba przekazała organom ścigania zawiadomienia „w sprawie" i przeciwko określonym osobom, a także skierowała informacje i zawiadomienia do niżej wymienionych organów i instytucji:

Wyszczególnienie	Liczba
Prokuratura	5
Policja	3
Minister Finansów	13
Wojewoda Podkarpacki	1
Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych	29
Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego	1
Ogółem	**52**

Przedmiotem ośmiu zawiadomień skierowanych do Policji i Prokuratury było 14 następujących czynów zabronionych:

Określenie czynu zabronionego	Liczba
Przekroczenie uprawnień lub niedopełnienie obowiązków przez funkcjonariusza publicznego działającego na szkodę interesu publicznego (art. 231 *Kodeksu karnego*)	7
Poświadczenie nieprawdy w dokumentach lub fałszowanie dokumentów oraz używanie tego rodzaju dokumentów (art. 270, 271 *Kodeksu karnego*)	6
Przywłaszczenie sobie cudzej rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego (art. 284 *Kodeksu karnego*)	1

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 ustaleń kontroli zmniejszona została część wyrównawcza subwencji ogólnej kontrolowanych gmin o 35 964 zł na 2007 rok oraz o 365 575 zł na 2008 rok (kwoty bez należnych odsetek).

Ujawnione przez inspektorów Wydziału Kontroli RIO w Rzeszowie fakty popełnienia czynów znamionujących naruszenie dyscypliny finansów publicznych

dały podstawę do złożenia 29 zawiadomień do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Rzeszowie. Poniższa tabela zawiera rodzaj i liczbę czynów zabronionych, które były podstawą skierowania zawiadomienia w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Określenie czynu zabronionego naruszającego przepisy ustawy *o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych*	**Liczba**
Nieustalenie należności, niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia, a także niezgodne z przepisami umorzenie takiej należności albo dopuszczenie do jej przedawnienia (art. 5 ust. 1 pkt 1–3 ustawy)	3
Niedokonanie wpłaty do budżetu w należnej wysokości przez zakład budżetowy lub nieterminowe dokonanie tej wpłaty (art. 6 pkt 2)	1
Przekazanie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania, nierozliczenie lub nieterminowe rozliczenie przekazanej dotacji, nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi (art. 8 pkt 1–3)	6
Niedokonanie zwrotu dotacji w należnej wysokości lub nieterminowe dokonanie zwrotu tej dotacji (art. 9 pkt 3)	1
Dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia (art. 11 pkt 1)	8
Nieopłacenie składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, wpłat na PFRON – albo ich opłacenie w kwocie niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia lub z przekroczeniem terminu zapłaty (art. 14)	2
Zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań jednostki sektora finansów publicznych (art. 15)	7
Niewykonanie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat (art. 16 ust. 1)	1
Udzielenie zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych lub z naruszeniem tych przepisów, oraz udzielenie zamówienia, którego przedmiot lub warunki zostały określone w sposób naruszający zasady uczciwej konkurencji (art. 17 ust. 1–3)	4
Zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy *o rachunkowości* (art. 18 ust. 1)	2
Wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (art. 18 ust. 2)	12
Razem	**47*)**

*) Liczba czynów, które były podstawą skierowania zawiadomień w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest większa od liczby przekazanych zawiadomień, ponieważ jedno zawiadomienie może zawierać kilka zarzutów.

Nadzór budowlany poinformowano o nieprawidłowościach w realizacji remontu urzędu gminy oraz drogi gminnej, a Wojewodę Podkarpackiego o stwierdzeniu w kontrolowanej gminie stanu faktycznego mogącego stanowić podstawę do wszczęcia postępowania do stwierdzenia wygaśnięcia mandatu radnego.

W ramach współpracy z Policją i Prokuraturą Izba przekazała do wykorzystania materiały kontrolne z 12 kontroli jednostek samorządu terytorialnego.

Ponadto, w trakcie czynności kontrolnych inspektorzy do spraw kontroli gospodarki finansowej prowadzili instruktaż w zakresie prawidłowej interpretacji przepisów prawnych i ich stosowania w praktyce.

Załącznik 1

Realizacja kontroli gospodarki finansowej w 2007 roku

Lp.	Nazwa kontrolowanej jednostki	Uwagi
	Kontrole kompleksowe	
1.	Powiat Leżajski	
2.	Miasto Rzeszów	
3.	Miasto Dynów	
4.	Miasto i Gmina Głogów Małopolski	
5.	Miasto i Gmina Nowa Sarzyna	
6.	Miasto i Gmina Sieniawa	
7.	Miasto i Gmina Strzyżów	
8.	Miasto i Gmina Tyczyn	
9.	Gmina Chmielnik	
10.	Gmina Gać	
11.	Gmina Hyżne	
12.	Gmina Leżajsk	
13.	Gmina Lubenia	
14.	Gmina Przecław	
15.	Gmina Tryńcza	
16.	Gmina Wielopole Skrzyńskie	
17.	Powiat Jasielski	
18.	Miasto Jasło	
19.	Miasto i Gmina Brzozów	
20.	Miasto i Gmina Jedlicze	
21.	Miasto i Gmina Zagórz	
22.	Gmina Domaradz	
23.	Gmina Dydnia	
24.	Gmina Jasienica Rosielna	
25.	Gmina Miejsce Piastowe	
26.	Gmina Osiek Jasielski	
27.	Gmina Wojaszówka	
28.	Miasto Przemyśl	
29.	Miasto i Gmina Oleszyce	
30.	Gmina Chłopice	

31.	Gmina Krzywcza	
32.	Gmina Lubaczów	
33.	Gmina Pawłosiów	
34.	Gmina Stary Dzików	
35.	Miasto i Gmina Baranów Sandomierski	
36.	Miasto i Gmina Ulanów	
37.	Miasto i Gmina Rudnik nad Sanem	
38.	Gmina Bojanów	
39.	Gmina Gorzyce	
40.	Gmina Harasiuki	
41.	Gmina Jarocin	
42.	Gmina Mielec	
43.	Gmina Padew Narodowa	
44.	Gmina Radomyśl nad Sanem	
Kontrole problemowe – koordynowane przez KR RIO		
45.	Muzeum Historyczne w Sanoku	
46.	Muzeum Zespół Pałacowo-Parkowy w Przeworsku	
47.	Miejskie Centrum Kultury w Leżajsku	
48.	Muzeum Okręgowe w Rzeszowie	
49.	Gminny Dom Kultury i Biblioteka w Głogowie Młp.	
50.	Wojewódzki Dom Kultury w Rzeszowie	
51.	Tarnobrzeski Dom Kultury w Tarnobrzegu	
52.	Miasto Rzeszów	
53.	Miasto Tarnobrzeg	
54.	Powiat Stalowowolski	
Kontrole doraźne		
55.	Miasto Leżajsk	
56.	Miasto i Gmina Dukla	
57.	Gmina Leżajsk	
58.	Gmina Rakszawa	
59.	Gmina Krościenko Wyżne	
60.	Gmina Kuryłówka	
61.	Miasto i Gmina Dukla	
62.	Miasto Przemyśl	*kontrola sprawdzająca*

Załącznik 2

Realizacja kontroli gospodarki finansowej w 2008 roku

Lp.	Nazwa kontrolowanej jednostki	Uwagi
	Kontrole kompleksowe	
1.	Powiat Dębicki	
2.	Powiat Łańcucki	
3.	Powiat Ropczycko-Sędziszowski	
4.	Miasto Dębica	
5.	Miasto Mielec	
6.	Miasto Przeworsk	
7.	Miasto Tarnobrzeg	
8.	Miasto i Gmina Nowa Dęba	
9.	Miasto i Gmina Sokołów Małopolski	
10.	Gmina Boguchwała	
11.	Gmina Brzostek	
12.	Gmina Czarna (powiat łańcucki)	
13.	Gmina Czarna (powiat dębicki)	
14.	Gmina Jawornik Polski	
15.	Gmina Jeżowe	
16.	Gmina Jodłowa	
17.	Gmina Krasne	
18.	Gmina Trzebownisko	
19.	Gmina Żyraków	
20.	Powiat Leski	
21.	Miasto Krosno	
22.	Miasto Sanok	
23.	Miasto i Gmina Rymanów	
24.	Gmina Brzyska	
25.	Gmina Bukowsko	
26.	Gmina Jasło	
27.	Gmina Krościenko Wyżne	
28.	Gmina Lutowiska	
29.	Gmina Tyrawa Wołoska	
30.	Miasto Jarosław	
31.	Gmina Fredropol	
32.	Gmina Horyniec Zdrój	

33.	Gmina Laszki	
34.	Gmina Pruchnik	
35.	Gmina Stubno	
36.	Gmina Wielkie Oczy	
37.	Miasto Stalowa Wola	
38.	Miasto i Gmina Nisko	
39.	Gmina Grębów	
40.	Gmina Krzeszów	
41.	Gmina Pysznica	
42.	Gmina Wadowice Górne	
43.	Gmina Zaleszany	
Kontrole problemowe		
44.	SP ZOZ w Dębicy	
45.	SP ZOZ w Kolbuszowej	
46.	SP ZOZ w Przeworsku	
Kontrole doraźne		
47.	Gmina Dzikowiec	
48.	Gmina Czudec	
49.	Miasto Dynów	
50.	Gmina Frysztak	
51.	ASK KS „Siarka" Tarnobrzeg	
52.	Gmina Ostrów	
53.	Gmina Leżajsk	
54.	Gmina Stary Dzików	*kontrola sprawdzająca*
55.	Miasto Łańcut	

Kontrola sprawozdawczości

Regionalne izby obrachunkowe, jak wynika z zapisów art. 9a ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, kontrolują pod względem rachunkowym i formalnym kwartalne sprawozdania z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej.

Sprawozdania budżetowe

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 115, poz. 781 z późn. zm.), w latach 2007–2008 jednostki samorządu terytorialnego przekazywały do Izby następujące sprawozdania budżetowe:

– Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów samorządowych jednostek budżetowych i jednostek samorządu terytorialnego,
– Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków samorządowych jednostek budżetowych i jednostek samorządu terytorialnego,
– Rb-27ZZ – sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
– Rb-Z – sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń,
– Rb-N – sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych,
– Rb-50 – sprawozdanie o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
– Rb-PDP – sprawozdanie z wykonania podstawowych dochodów podatkowych gmin,
– Rb-NDS – sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego,
– Rb-30 – sprawozdanie z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych,
– Rb-31 – sprawozdanie z wykonania planów finansowych gospodarstw pomocniczych,
– Rb-33 – sprawozdanie z wykonania planów finansowych funduszy celowych nieposiadających osobowości prawnej,
– Rb-34 – sprawozdanie z wykonania planów finansowych dochodów własnych jednostek budżetowych i wydatków nimi sfinansowanych,
– Rb-ST – sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego,
– Rb-UZ – sprawozdanie uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych,
– Rb-UN – sprawozdanie uzupełniające o stanie należności.

Sprawozdania te przyjmowano w formie papierowej i elektronicznej. Sprawozdania budżetowe w wersji elektronicznej były przekazywane przez jednostki samorządu terytorialnego do Izby, a następnie do Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem elektronicznego Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@. Dodatkowo sprawozdania z wykonania podstawowych dochodów podatkowych (Rb-PDP) ze wszystkich gmin za każde półrocze były przekazywane do Ministerstwa Finansów w wersji papierowej. Pracownicy WIAiS przyjęli i sprawdzili w 2007 roku 7211 sprawozdań budżetowych (łącznie z korektami), a w 2008 roku – 7302 sprawozdania.

Sprawozdania w zakresie operacji finansowych

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych* (DzU nr 113, poz. 770), regionalne izby obrachunkowe przyjmują i kontrolują sprawozdania sporządzone przez jednostki samorządu terytorialnego, dotyczące zobowiązań i należności instytucji kultury, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, funduszy posiadających osobowość prawną i innych samorządowych osób prawnych, dla których samorząd jest organem założycielskim lub nadzorującym. Sprawozdania:

- Rb-Z – o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji,
- Rb-N – o stanie należności,
- Rb-UZ – uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych,
- Rb-UN – uzupełniające o stanie należności z tytułu papierów wartościowych według wartości księgowej

są przekazywane do izby w formie dokumentu oraz w wersji elektronicznej za pomocą programu informatycznego opracowanego przez pracowników regionalnych izb obrachunkowych.

Na podstawie sprawozdań zbiorczych otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego Izba sporządza i przekazuje sprawozdania zbiorcze z całego województwa podkarpackiego (według rodzaju jednostki) do Głównego Urzędu Statystycznego. W 2007 roku pracowniczy WIAiS przyjęli i skontrolowali 4178, a w 2008 roku – 4630 sprawozdań w zakresie operacji finansowych.

Rodzaj sprawozdania	Liczba w roku 2007	Liczba w roku 2008
Sprawozdania budżetowe, w tym: – korekty sprawozdań budżetowych	7211 1297	7302 1417
Sprawozdania w zakresie operacji finansowych	4178	4630
Razem	**11 389**	**11 932**

Sprawozdania w zakresie pomocy publicznej przedsiębiorcom

Na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej* (DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.) oraz w oparciu o rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 roku *w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzielaniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych* (DzU nr 153, poz. 952), w którym zostały określone wzory, terminy składania, okresy sprawozdawcze i zakres sprawozdań, Izba pośredniczyła w przekazywaniu sprawozdawczości z udzielonej przez jednostki samorządu terytorialnego pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych do Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

W 2008 roku jednostki przekazały do Izby łącznie 780 kwartalnych sprawozdań z pomocy publicznej dla przedsiębiorców i informacji o nieudzielaniu pomocy, które zostały przesłane elektroniczne do UOKiK. Ponadto pracownicy WIAiS zebrali i przekazali elektronicznie do Ministerstwa Finansów 192 roczne sprawozdania (wraz z korektami) o zaległych należnościach przedsiębiorców z tytułu świadczeń na rzecz sektora finansów publicznych.

Sprawozdania w zakresie pomocy publicznej w rybołówstwie i rolnictwie

Na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów z dnia 3 kwietnia 2007 roku *w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji o nieudzieleniu pomocy* (DzU nr 71, poz. 475 z późn. zm.) oraz z dnia 29 września 2008 roku *w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie oraz informacji o nieudzieleniu pomocy* (DzU nr 174, poz. 1081), pracownicy WIAiS uczestniczyli w zbieraniu i przekazywaniu do Ministerstwa Rolnictwa wersji elektronicznej sprawozdań otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego. Były to następujące sprawozdania:

- roczne sprawozdania o udzielonej pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie, innej niż pomoc *de minimis*,
- miesięczne sprawozdania o udzielonej pomocy *de minimis* w rolnictwie,
- miesięczne sprawozdania o udzielonej pomocy *de minimis* w rybołówstwie,
- miesięczne/roczne informacje o nieudzieleniu pomocy publicznej w rolnictwie lub rybołówstwie w danym okresie sprawozdawczym.

Sprawozdania finansowe

Zgodnie z rozporządzeniem 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 z późn. zm.), jednostki samorządu terytorialnego przekazały do Izby następujące sprawozdania:

- bilans z wykonania budżetu j.s.t.,
- skonsolidowany bilans j.s.t.,
- bilans jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego jednostki (bilans łączny),
- rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy) – sprawozdanie łączne,
- zestawienie zmian w funduszu jednostki – sprawozdanie łączne.

W 2008 roku do Izby wpłynęło 200 bilansów skonsolidowanych za 2007 rok, których wersja elektroniczna została przekazana do Ministerstwa Finansów. Ponadto pracownicy WIAiS przyjęli 221 bilansów z wykonania budżetu (wraz z korektami) oraz 323 łączne sprawozdania finansowe jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych.

Wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków położonych na terenie specjalnych stref ekonomicznych

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 kwietnia 2004 roku *w sprawie sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych* (DzU nr 65, poz. 599 z późn. zm.), gminy, którym przysługuje ww. część rekompensująca subwencji ogólnej, składały do Izby wnioski, które były przesyłane w formie papierowej do Ministerstwa Finansów. Na terenie województwa podkarpackiego takie uprawnienia posiadają trzy gminy.

Działalność informacyjna i szkoleniowa

Art. 1 ust. 4 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych* nakłada na izbę obowiązek prowadzenia działalności informacyjnej i szkoleniowej.

Działalność szkoleniowa

Organizując szkolenia, Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie kierowała je do pracowników jednostek samorządu terytorialnego, do pracowników jednostek organizacyjnych oraz do radnych.

W szkoleniach w latach 2007 i 2008 udział wzięło 2557 pracowników samorządowych.

Tematyka szkoleń dotyczyła:

- uprawnień i obowiązków wójta (burmistrza, prezydenta) w zakresie gospodarki finansowej gminy,
- zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych w świetle zmian wprowadzonych w latach 2006 i 2007 (4 szkolenia),
- regulacji prawnych działalności komisji rewizyjnej,
- nowelizacji prawa zamówień publicznych, wynikających z ustaw *o zmianie ustawy Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw* z dnia 13 kwietnia 2007 roku i z dnia 4 września 2008 roku (2 szkolenia),
- wybranych zagadnień dotyczących uchwalania budżetu w jednostkach samorządu terytorialnego (szkolenia przeprowadzone w roku 2007 i 2008),
- sporządzania sprawozdań w jednostkach samorządu terytorialnego, w zakładach budżetowych, jednostkach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych (5 szkoleń),
- spraw podatkowych (zaświadczenia, przenoszenie odpowiedzialności podatkowej na osoby trzecie, egzekucja podatków, działalność uchwałodawcza rad gmin w zakresie podatków i opłat – 4 szkolenia),
- zasad udzielania pomocy publicznej (2 szkolenia),
- szkolenia z zakresu programu BeSTi@ (2 szkolenia).

Wykłady prowadzili: Prezes, zastępca Prezesa Izby, członkowie Kolegium, Naczelnik, zastępca Naczelnika i pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń oraz osoby spoza Izby (przedstawiciel Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, specjaliści w zakresie podatków i zamówień publicznych).

Działalność informacyjna

Podstawową formą prowadzenia działalności informacyjnej w latach 2007 i 2008 było udzielanie pisemnych odpowiedzi na zapytania organów jednostek samorządu terytorialnego. Zapytania dotyczyły m.in.:

– finansowania działalności klubów sportowych ze środków budżetu jednostek samorządu terytorialnego,
– możliwości finansowania zakładów opieki zdrowotnej,
– spraw z zakresu zasad i trybu udzielania zamówień publicznych,
– uprawnień pracowników samorządowych,
– zasad sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych,
– klasyfikacji budżetowej.

Odpowiedzi udzielano również telefonicznie.

Pracownicy Izby prowadzili działalność informacyjną w formie instruktażu i wyjaśnień w bezpośrednich kontaktach z pracownikami samorządowymi w zakresie spraw wynikających z kontroli przeprowadzonych w jednostkach.

Na bieżąco na stronie internetowej Regionalnej Izby Obrachunkowej zamieszczano informacje dla jednostek samorządu terytorialnego, w tym interpretacje przepisów prawa Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Rozwoju Regionalnego, wyjaśnienia Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz informacje o obowiązujących przepisach prawnych i szkoleniach organizowanych przez Izbę.

W latach 2007–2008 Izba wydała 30 zaświadczeń na podstawie opinii z wykonania budżetu jednostkom samorządu terytorialnego, które ubiegały się o dofinansowanie zadań ze środków Mechanizmu EQG, Norweskiego Mechanizmu Finansowego.

W powyższym okresie na zlecenie Ministerstwa Finansów, Narodowego Banku Polskiego, Państwowej Agencji Rozwiązywania Problemów Alkoholowych, Wojewody Podkarpackiego, Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych i innych Izb pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń opracowywali analizy i zestawienia w zakresie wykorzystania środków finansowych.

Działalność informacyjna prowadzona była również w formie wydawnictw. I tak w 2007 roku wydano kolejny numer „Budżetu Samorządu Terytorialnego", zeszyt nr 14. Zamieszczono w nim:

– artykuły dotyczące zadań i kompetencji zarządu (wójta) w zakresie przygotowania projektów uchwał organu stanowiącego związanych z budżetem jednostek samorządu terytorialnego, absolutorium gminnego, zasad naliczania odsetek od zaległości podatkowych i sprawozdawczości jednostek samorządu terytorialnego,
– analizy i opinie dotyczące finansów jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2005 roku,
– działalność RIO w Rzeszowie w 2005 roku,
– wyjaśnienia i interpretacje.

W 2008 roku ukazał się nr 15 „Budżetu Samorządu Terytorialnego", w którym opublikowano artykuły nt. działalności uchwałodawczej rad gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych, realizacji zadań gminy przez związki międzygminne, dotacji udzielanych z budżetu j.s.t. Analizy zamieszczone w tym zeszycie dotyczyły sytuacji finansowej j.s.t. w województwie podkarpackim i nadwyżki operacyjnej. Tradycyjnie zamieszczono informacje prawne i informacje o działalności Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2006 roku.

Członkowie Kolegium Izby oraz pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń publikowali artykuły w „Finansach Komunalnych" i „Rachunkowości Budżetowej". Tematyka artykułów dotyczyła podatków i opłat lokalnych, naruszenia dyscypliny finansów publicznych, dotacji udzielanych z budżetu jednostek samorządu terytorialnego, finansowania z budżetu jednostek samorządu terytorialnego kultury fizycznej, sprawozdawczości i klasyfikacji budżetowej.

Pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń oraz Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej opracowali dane do *Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego* za rok 2007 i 2008, wydanego przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych.

Opracowali:
MAŁGORZATA KRZANICKA
JERZY PAŚKO
LUCYNA KUŚNIERZ
DANUTA GRZEBYK
AGNIESZKA SZUMNY

Informacja o uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych zbadanych przez RIO w Rzeszowie w 2007 roku **Tabela 1**

Lp.	Uchwały i zarządzenia w zakresie spraw finansowych dotyczące:	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń		Wyniki badania nadzorczego							
		Ogółem w 2007 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:		inne rozstrzygnięcia[1]
									nieważne w części	nieważne w całości	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	budżetu	194		155	38	2	35	1	1		
2	zmian budżetu[2]	6 267	3 877	6 076	191	34	107	20	15	5	30
3	procedury uchwalania budżetu	28		18	10		3	7	3	4	
4	układu wykonawczego budżetu j.s.t.	680	680	643	37	1	29	7	1	6	
5	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania	9		8	1		1				
6	zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący	345		324	21		8	13		13	
7	zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów	373		353	20		11	9		9	
8	udzielania pożyczek[3]	3		3							
9	udzielania poręczeń[4]	30	1	28	2		1	1		1	
10	zaciągania krótkoterminowych pożyczek i kredytów	21	6	18	3		1	2		2	
11	określania zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych j.s.t.	106		99	7		2	5	1	4	
12	zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych	109		99	10		1	9	5	4	
13	podatków i opłat lokalnych[5]	620		547	73		36	37	16	21	
14	absolutorium	186		186							
15	pozostałe uchwały i zarządzenia	511	21	481	30	1	19	10	1	9	
Ogółem		**9 482**	**4 585**	**9 039**	**443**	**38**	**254**	**121**	**43**	**78**	**30**

1) Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących minionego roku budżetowego.
2) W tym uchwały dot. upoważnienia organu wykonawczego j.s.t. do dokonania zmian w budżecie oraz przekazywania uprawnień do dokonywania zmian w budżecie kierownikom jednostek organiz.
3) W tym uchwały dot. ustalenia maksymalnej wysokości pożyczek udzielanych przez organ wykonawczy w roku budżetowym.
4) W tym uchwały dot. ustalenia maksymalnej wysokości poręczeń udzielanych przez organ wykonawczy w roku budżetowym.
5) W tym uchwały dot. wzorów formularzy deklaracji i informacji podatkowych.

Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych w 2007 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**	**9 482**	**9 039**	**95,3**	**443**	**4,7**	**38**	**0,4**	**254**	**2,7**	**121**	**1,3**	**43**	**0,5**	**78**	**0,8**	**30**	**0,3**
	z tego:																	
2	gminy	7 443	7 056	94,8	387	5,2	31	0,4	228	3,1	105	1,4	41	0,6	64	0,9	23	0,3
3	powiaty	1 186	1 148	96,8	38	3,2	2	0,2	17	1,4	13	1,1	2	0,2	11	0,9	6	0,5
4	miasta na prawach powiatu	657	654	99,5	3	0,5			3	0,5								
5	samorząd województwa	130	125	96,2	5	3,8			5	3,8					3			
6	związki międzygminne	66	56	84,8	10	15,2	5	7,6	1	1,5	3	4,5				4,5	1	1,5

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

Informacja o uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych zbadanych przez RIO w Rzeszowie w 2008 roku **Tabela 3**

Lp.	Uchwały i zarządzenia w zakresie spraw finansowych dotyczące:	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń		Wyniki badania nadzorczego							
		Ogółem w 2008 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:		inne rozstrzygnięcia[1]
									nieważne w części	nieważne w całości	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	budżetu	194		154	40	5	32	3	3		29
2	zmian budżetu[2]	6 697	4 117	6 470	227	68	109	21	15	6	
3	procedury uchwalania budżetu	7		3	4		1	3	1	2	
4	układu wykonawczego budżetu j.s.t.	808	808	773	35	5	20	10	3	7	
5	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez organ wykonawczy	3		3							
6	zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący	513		455	58	3	31	24	2	22	
7	zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów	322		305	17		12	5		5	
8	udzielania pożyczek[3]	5		4	1			1		1	
9	udzielania poręczeń[4]	17	1	8	9		4	5		5	
10	zaciągania krótkoterminowych pożyczek i kredytów	14	8	10	4		1	3		3	
11	określania zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych j.s.t.	47		45	2		1	1		1	
12	zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych	33		13	20		6	14	10	4	
13	podatków i opłat lokalnych[5]	731		690	41	1	19	21	6	15	
14	absolutorium	190		188	2	2					
15	pozostałe uchwały i zarządzenia	731	26	701	30		20	10	8	2	
Ogółem		**10 312**	**4 960**	**9 822**	**490**	**84**	**256**	**121**	**48**	**73**	**29**

1) Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących minionego roku budżetowego.
2) W tym uchwały dot. upoważnienia organu wykonawczego j.s.t. do dokonania zmian w budżecie oraz przekazywania uprawnień do dokonywania zmian w budżecie kierownikom jednostek organiz.
3) W tym uchwały dot. ustalenia maksymalnej wysokości pożyczek udzielanych przez organ wykonawczy w roku budżetowym.
4) W tym uchwały dot. ustalenia maksymalnej wysokości poręczeń udzielanych przez organ wykonawczy w roku budżetowym.
5) W tym uchwały dot. wzorów formularzy deklaracji i informacji podatkowych.

Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych w 2008 roku

Tabela 4

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 postępowania umorzono	10 : 3 %	nieważne *(kol. 14+16)*	12 : 3 %	z tego:				inne rozstrzygnięcia*)	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**	**10 312**	**9 822**	**95,2**	**490**	**4,8**	**84**	**0,8**	**256**	**2,5**	**121**	**1,2**	**48**	**0,5**	**73**	**0,7**	**29**	**0,3**
	z tego:																	
2	gminy	8 053	7 642	94,9	411	5,1	67	0,8	214	2,7	107	1,3	42	0,5	65	0,8	23	0,3
3	powiaty	1 327	1 275	96,1	52	3,9	10	0,8	25	1,9	11	0,8	5	0,4	6	0,5	6	0,5
4	miasta na prawach powiatu	740	723	97,7	17	2,3	3	0,4	13	1,8	1	0,1	1	0,1				
5	samorząd województwa	116	111	95,7	5	4,3			3	2,6	2	1,7			2	1,7		
6	związki międzygminne	76	71	93,4	5	6,6	4	5,3	1	1,3								

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

Wyniki działalności opiniodawczej RIO w Rzeszowie i charakter opinii wydanych w 2007 roku **Tabela 5**

Lp.	Opinie w sprawie	Liczba wydanych opinii			
		Ogółem	Charakter wydanych opinii		
			pozytywne	pozytywne z uwagami	negatywne
1	2	3	4	5	6
1	**Ogółem**	**1 330**	**885**	**440**	**5**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	233	233		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	257	20	236	1
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	189	88	98	3
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	189	124	65	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	188	147	41	
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	4	4		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	269	268		1
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium	1	1		
	z tego:				
2	**gminy**	**1 108**	**740**	**368**	**0**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	203	203		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	207	14	193	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	155	67	88	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	155	101	54	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	155	122	33	
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	1	1		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	231	231		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium	1	1		
3	**powiaty**	**150**	**99**	**50**	**1**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	21	21		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	34	4	30	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	21	14	7	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	21	13	8	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	21	16	5	
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	1	1		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	31	30		1
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				

1	2	3	4	5	6
	miasta na prawach powiatów	**34**	**24**	**10**	**0**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	8	8		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	7		7	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	4	3	1	
4	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	4	3	1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	4	3	1	
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	2	2		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	5	5		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	samorząd województwa	**7**	**5**	**2**	**0**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	1	1		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	1		1	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	1	1		
5	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	1		1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	1	1		
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	2	2		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	związki międzygminne	**31**	**17**	**10**	**4**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych				
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	8	2	5	1
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	8	3	2	3
6	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	8	7	1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	7	5	2	
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego				
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				

Wyniki działalności opiniodawczej RIO w Rzeszowie i charakter opinii wydanych w 2008 roku **Tabela 6**

Lp.	Opinie w sprawie	Liczba wydanych opinii			
		Ogółem	Charakter wydanych opinii		
			pozytywne	pozytywne z uwagami	negatywne
1	2	3	4	5	6
1	**Ogółem**	**1 290**	**905**	**383**	**2**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	238	238		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	184	20	164	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	188	77	110	1
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	192	98	94	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	195	189	5	1
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	2	2		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	291	281	10	
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	z tego:				
2	**gminy**	**1 075**	**754**	**320**	**1**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	204	204		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	153	16	137	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	155	62	93	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	156	77	79	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	155	153	1	1
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	252	242	10	
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
3	**powiaty**	**139**	**97**	**42**	**0**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	21	21		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	22		22	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	21	9	12	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	21	13	8	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	21	21		
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	1	1		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	32	32		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				

1	2	3	4	5	6
	miasta na prawach powiatów	**33**	**26**	**7**	**0**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	12	12		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	3		3	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	4	2	2	
4	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	4	2	2	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	4	4		
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	1	1		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	5	5		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	samorząd województwa	**8**	**4**	**4**	**0**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych	1	1		
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	2		2	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	1		1	
5	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	1		1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	1	1		
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	2	2		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	związki międzygminne	**35**	**24**	**10**	**1**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek lub wykupu papierów wartościowych				
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia j.s.t.	4	4		
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	7	4	2	1
6	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	10	6	4	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	14	10	4	
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego				
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				

Wyjaśnienia i interpretacje

Pismo Ministerstwa Finansów z 6 lutego 2008 roku (Nr FG5/0310/17/GEM/01/08) w sprawie stosowania przepisów art. 34 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej* (DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.)

W zakresie stosowania przepisów art. 34 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej* (DzU 2007 nr 59, poz. 404 z późn. zm.), w części dotyczącej wątpliwości, **które organy są uprawnione do sporządzania sprawozdań dotyczących zaległych opłat eksploatacyjnych i kar pieniężnych ustalanych przepisami ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku – *Prawo geologiczne i górnicze***, Ministerstwo Finansów zwraca się z uprzejmą prośbą o powiadomienie jednostek samorządu terytorialnego, przekazujących za państwa pośrednictwem sprawozdania o zaległościach, o obowiązku sporządzania ww. sprawozdań z uwzględnieniem stanu zaległości w stosunku do opłat eksploatacyjnych i kar pieniężnych.

Obowiązujące od dnia 1 stycznia 2002 roku przepisy ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku – *Prawo geologiczne i górnicze* (DzU 2005 nr 228, poz. 1947 z późn. zm.) stanowią, iż wierzycielami opłat eksploatacyjnych posiadającymi uprawnienia organów podatkowych, są odpowiednio gmina – w wysokości 60% opłaty oraz Narodowy Fundusz – w wysokości 40% opłaty. W tym zakresie organy te obowiązane są przekazywać do Ministerstwa Finansów sprawozdania o zaległościach.

Natomiast w przypadku opłat eksploatacyjnych (oraz kar pieniężnych) za okres do dnia 31 grudnia 2001 roku, z uwagi na zapis art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 roku *o zmianie ustawy Prawo geologiczne i górnicze* (DzU nr 110, poz. 1190), zmieniającej ustawę z dnia 4 lutego 1994 roku – *Prawo geologiczne i górnicze* (DzU nr 27, poz. 96 z późn. zm.), uprawnienia organów podatkowych pozostawiono organom koncesyjnym, czyli m.in. Staroście i Wojewodzie (obecnie Marszałkowi Województwa). W związku z powyższym, organy te obowiązane są przekazywać informację o zaległościach w odniesieniu do opłat eksploatacyjnych i kar pieniężnych powstałych do dnia 31 grudnia 2001 roku.

Z przeglądu otrzymywanych od jednostek samorządu terytorialnego i Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w latach ubiegłych sprawozdań o zaległościach wynika, iż część j.s.t., będących równocześnie organem koncesyjnym, nie przekazuje sprawozdań w tym zakresie.

Jednocześnie, w związku z nowym zapisem § 6 ust. 2 i 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 lipca 2007 roku *w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej oraz sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców*

z tytułu świadczeń na rzecz sektora finansów publicznych (DzU nr 133, poz. 923), uprzejmie przypominamy, iż przedmiotowe sprawozdania przekazuje się raz do roku, w terminie 60 dni od dnia zakończenia roku kalendarzowego. Elektroniczna wersja sprawozdania, w formie arkusza kalkulacyjnego przygotowanego dla celów sprawozdawczości, została udostępniona na stronie www.uokik.gov.pl, w dziale sprawozdawczość.

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 30 czerwca 2008 roku (Nr NZ/W8/0657/80/MMI/08/3435) w sprawie zakresu danych oraz sposobu wypełniania nowych wzorów sprawozdań Rb-N i Rb-Z, wprowadzonych rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 stycznia 2008 roku *zmieniającym rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej*

1. Dane zarówno w sprawozdaniu Rb-Z i Rb-N, powinny być prezentowane według wartości nominalnej, tj. tylko kwoty główne z pominięciem odsetek. Należności z tytułu odsetek nie są objęte sprawozdaniem Rb-N. Odstępstwem od tej zasady jest kapitalizacja, w wyniku której kwoty naliczonych odsetek powiększają kwotę główną zobowiązania lub należności.
2. Z uwagi na brak szczegółowych informacji, będących w posiadaniu jednostek zobowiązanych do sporządzania ww. sprawozdań z zakresu przynależności grupowej (sektorowej) wierzycieli i dłużników będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą na własny rachunek, a w szczególności danych odnośnie do liczby zatrudnionych, jednostki powinny kierować się, przy odpowiednim grupowaniu podmiotów, posiadaną wiedzą lub próbować uzyskać stosowną informację od dłużnika czy wierzyciela.
   W przypadku braku jakiejkolwiek informacji z tego zakresu zalecane jest, aby niezidentyfikowane podmioty zaliczać do grupy gospodarstw domowych.
   Przypisanie tego typu podmiotów wierzycieli/dłużników do grupy gospodarstw domowych, w sytuacji braku informacji o stanie zatrudnienia, będzie bardziej prawdopodobne, niż zaliczenie ich do grupy przedsiębiorstw niefinansowych.
   Odmienna zasada obowiązuje w przypadku problemów opisanych wyżej, jednostki posiadające osobowość prawną (z wyłączeniem j.s.t.), objęte sprawozdawczością Rb-Z i Rb-N w oparciu o 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). Przypisanie niezidentyfikowanych podmiotów wierzycieli/dłużników następuje do grupy przedsiębiorstw niefinansowych.
3. W sytuacji otrzymania faktury po terminie płatności wskazanym na fakturze podstawą rejestracji odpowiedniego zapisu w sprawozdaniu Rb-Z lub Rb-N jest data otrzymania faktury.
4. W kategorii „gotówka" powinien być zarejestrowany stan gotówki w kasie bez żadnych wyłączeń, łącznie z pogotowiem kasowym. Środki pieniężne w tej kategorii powinny być wykazane w grupie, do której należy jednostka sporządzająca sprawozdanie. Jeżeli sprawozdanie sporządza podmiot, dla

którego organem założycielskim lub nadzorującym jest jednostka samorządu terytorialnego, wówczas powinien wykazać stan gotówki w kasie w grupie III.

5. Środki pieniężne „w drodze" należy wykazać „w miejscu docelowym". Oznacza to, że wartość środków pieniężnych pobrana z kasy, ale jeszcze nie zaksięgowana na rachunku bankowym (np. w przypadku korzystania z wrzutni nocnych w banku) powinna być zaprezentowana w wierszu N3.2 sprawozdania Rb-N jako „*depozyty na żądanie*" w kolumnie nr 10 – *banki*.
6. W wierszu „depozyty na żądanie" należy wykazywać stan środków pieniężnych na wszystkich rachunkach bankowych (w tym również na rachunku dochodów własnych jednostki budżetowej). Wyłączone są środki na rachunku ZFŚS oraz rachunku sum depozytowych, tj. rachunku, na który kontrahenci wpłacają zabezpieczenia należytego wykonania umów, wadia i kaucje. Podobnemu wyłączeniu podlegają środki takie, jak depozyty pensjonariuszy Domów Pomocy Społecznej zgromadzone na rachunku bankowym jednostki, one również nie powinny być ujęte w sprawozdaniu Rb-N. Istotne jest, aby stan środków nie został zdublowany przy agregacji sprawozdań z różnych szczebli. W związku z powyższym, jeżeli istnieje pewność, iż środki pieniężne na danym rachunku prowadzonym przez jednostkę wykazane będą w sprawozdaniu Rb-N podmiotu nadrzędnego, to również należy takie środki pominąć.
7. Środki pieniężne zdeponowane w banku należy wykazać w sprawozdaniu Rb-N w kolumnie 10 – *banki*.
8. Należności z tytułu udziału gminy w podatku dochodowym należy wykazywać w wierszu N5.2 w kolumnie 5 – grupa I.
9. Należności z tytuły podatków należy wykazywać w wierszu N5.2, natomiast należności z tytułu opłat lokalnych należy wykazywać w wierszu N5.3.
10. Środki należne budżetowi państwa (np. z tytułu wydanych dowodów osobistych, opłat za użytkowanie wieczyste itp.), które jednostka posiada na wydzielonym rachunku, powinna, do czasu przekazania ich na rachunek budżetu państwa, wykazać w depozytach na żądanie w swoim sprawozdaniu Rb-N.
11. Przedpłaty lub zaliczki na usługi i szkolenia należy ujmować w sprawozdaniu Rb-N w wierszu N5.1.
12. Należności zahipotekowane należy wykazywać w Rb-N według pozostałej do spłaty przez dłużnika wartości świadczenia głównego.
13. W sprawozdaniu Rb-N należy wykazywać tylko należności bezsporne, powstałe zarówno po stronie dochodowej, jak i wydatkowej. Należności, wobec których toczone są postępowania sądowe, nie powinny być ujmowane w sprawozdaniu do czasu prawomocnego wyroku sądowego.
14. W sprawozdaniu Rb-N wartość należności należy wykazywać bez uwzględniania dokonanych odpisów aktualizujących, tj. według pozostałej do spłaty przez dłużnika wartości brutto.
    W przypadku upadłości dłużnika wartość należności należy wykazywać w sprawozdaniach do momentu wykreślenia podmiotu z rejestru przedsiębiorców.
15. Zgodnie z § 18b instrukcji stanowiącej załącznik nr 34 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 115, poz. 781 z późn. zm.) w części D sprawozdania Rb-Z, dotyczącej uzupełniających danych o zobowiązaniach, wynikających z zawartych umów o terminie płatności na okres dłuższy niż 6 miesięcy, przypadającym w latach następnych (łącznie z leasingiem), należy

ujmować dane dotyczące zobowiązań, dla których określone zostały terminy płatności dłuższe niż 6 miesięcy i zobowiązania te będą obciążały budżet j.s.t. w latach następnych. Ta część sprawozdania Rb-Z nie dotyczy zobowiązań zaliczanych do długu publicznego jako pożyczki i wykazywanych w części A ww. sprawozdania.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Budżetu Państwa z dnia 4 września 2008 roku (Nr BP10/4834/17/BKB/08/1276) w sprawie wydatków niewygasających, dotacji rozwojowej, bilansu skonsolidowanego

Zgodnie z art. 191 ust. 1a ustawy *o finansach publicznych*, nie wygasają z upływem roku budżetowego wydatki budżetowe jednostki samorządu terytorialnego przeznaczone na programy i projekty realizowane przy udziale środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Zasady ewidencji niewygasających wydatków, o których mowa w tym przepisie, określa 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 i z 2008 nr 72, poz. 422).

Zgodnie z rozporządzeniem, niewykonane wydatki księguje się na koncie 903 „Niewykonane wydatki" i koncie 904 „Niewygasające wydatki".

Wykonane wydatki ze środków finansowych Unii Europejskiej księguje się na koncie 908 „Wydatki z funduszy pomocowych" w okresie sprawozdawczym, w którym dokonano wydatku ze środków Unii Europejskiej.

Środki dotacji rozwojowej otrzymanej z budżetu państwa należy zaksięgować na koncie 901 „Dochody budżetu", natomiast wydatki sfinansowane środkami dotacji rozwojowej należy zaksięgować na koncie 902 „Wydatki budżetu".

Zgodnie z § 16 ust. 2 rozporządzenia 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 i z 2008 nr 72, poz. 422), 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.

Terminy sporządzania sprawozdań jednostki samorządu terytorialnego jako jednostki dominującej i jednostek od niej zależnych zostały podane w § 16 ust. 1 wymienionego powyżej rozporządzenia Ministra Finansów dla jednostek objętych tym rozporządzeniem oraz w art. 52 ust. 1 ustawy *o rachunkowości*. Terminy te są takie same, co oznacza, iż wszystkie jednostki sporządzają swoje sprawozdanie finansowe w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego.

Dla grup kapitałowych objętych ustawą *o rachunkowości* termin sporządzenia sprawozdania skonsolidowanego został określony w art. 63c ust. 2 ustawy *o rachunkowości*. Zgodnie z tym przepisem, jednostka dominująca sporządza sprawozdanie skonsolidowane nie później niż w ciągu 2 miesięcy od daty obowiązującej dla sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki dominującej.

Jeżeli konsolidacja następuje także na szczeblu jednostek podporządkowanych, termin ten można przedłużyć o kolejny miesiąc.

Dla jednostek samorządu terytorialnego termin sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego został określony w § 19 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów i nie może przekroczyć 3 miesięcy od dnia otrzymania ostatniego sprawozdania podlegającego konsolidacji.

Przepisy rozporządzenia 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 i z 2008 nr 72, poz. 422) mają zastosowanie tylko dla jednostek, o których mowa w § 1 rozporządzenia. Zatem księgowanie odpisów aktualizujących zgodnie z przepisami rozporządzenia dotyczy tylko należności księgowanych na kontach księgowych wskazanych w załącznikach do rozporządzenia.

W bilansie wartość należności wykazuje się po pomniejszeniu o saldo konta 290 „Odpisy aktualizujące należności".

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Długu Publicznego z dnia 3 grudnia 2008 roku (Nr DP14/MKT/657/81/2008/2448) w sprawie zasad ujmowania obligacji komunalnych w sprawozdaniu Rb-Z

Zgodnie z § 22 ust. 1 pkt 1 załącznika nr 34 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 115, poz. 781 z późn. zm.), do kategorii „papiery wartościowe" zalicza się zobowiązania wynikające z wyemitowanych papierów wartościowych, z wyłączeniem praw pochodnych, dopuszczonych do obrotu zorganizowanego, czyli takich, dla których istnieje płynny rynek wtórny. Natomiast do kategorii „kredyty i pożyczki" zalicza się również papiery wartościowe, z wyłączeniem papierów udziałowych, których zbywalność jest ograniczona (tzn. nie istnieje dla nich płynny rynek wtórny). Powyższe zapisy są zgodne z podziałem kategorii dłużnych zawartym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2006 roku *w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, w tym do długu Skarbu Państwa* (DzU nr 112, poz. 758).

Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 roku *o obligacjach* (DzU 2001 nr 120, poz. 1300 z późn. zm.) wprowadza trzy sposoby emisji obligacji:

1) publiczne proponowanie nabycia, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 roku *o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych*,
2) publiczne proponowanie nabycia w sposób wskazany w art. 3 ust. 1 ustawy, o której mowa w pkt 1, obligacji, do których nie stosuje się przepisów tej ustawy,
3) proponowanie nabycia obligacji w inny sposób niż określony w pkt 1 i 2.

Zgodnie z ustawą z dnia 29 lipca 2005 roku *o obrocie instrumentami finansowymi*, obrót na rynku zorganizowanym obejmuje obrót dokonywany na rynku regulowanym giełdowym lub pozagiełdowym oraz w alternatywnym systemie obrotu (ASO). Obligacje notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. czy też MTS-CeTO S.A. bądź na rynku ASO stworzonym przez firmy inwestycyjne (np. domy maklerskie, banki prowadzące działalność maklerską), czy też spółki prowadzące rynek regulowany, o których mowa wyżej, są papierami, dla których istnieje płynny rynek wtórny.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Długu Publicznego z dnia 10 grudnia 2008 roku (Nr DP8/0657/159/OSM/08/2573) w sprawie sporządzania sprawozdania Rb-N

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej* (DzU nr 115, poz. 781 z późn. zm.), Departament Długu Publicznego wyjaśnia co następuje:

1. Należności z tytułu dotacji udzielonych podmiotom sektora finansów publicznych, jak również jednostkom spoza tego sektora nie powinny być wykazywane w sprawozdaniu Rb-N aż do momentu ich rozliczenia. Dopiero z chwilą rozliczenia, zasilenie wykorzystane przez beneficjenta niezgodnie z przeznaczeniem, pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości staje się należnością jednostki samorządu terytorialnego. Należność taką należy wykazać w sprawozdaniu Rb-N w pozostałych należnościach w wierszu N5.3 lub w przypadku niezwrócenia jej w terminie w wierszu N4.2 – „pozostałe należności wymagalne";
2. Należności z tytułu rozliczenia podatku VAT należy wykazać w sprawozdaniu Rb-N w wierszu N5.3 „pozostałe należności" oraz w kolumnie 5 grupa I.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Rachunkowości z dnia 18 grudnia 2008 roku (Nr DR3/502/163/2/IDM.AHM/2008/ST-1660) w sprawie dotacji rozwojowej

Jednostki samorządu terytorialnego mogą otrzymywać dotacje rozwojowe zarówno jako jednostki pełniące rolę instytucji zarządzających lub pośredniczących w systemie wdrażania programów operacyjnych, jak też jako beneficjenci w związku z realizowanymi przez siebie projektami. Dotacje te stanowią dochód samorządu województwa, które je otrzymało, zgodnie z art. 205 ust. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku *o finansach publicznych* (DzU nr 249, poz. 2104 ze zm.) w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 7 listopada 2008 roku *o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrażaniem funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności* (DzU nr 216, poz. 1370).

Należy zauważyć, że środki dotacji rozwojowej stanowią jeden strumień wydatków budżetu państwa z przeznaczeniem na realizację programów finansowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Dotacje rozwojowe otrzymywane przez jednostki samorządu terytorialnego powinny być ujmowane w paragrafach klasyfikacji dochodów odpowiednio „200 Dotacje rozwojowe oraz środki na finansowanie Wspólnej Polityki Rolnej" lub „620 Dotacje rozwojowe" z odpowiednią czwartą cyfrą („8" lub „9"), zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych* (DzU nr 107, poz. 726 ze zm.).

Przekazywanie dotacji rozwojowej z czwartą cyfrą paragrafu „8" następuje w przypadku finansowania programów i projektów m.in. ze środków funduszy strukturalnych, które po zrefundowaniu beneficjentowi z budżetu Unii Europejskiej są zwracane na dochody budżetu państwa. W opisie czwartej cyfry paragrafu „8" w załącznikach 3 i 4 do ww. rozporządzenia określono, iż symbol ten stosuje się dla oznaczenia dochodów lub wydatków, których źródłem są środki z Unii Europejskiej, w tym z funduszy strukturalnych. W tej części można je uznać za środki pochodzące z funduszy strukturalnych – po ich zrefundowaniu z budżetu Unii Europejskiej. Należy przy tym zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 200 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*, środki te stanowią dochody budżetu państwa po ich przekazaniu w złotych na rachunek dochodów budżetu państwa.

Środki dotacji rozwojowej mogą być również przekazywane z czwartą cyfrą paragrafu „9" – tzn. jako współfinansowanie programów i projektów realizowanych m.in. ze środków z funduszy strukturalnych. Zgodnie z opisem tej cyfry paragrafowej w załącznikach nr 3 i 4 do ww. rozporządzenia symbol ten stosuje się do oznaczenia dochodów lub wydatków ponoszonych w trakcie realizacji przedsięwzięć finansowanych m.in. ze środków funduszy strukturalnych, stanowiących krajowy wkład publiczny.

Uwzględniając powyższe wyjaśnienia, a w szczególności fakt, że dotacje rozwojowe stanowią dochód budżetu samorządu województwa – w ocenie Departamentu Rachunkowości – za zasadne należałoby przyjąć rozwiązanie ewidencyjne – w kontekście regulacji określonych w rozporządzeniu 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 ze zm.) – polegające na ujęciu otrzymanej dotacji rozwojowej w budżecie jednostki samorządu terytorialnego na koncie 133 – „Rachunek budżetu" w korespondencji z kontem 901 – „Dochody budżetu".

Opracował
WYDZIAŁ INFORMACJI,
ANALIZ I SZKOLEŃ

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* – *Mariusz Hadel* Koordynator Zespołu w Krośnie – *Janusz Mularz* – *Alicja Nowosławska-Cwynar* – *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: 017/ 85 900 50, wew. 117 **e-mail: sekretariat@rzeszow.rio.gov.pl** **http://www.rzeszow.rio.gov.pl**
Prezes:	tel.: 017/ 85 215 25 **e-mail: prezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Zastępca Prezesa:	tel.: 017/ 85 215 25 **e-mail: viceprezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Naczelnik Wydziału WIAiS: ***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* **e-mail: informacje@rzeszow.rio.gov.pl** *– do przesyłania informacji (ankiet, analiz itp.)* **e-mail: szkolenia@rzeszow.rio.gov.pl** *– do korespondencji związanej ze szkoleniami*

Zespół Zamiejscowy w Krośnie

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

Zespół Zamiejscowy w Tarnobrzegu

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

Zespół Zamiejscowy w Przemyślu

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