REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W RZESZOWIE

BUDŻET SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

zeszyt 22

RZESZÓW 2016

Redakcja:
prof. dr hab. 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

Wybrane zagadnienia dotyczące gospodarki finansowej w jednostkach samorządu terytorialnego (materiały szkoleniowe)

Anna T r a ł k a — Opłata reklamowa – nowe źródło dochodów budżetu gminy 5

Piotr Ś w i ą t e k — Finansowanie niepublicznych placówek oświatowych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego – najistotniejsze zmiany w stanie prawnym oraz wybrane orzecznictwo sądów administracyjnych i Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie 13

Iwona S z y m a ń s k a — Opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – nowe rozwiązania materialne i proceduralne 35

Waldemar W i t a l e c — Zmiany dotyczące obligacji komunalnych, wynikające z ustawy *o obligacjach* z 2015 roku 49

Lucyna K u ś n i e r z — Zasady sporządzania korekt sprawozdań budżetowych i sprawozdań w zakresie operacji finansowych 69

ANALIZY I OPINIE

Adam C z u d e c — Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2014 roku 75

DZIAŁALNOŚĆ RIO W RZESZOWIE

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2014 roku 115

Działalność nadzorcza 116

Działalność opiniodawcza 122

Działalność kontrolna 130

Kontrola sprawozdawczości 136

Działalność informacyjna i szkoleniowa 139

WYJAŚNIENIA I INTERPRETACJE

W sprawie klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego 143
W sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków 145
Stanowisko Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 17 listopada 2015 roku dotyczące opłaty targowej . . 146
Zmiany w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych* obowiązujące od 2016 roku 146

SKŁAD OSOBOWY RIO W RZESZOWIE 156

ADRESY 158

ANNA TRAŁKA

Opłata reklamowa – nowe źródło dochodów budżetu gminy

Wstęp

Potrzeba kompleksowej ochrony krajobrazu była bezpośrednią przyczyną uchwalenia przepisów wprowadzających nowe rozwiązania, ułatwiające gminom zaprowadzenie tzw. ładu krajobrazowego.

Dotychczasowe ograniczone regulacje prawne, rozproszone w wielu ustawach, w tym w ustawie z dnia 27 marca 2003 roku *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*[1], ustawie z dnia 23 lipca 2003 roku *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*[2] i ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 roku *o ochronie przyrody*[3], nie gwarantowały skutecznej ochrony krajobrazu. Nie definiowały w sposób jednoznaczny i kompleksowy pojęcia krajobrazu i nie przewidywały skutecznych narzędzi jego ochrony.

„Konieczność zapewnienia ochrony krajobrazu i właściwego nim zarządzania wynika także z postanowień ratyfikowanej przez Polskę w 2005 roku Europejskiej Konwencji Krajobrazowej. Zgodnie z art. 5 tej Konwencji, Polska zobowiązana jest m.in. do podjęcia działań na rzecz prawnego uznania krajobrazów, ustanowienia i wdrożenia polityki krajobrazowej oraz zintegrowania krajobrazu z własną polityką w zakresie planowania regionalnego i urbanistycznego, a także z innymi politykami, które pośrednio lub bezpośrednio oddziałują na krajobraz”[4].

Uchwalona przez Sejm ustawa z dnia 24 kwietnia 2015 roku *o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu*[5] wniosła wiele zmian do obowiązujących norm prawnych, związanych z ochroną krajobrazu, w tym do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku *o podatkach i opłatach lokalnych*[6].

Począwszy od 11 września 2015 roku (data wejścia w życie ustawy *o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu*), gminy mogą nakładać nową opłatę lokalną – opłatę reklamową od

[1] DzU 2015, poz. 199 z późn. zm.
[2] J.t.: DzU 2014, poz. 1446 z późn. zm.
[3] J.t.: DzU 2013, poz. 627 z późn. zm.
[4] Stanowisko Rządu do przedłożonego Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej prezydenckiego projektu ustawy *o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu* (druk sejmowy nr 1525).
[5] DzU 2015, poz. 774.
[6] J.t.: DzU 2014, poz. 849 z późn. zm.

umieszczanych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych (art. 1 pkt 5b ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*).

Wprowadzenie na terenie gminy opłaty reklamowej zostało uzależnione od woli rady gminy, wyrażonej w podjętej uchwale po wyczerpaniu ustawowej procedury. Ustawodawca, przyjmując takie rozwiązanie w zakresie ustalenia przez radę gminy opłaty reklamowej, z jednej strony miał na względzie znaczenie tej opłaty jako istotnego instrumentu związanego z zabezpieczeniem ładu krajobrazowego, z drugiej strony kierował się przyjętym stanowiskiem w obowiązującym porządku prawnym, dążącym do nienakładania na podmioty gospodarcze kolejnych obciążeń podatkowych.

Procedura poprzedzająca podjęcie przez radę gminy uchwały w sprawie opłaty reklamowej od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych

Zgodnie z dodanym art. 17a w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych*, rada gminy może wprowadzić opłatę reklamową od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych, podejmując stosowną uchwałę. Jednakże opłata może być pobierana jedynie na obszarach, dla których obowiązują zasady i warunki sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń.

W dodanych art. 37a–37c do ustawy *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym* (na mocy art. 7 ustawy *o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu*) została określona procedura ustalenia przez radę gminy w drodze uchwały zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń, ich gabarytów, standardów jakościowych oraz materiałów budowlanych, z jakich mogą być wykonane.

Jak wynika z ust. 4 art. 37a ustawy *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, uchwała ta jest aktem prawa miejscowego, dotyczy całego obszaru gminy, z wyłączeniem terenów zamkniętych ustalonych przez inne organy niż minister właściwy do spraw transportu. Może przewidywać różne regulacje dla różnych obszarów gminy, określając w sposób jednoznaczny granice tych obszarów.

Przepisy te nie nakładają obowiązku podjęcia takiej uchwały, dają jedynie uprawnienie, z którego gminy poprzez podjęcie stosownych uchwał przez organy stanowiące mogą skorzystać i ustalić zasady oraz warunki sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń w granicach administracyjnych gminy.

Przed podjęciem uchwały przez radę gminy w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, stosownie do postanowień art. 37b ustawy *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, rada gminy zobligowana jest do podjęcia uchwały o przygotowaniu przez wójta (burmistrza, prezydenta) projektu tej uchwały.

Wójt (burmistrz, prezydent), na mocy ust. 2 art. 37b ustawy *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, został zobowiązany do podjęcia szeregu obowiązków, w tym:

1. podania do publicznej wiadomości informacji o podjęciu uchwały o przygotowaniu przez wójta (burmistrza, prezydenta) projektu uchwały w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń;
2. sporządzenia projektu uchwały w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń;
3. zasięgnięcia opinii i dokonania uzgodnień z wymienionymi w tym przepisie organami;
4. ogłoszenia w prasie lokalnej oraz przez obwieszczenie, a także w sposób zwyczajowo przyjęty na danym terenie, o wyłożeniu projektu uchwały w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń, do publicznego wglądu na co najmniej 7 dni przed terminem wyłożenia;
5. wyłożenia projektu uchwały w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń do publicznego wglądu na okres co najmniej 21 dni;
6. zebrania uwag do tego projektu uchwały w okresie jego wyłożenia do publicznego wglądu i przez okres 14 dni po zakończeniu terminu jego wyłożenia;
7. rozpatrzenia niezwłocznie zgłoszonych uwag przez podmioty, z którymi zobowiązany jest dokonać uzgodnień i zasięgnąć opinii w zakresie projektu uchwały.

Odnośnie do nieuwzględnionych przez wójta uwag, ostateczne stanowisko w tym zakresie zajmuje rada gminy, podejmując uchwałę w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń.

Podejmowana uchwała w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń winna także uwzględniać, stosownie do dodanego w art. 19 ust. 1b ustawy *o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami* (art. 8 ustawy *o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu*), w szczególności:

1. ochronę zabytków nieruchomych wpisanych do rejestru i ich otoczenia;
2. ochronę zabytków nieruchomych innych, znajdujących się w gminnej ewidencji zabytków;
3. wnioski i rekomendacje audytów krajobrazowych oraz plany ochrony parków krajobrazowych.

Jak wynika z przytoczonych przepisów, procedura pozwalająca na podjęcie uchwały przez radę gminy w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń jest czasochłonna, wymaga przestrzegania narzuconych ustawowo terminów na podjęcie kolejnych wymaganych czynności.

Dopiero po podjęciu przez radę gminy uchwały w tym przedmiocie, rada gminy może podjąć uchwałę w sprawie ustalenia opłaty reklamowej.

Zatem, tylko nieliczne gminy w przedkładanych projektach uchwał budżetowych na 2016 rok będą mogły wykazywać w dochodach budżetu wpływy z tytułu opłaty reklamowej. Ustalenie wymaganej procedury, pozwalającej na

podjęcie przez radę gminy uchwały w sprawie opłaty reklamowej w trakcie roku budżetowego 2016 będzie skutkowało zmianą uchwały budżetowej w zakresie planowanych dochodów o wpływy z tytułu opłaty reklamowej.

Zakres podmiotowy i przedmiotowy opłaty reklamowej od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych

Podatnikami opłaty reklamowej będą:
1. właściciele nieruchomości lub obiektów budowlanych z wyłączeniem nieruchomości gruntowych, oddanych w użytkowanie wieczyste;
2. użytkownicy wieczyści nieruchomości gruntowych;
3. posiadacze samoistni nieruchomości lub obiektów budowlanych;
4. posiadacze nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie to:
   a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego,
   b) jest bez tytułu prawnego,

jeżeli na tych nieruchomościach lub obiektach budowlanych znajdują się tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe, niezależnie od tego, czy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym eksponowana jest reklama (art. 17a ust. 3 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*).

Z treści tego przepisu wynika, że opłacie reklamowej mogą podlegać budowle, gdy na nich nie została umieszczona żadna reklama, ale jest miejsce oznaczone na jej umieszczenie, będące we władaniu wymienionych podatników. Jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany, na których jest zlokalizowana tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe, stanowi współwłasność lub pozostaje w posiadaniu dwóch lub więcej osób, obowiązek w zakresie wniesienia opłaty reklamowej obciąża solidarnie wszystkich współwłaścicieli lub współposiadaczy.

Ustawodawca wyłączył z możliwości pobierania opłaty reklamowej od tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, umieszczonych na obszarach, na których obowiązują zasady i warunki sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń:
1. jeżeli nie są widoczne z przestrzeni dostępnych publicznie,
2. stanowią szyld zgodny z zasadami i warunkami sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń,
3. są realizacją obowiązku nałożonego przepisami prawa,
4. służą wyłącznie do upowszechniania informacji:
   a) trwale upamiętniającej osoby, instytucje lub wydarzenia,
   b) o charakterze religijnym, związanych z działalnością kościołów lub innych związków wyznaniowych, jeżeli tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe usytuowane są w granicach terenów użytkowanych jako miejsca kultu i działalności religijnej oraz cmentarzy.

Mając na względzie fakt, że większość podatników opłaty reklamowej to jednocześnie podatnicy podatku od nieruchomości, w art. 17a ust. 6 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych* ustawodawca przyjął rozwiązanie, że kwotę zapłaconego podatku od nieruchomości od tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego zalicza się na poczet opłaty reklamowej, należnej od tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego.

Opłata reklamowa składa się z dwóch części:

1. części stałej, która ma zryczałtowaną wysokość, niezależną od pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służącego ekspozycji reklamy,
2. części zmiennej, uzależnionej od pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy, przy czym jeśli kształt urządzenia reklamowego uniemożliwia wyznaczenie pola powierzchni służącej ekspozycji reklamy, wysokość opłaty zależy od pola powierzchni bocznej prostopadłościanu opisanego na urządzeniu reklamowym.

Uchwała rady gminy w sprawie opłaty reklamowej od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych – regulacje obligatoryjne i fakultatywne

Rada gminy, decydując się na wprowadzenie opłaty reklamowej od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych na terenie gminy, zobowiązana jest w drodze uchwały, stanowiącej akt prawa miejscowego, ustalić:

1. zasady ustalania i poboru opłaty reklamowej,
2. termin jej płatności,
3. wysokość stawek opłaty reklamowej (zarówno stawki części stałej, jak i zmiennej), mając na względzie, że w 2016 roku stawka części stałej opłaty reklamowej nie może przekroczyć 2,50 zł dziennie, a stawka części zmiennej opłaty reklamowej nie może przekroczyć 0,20 zł dziennie od 1 m^2 pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy.

Rada gminy w podejmowanej uchwale może:

1. zróżnicować wysokość stawek opłaty reklamowej, uwzględniając lokalizację oraz wielkość lub rodzaj tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego;
2. zarządzić pobór opłaty reklamowej w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso;
3. wprowadzić obowiązek składania organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych, deklaracji na opłatę reklamową, a także określić termin, warunki i tryb składania tych deklaracji; w tym przypadku rada gminy określa wzór formularza deklaracji na opłatę reklamową, w którym zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania, niezbędne do wymiaru i poboru opłaty reklamowej;

4. wprowadzić możliwość składania deklaracji na opłatę reklamową za pomocą środków komunikacji elektronicznej; w tym przypadku stosuje się odpowiednio przepisy ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*, dotyczące określenia przez radę gminy warunków i trybu składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Rada gminy nie może samodzielnie w treści podejmowanej uchwały definiować pojęć: reklamy, tablicy reklamowej, urządzenia reklamowego, szyldu. Ustawa *o podatkach i opłatach lokalnych* w art. 1a ust. 1 pkt 3a odsyła w tym przedmiocie do określeń: reklamy, tablicy reklamowej, urządzenia reklamowego, szyldu, zdefiniowanych w przepisach ustawy *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym* (art. 2 pkt 16a–16d tej ustawy). I tak:

reklama – należy przez to rozumieć upowszechnianie w jakiejkolwiek wizualnej formie informacji promującej osoby, przedsiębiorstwa, towary, usługi, przedsięwzięcia lub ruchy społeczne;

tablica reklamowa – należy przez to rozumieć przedmiot materialny, przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, o płaskiej powierzchni służącej ekspozycji reklamy; w szczególności baner reklamowy to reklama na okno budynków i reklamy umieszczone na rusztowaniu, ogrodzeniu lub wyposażeniu placu budowy, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem;

urządzenie reklamowe – należy przez to rozumieć przedmiot materialny, przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, inny niż tablica reklamowa, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem;

szyld – należy przez to rozumieć tablicę reklamową lub urządzenie reklamowe, informujące o działalności prowadzonej na terenie nieruchomości, na której ta tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe się znajdują.

Zapisów tych, wobec regulacji ustawowej i braku kompetencji organów stanowiących gminy do ich ustalania, nie należy powtarzać w podejmowanych uchwałach.

Opłata reklamowa – źródło dochodów gminy i jego klasyfikacja budżetowa

Nowelizacja ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*, wprowadzająca możliwość ustalenia przez organy stanowiące gmin nowej opłaty lokalnej – opłaty reklamowej od umieszczonych tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, nie przesądziła w sposób jednoznaczny, że wpływy uzyskane z tytułu opłaty reklamowej stanowią dochód gminy.

Dopiero ustawa z dnia 25 września 2015 roku *o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*[7], przez dodanie w art. 4 ust. 1 w pkt.

[7] DzU 2015, poz. 1685.

2 lit. ca, w brzmieniu „reklamowej", usunęła wszelkie wątpliwości, że wpływy z tytułu opłaty reklamowej stanowią dochód gminy. Ustawa ta weszła w życie z dniem 7 listopada 2015 roku.

Dochody z tytułu wpływów z opłaty reklamowej, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 12 listopada 2015 roku *zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*[8], należy klasyfikować w dziale 756 „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem", rozdział 75615 „Wpływy z podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatków i opłat lokalnych od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych", § 038 „Wpływy z opłaty reklamowej".

Przepisy sankcyjne za zamieszczenie tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych niezgodnie z uchwałą rady gminy w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń

Jednocześnie należy podkreślić, że nowym narzędziem skutkującym wzmocnieniem ochrony krajobrazu, oprócz opłaty reklamowej, jest wprowadzenie przepisów sankcyjnych za umieszczenie tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych niezgodnie z przepisami zawartymi w podjętej uchwale rady gminy w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń (w art. 37d ustawy *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*).

Stosownie do regulacji wynikającej z tego przepisu, na podmiot, który umieścił tablicę reklamową lub urządzenie reklamowe niezgodnie z ww. uchwałą rady gminy, będzie nakładana kara pieniężna w postępowaniu administracyjnym w drodze decyzji wydanej przez właściwego wójta, burmistrza, prezydenta.

Jeżeli nie będzie możliwe ustalenie podmiotu sytuującego tablicę reklamową lub urządzenie reklamowe niezgodnie z uchwałą rady gminy, kara pieniężna będzie wymierzana bądź właścicielowi, bądź użytkownikowi wieczystemu lub posiadaczowi samoistnemu nieruchomości lub obiektu budowlanego, na których umieszczono tablicę reklamową lub urządzenie reklamowe.

Ustawodawca określił sposób wyliczenia jej wysokości zarówno w sytuacji, gdy rada gminy określiła w podjętej uchwale wysokość stawek opłaty reklamowej, jak też w sytuacji nieokreślenia stawek opłaty reklamowej.

Kary pieniężne będą stanowiły dochód gminy.

Nadto, stosownie do art. 118 ustaw*y o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami*, umieszczenie bez zezwolenia na zabytku wpisanym do rejestru: urządzenia technicznego, tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego, w rozumieniu definicji zawartych w ustawie *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, oraz napisów – stanowi czyn karalny będący wykroczeniem, obwarowany sankcją w postaci kary ograniczenia wolności lub grzywny.

[8] DzU 2015, poz. 1978.

PIOTR ŚWIĄTEK

Finansowanie niepublicznych placówek oświatowych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego – najistotniejsze zmiany w stanie prawnym oraz wybrane orzecznictwo sądów administracyjnych i Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie

Przyjęte w latach 2013–2015 kolejne nowele do ustawy z dnia 7 września 1991 roku *o systemie oświaty*[1] (dalej: u.s.o.) wprowadziły bardzo istotne zmiany w zakresie organizacji oraz finansowania zadań oświatowych realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego. W niniejszym artykule przedstawiono najistotniejsze zmiany w przepisach, które będą miały zastosowanie w roku 2016. Ponadto, zaprezentowano orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące zakresu przedmiotowego uchwał podejmowanych na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 u.s.o. oraz wskazano nieprawidłowości dotyczące zapisów powyższych uchwał, wynikające z rozstrzygnięć nadzorczych Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie.

Najistotniejsze zmiany w zakresie finansowania zadań oświatowych należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego

Dotowanie niepublicznych przedszkoli oraz niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego na zasadach określonych w art. 90 ust. 1b – 1o u.s.o.

1. Uwagi ogólne

Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 roku *o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw*[2] (dalej: u.z.u.s.o.) wprowadza bardzo istotne zmiany w zakresie funkcjonowania wychowania przedszkolnego, zarówno

[1] DzU 2015, poz. 2572 z późn. zm.
[2] DzU 2013, poz. 827.

w sferze jego organizacji, jak i finansowania. Przyjęte zmiany w szczególności polegały na:

1. wprowadzeniu dotacji celowej dla gmin na zwiększenie liczby miejsc i poprawę warunków wychowania przedszkolnego;
2. ustawowym ograniczeniu wysokości opłat pobieranych od rodziców za świadczenia udzielane przez publiczne przedszkole oraz publiczną inną formę wychowania przedszkolnego w czasie przekraczającym ustalony przez radę gminy czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki;
3. zapewnieniu możliwości korzystania z przedszkoli niepublicznych oraz niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego, w których opłaty i czas świadczonego bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki będą takie same, jak ustalone przez radę gminy dla przedszkoli publicznych oraz publicznych innych form wychowania przedszkolnego;
4. wprowadzeniu zasady, że wszystkie zajęcia odbywające się w czasie przekraczającym czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki w publicznych przedszkolach, publicznych innych formach wychowania przedszkolnego oraz niepublicznych przedszkolach, o których mowa w art. 90 ust. 1b oraz niepublicznych innych formach wychowania przedszkolnego, o których mowa w art. 90 ust. 1c ustawy *o systemie oświaty*, będą prowadzone w ramach opłat ustalonych przez radę gminy;
5. nałożeniu na gminy obowiązku zapewnienia od dnia 1 września 2015 roku każdemu dziecku czteroletniemu, a od dnia 1 września 2017 roku także każdemu dziecku trzyletniemu, miejsca realizacji wychowania przedszkolnego;
6. umożliwieniu gminom zapewniania miejsca wychowania przedszkolnego w przedszkolu publicznym, publicznej innej formie wychowania przedszkolnego, prowadzonych przez inne organy niż gmina, lub niepublicznym przedszkolu, niepublicznej innej formie wychowania przedszkolnego, o których mowa w art. 90 ust. 1b i 1c ustawy *o systemie oświaty*, pobierających od rodziców opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego nie wyższe niż w przedszkolach publicznych prowadzonych przez gminę;
7. umożliwieniu gminom zwalniania rodziców w całości lub części z opłat za korzystanie przez ich dzieci z wychowania przedszkolnego.

Wyrazem realizacji przyjętych założeń jest wprowadzenie przez ustawodawcę w art. 14 u.s.o. ust. 3b, zgodnie z którym dzieci w wieku 3 i 4 lat mają prawo do korzystania z wychowania przedszkolnego w przedszkolu lub innej formie wychowania przedszkolnego. Przepis w przywołanym brzmieniu będzie obowiązywał od 1 września 2017 roku. Z treści art. 7 u.z.u.s.o. wynika natomiast, że dzieci w wieku 4 lat prawo do korzystania z wychowania przedszkolnego uzyskały z dniem 1 września 2015 roku.

Ustawodawca przyznał zatem dzieciom 3- i 4-letnim prawo do korzystania z wychowania przedszkolnego, rozumiane jako roszczenie o zapewnienie przez gminę wychowania przedszkolnego dla tych dzieci.

Ustawodawca rozstrzygnął, że zapewnienie warunków do realizacji prawa, o którym mowa w art. 14 ust. 3b u.s.o., jest zadaniem własnym gminy. Zadanie to jest wykonywane przez gminę poprzez zapewnienie dziecku możliwości korzystania z wychowania przedszkolnego w:

1. publicznym przedszkolu lub publicznej innej formie wychowania przedszkolnego, prowadzonych przez gminę, lub
2. publicznym przedszkolu lub publicznej innej formie wychowania przedszkolnego, prowadzonych przez inną osobę prawną lub osobę fizyczną, położonych na obszarze gminy, lub
3. niepublicznym przedszkolu, o którym mowa w art. 90 ust. 1b, lub niepublicznej innej formie wychowania przedszkolnego, o której mowa w art. 90 ust. 1c, położonych na obszarze gminy.

Do dnia 31 sierpnia 2016 roku zadanie to może być również realizowane w oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych.

Konsekwencją wprowadzonego rozwiązania jest zobowiązanie gminy do zapewnienia każdemu dziecku 3- i 4-letniemu, zamieszkałemu na jej terenie, miejsca realizacji wychowania przedszkolnego. Ustawodawca słusznie uznał, że realizacja powyższego zadania wyłącznie w przedszkolach i innych formach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez gminy mogłaby być utrudniona chociażby ze względów organizacyjnych. Wprowadzono zatem rozwiązanie, zgodnie z którym gmina może również realizować nałożony obowiązek w publicznych i niepublicznych innych formach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez osoby prawne inne niż gmina oraz przez osoby fizyczne.

2. Wysokość dotacji oraz warunki jej przyznania

W związku z powyższymi zmianami, wprowadzającymi możliwość realizacji zadania gminy przez niepubliczne przedszkola lub niepubliczne inne formy wychowania przedszkolnego, w art. 90 u.s.o. dodano zapisy ust. 1b–1o, które weszły w życie z dniem 1 września 2015 roku. W przyjętych regulacjach ustawodawca zwiększył dofinansowanie z budżetu gminy dla niepublicznych przedszkoli oraz innych form wychowania przedszkolnego, które spełniają warunki określone w art. 90 ust. 1b lub 1c u.s.o. Zgodnie z art. 90 ust. 1b u.s.o., niepubliczne przedszkole może otrzymywać dotację z budżetu gminy na każdego ucznia w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez gminę, pomniejszonym o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy. Natomiast niepubliczna inna forma wychowania przedszkolnego, o której mowa w art. 90 ust. 1c u.s.o., może otrzymywać dotację z budżetu gminy na każdego ucznia objętego tą formą wychowania przedszkolnego w wysokości równej 50% wydatków bieżących, ponoszonych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez gminę, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy. W przypadku uczniów niepełnosprawnych dotacja przysługuje w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez gminę.

Przyznanie „podwyższonej" dotacji zostało jednak uzależnione od spełnienia przez przedszkola lub inne formy wychowania przedszkolnego warunków określonych w ustawie *o systemie oświaty*. Niepubliczne przedszkole może

otrzymać dotację w wysokości określonej w art. 90 ust. 1b u.s.o. pod warunkiem, że:

1. realizuje programy wychowania przedszkolnego, uwzględniające podstawę programową wychowania przedszkolnego,
2. zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie nie krótszym niż czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki, ustalony przez radę gminy dla przedszkoli publicznych prowadzonych przez gminę,
3. zatrudnia nauczycieli posiadających kwalifikacje określone w odrębnych przepisach,
4. pobiera od rodziców opłaty w wysokości nie większej niż ustalona przez radę gminy dla przedszkoli publicznych za świadczenia w czasie przekraczającym czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki,
5. przeprowadza rekrutację dzieci w oparciu o zasadę powszechnej dostępności,
6. prowadzi dokumentację przebiegu nauczania, wychowania i opieki ustaloną dla przedszkoli publicznych,
7. zapewni w oddziale przedszkolnym liczbę uczniów nieprzekraczającą maksymalnej liczby uczniów w oddziale przedszkola publicznego, określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 60 ust. 2 u.s.o.[3],
8. zapewni uczniom pomoc psychologiczno-pedagogiczną, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 11 u.s.o.[4],
9. stosuje zasady przyjmowania do publicznych przedszkoli, określone w rozdziale 2a u.s.o.

W przypadku braku na terenie gminy przedszkola prowadzonego przez gminę, podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkoli publicznych, pomniejszone o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy.

Natomiast niepubliczna inna forma wychowania przedszkolnego może otrzymać dotacje w wysokości określonej w art. 90 ust. 1c u.s.o. pod warunkiem, że:

1. przeprowadza rekrutację dzieci w oparciu o zasadę powszechnej dostępności,
2. będzie pobierać od rodziców opłaty w wysokości nie większej niż ustalona przez radę gminy dla publicznych innych form wychowania przedszkolnego za świadczenia w czasie przekraczającym czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki,
3. zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym jednak niż czas określony w przepisach wydanych na podstawie art. 14a ust. 7 u.s.o., z tym, że czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki, o którym mowa w art. 6 ust. 2, nie może być krótszy niż czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki

[3] Maksymalną liczbę uczniów w oddziale przedszkola publicznego określa rozporządzenie MEN z 21 maja 2001 r. *w sprawie ramowych statutów publicznego przedszkola oraz publicznych szkół* (DzU 2001 nr 61, poz. 624 z późn. zm.).

[4] Zasady organizacji pomocy psychologiczno-pedagogicznej oraz korzystania z niej określa rozporządzenie MEN z 30 kwietnia 2013 r. *w sprawie zasad udzielania i organizacji pomocy psychologiczno-pedagogicznej w publicznych przedszkolach, szkołach i placówkach* (DzU 2013, poz. 532).

ustalony przez radę gminy dla publicznych innych form wychowania przedszkolnego prowadzonych przez gminę[5],

4. stosuje zasady przyjmowania do publicznych przedszkoli, określone w rozdziale 2a u.s.o.

W przypadku braku na terenie gminy przedszkola prowadzonego przez gminę, podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkoli publicznych, pomniejszone o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy.

Przywołane powyżej przepisy uzależniają przyznanie dotacji we wskazanej w ich treści wysokości od łącznego spełnienia warunków określonych w art. 90 ust. 1b lub 1c u.s.o.

Ustawodawca wprowadził w art. 90 ust. 1o u.s.o. możliwość zwiększenia dotacji dla niepublicznego przedszkola lub niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego powyżej wysokości określonej w art. 90 ust. 1b lub 90 ust. 1c u.s.o. Z brzmienia powołanego przepisu wynika, że w szczególnie uzasadnionych przypadkach rada gminy, w drodze uchwały, może wyrazić zgodę na udzielenie dotacji niepublicznemu przedszkolu lub niepublicznej innej formie wychowania przedszkolnego, w wysokości wyższej niż wysokość określona odpowiednio w ust. 1b lub 1c. Rada gminy w uchwale ustala okres udzielania tej dotacji. Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia „szczególnie uzasadnionych przypadków". Należy przyjąć, że jest to „zwrot niedookreślony; jego wykładnia jest możliwa jedynie na gruncie okoliczności konkretnej sprawy"[6]. Na gruncie przywołanego przepisu powstają również inne wątpliwości, dotyczące np. kwestii, w jakiego rodzaju uchwale rada powinna wyrazić swoją wolę (czy jest to odrębna uchwała, czy może uchwała trybowa z art. 90 ust. 4 u.s.o.), sposobu określenia adresatów tego aktu prawnego oraz sposobu udzielenia zgody na przyznanie wyższej dotacji[7].

3. Procedura przyznawania dotacji

Zgodnie z art. 90 ust. 1d u.s.o., przyznanie dotacji odbywa się po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert, ogłaszanego przez wójta, burmistrza, prezydenta miasta. Zatem to wynik postępowania konkursowego rozstrzyga o przyznaniu konkretnemu podmiotowi dotacji z budżetu gminy. Jest to więc tryb konkurencyjny, zmierzający do wyboru najkorzystniejszej oferty realizacji zadania. Ustawodawca przyjął w art. 90 ust. 1d u.s.o. zasadę, zgodnie z którą do ogłoszenia otwartego konkursu ofert ma zastosowanie art. 13 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku *o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*[8] (dalej: u.d.p.p.). Oznacza to, że:

[5] Minimalny dzienny i tygodniowy wymiar godzin zajęć w punkcie lub zespole przedszkolnym określa rozporządzenie MEN z 31 sierpnia 2010 r. *w sprawie rodzajów innych form wychowania przedszkolnego, warunków tworzenia i organizowania tych form oraz sposobu ich działania* (DzU 2010 nr 161, poz. 1080 z późn. zm.).

[6] M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 1303.

[7] Szerzej w tym zakresie: A. Ostrowska, *Nowy wymiar dotowania opieki przedszkolnej – wnioski z reformy i postulaty de lege ferenda*, „Finanse Komunalne" 2014, nr 11, s. 29–30.

[8] DzU 2014, poz. 1118 z późn. zm.

1. otwarty konkurs ofert ogłasza się w „Biuletynie Informacji Publicznej", w siedzibie organu administracji publicznej, w miejscu przeznaczonym na zamieszczanie ogłoszeń oraz na stronie internetowej organu administracji publicznej. Ogłoszenie otwartego konkursu ofert można także fakultatywnie zamieścić w dzienniku lub tygodniku o zasięgu ogólnopolskim, regionalnym lub lokalnym (art. 13 ust. 3 i 4 u.d.p.p.);
2. termin do składania ofert nie może być krótszy niż 21 dni od dnia ukazania się ostatniego ogłoszenia (art. 13 ust. 1 u.d.p.p.);
3. ogłoszenie otwartego konkursu ofert powinno zawierać informacje o:
   a) rodzaju zadania,
   b) wysokości środków publicznych przeznaczonych na realizację tego zadania,
   c) zasadach przyznawania dotacji,
   d) terminach i warunkach realizacji zadania,
   e) terminie składania ofert,
   f) trybie i kryteriach stosowanych przy wyborze ofert oraz terminie dokonania wyboru ofert,
   g) zrealizowanych przez organ administracji publicznej w roku ogłoszenia otwartego konkursu ofert i w roku poprzednim zadaniach publicznych tego samego rodzaju i związanych z nimi kosztach, ze szczególnym uwzględnieniem wysokości dotacji przekazanych organizacjom pozarządowym i podmiotom, o których mowa w art. 3 ust. 3 (art. 13 ust. 2 u.d.p.p.);
4. ogłoszenie otwartego konkursu ofert na realizację zadań publicznych w roku następnym może nastąpić na podstawie projektu uchwały budżetowej, przekazanego organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[9] – dalej: u.f.p. (art. 13 ust. 5 u.d.p.p.).

Łącznie z ofertą podmiot prowadzący niepubliczne przedszkole lub niepubliczną inną formę wychowania przedszkolnego składa zobowiązanie do przestrzegania warunków, o których mowa odpowiednio w ust. 1b lub 1c, oraz podaje informację o planowanej liczbie uczniów (art. 90 ust. 1e u.s.o.).

Stosownie do art. 90 ust. 1f u.s.o., regulamin otwartego konkursu ofert oraz kryteria wyboru ofert określa rada gminy w drodze uchwały. Na podstawie przywołanego przepisu rada gminy zobowiązana jest do określenia procedury, w oparciu o którą przeprowadzany będzie otwarty konkurs ofert, oraz wskazania kryteriów oceny złożonych ofert. W treści regulaminu postępowania konkursowego organ stanowiący gminy może określić w szczególności: wymagany zakres złożonej oferty, zasady powoływania i tryb pracy komisji konkursowej, treść ogłoszenia o wyborze ofert. Drugim elementem, który powinna określić w podjętej uchwale rada gminy, są kryteria wyboru ofert, będące miernikiem oceny złożonych ofert. Powinny być opracowane z uwzględnieniem konieczność zapewnienia jak najlepszych warunków realizacji wychowania przedszkolnego. Z będących w obrocie prawnym uchwał organów stanowiących gmin wynika, że jako kryteria wyboru ofert wskazywano przykładowo: zatrudnianie dodatkowych specjalistów, powierzchnię przeznaczoną na pobyt dzieci, powierzchnię

[9] DzU 2013, poz. 885 z późn. zm.

i wyposażenie placu zabaw, sposób organizowania zajęć dodatkowych, realizowanych poza podstawą programową wychowania przedszkolnego, itp.

Za słuszne uznać należy stanowisko, zgodnie z którym „…regulamin, o jakim mowa w komentowanym przepisie, dotyczy jedynie warunków merytorycznych powierzenia zadania polegającego na świadczeniu usług edukacji przedszkolnej w ramach sieci gminnej; nie powinien natomiast wkraczać w materię objętą delegacją z art. 90 ust. 4”[10].

Podjęta na podstawie art. 90 ust. 1f u.s.o. uchwała stanowi akt prawa miejscowego, gdyż zawiera w swojej treści normy o charakterze abstrakcyjnym i generalnym.

Należy natomiast przyjąć, że brak jest podstaw do zawierania umów pomiędzy gminą a podmiotem prowadzącym niepubliczne przedszkole lub niepubliczną inną formę wychowania przedszkolnego, wybranym w drodze otwartego konkursu ofert. „Wniosek, że takiej ogólnej konieczności nie ma również w razie udzielenia dotacji niepublicznym przedszkolom (innym formom wychowania przedszkolnego) na zasadach ust. 1b i nast., mógłby być uzasadniony nie tylko ograniczeniem odesłania w art. 90 ust. 1d tylko do jednego przepisu – art. 13 u.d.p.p., lecz również tym, że w żadnym z kolejnych ustępów art. 90 nie używa się pojęcia »umowy«. Cały czas natomiast mowa o czynnościach władczych i jednostronnych organu gminy (…)”[11].

Co do zasady, gmina nie ma obowiązku przeprowadzania otwartego konkursu ofert dla niepublicznych przedszkoli oraz niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego, pod warunkiem, że zapewni wszystkim dzieciom miejsce do korzystania z wychowania przedszkolnego. Ustawodawca wskazał jednak w art. 90 ust. 1g oraz ust. 1h okoliczności, w których przeprowadzenie konkursu jest obligatoryjne. Gmina, która nie zapewnia wszystkim dzieciom, którym ma obowiązek zapewnić możliwość korzystania z wychowania przedszkolnego, miejsca do korzystania z wychowania przedszkolnego, jest obowiązana przeprowadzić otwarty konkurs ofert dla niepublicznych przedszkoli. Jeżeli w wyniku rozstrzygnięcia konkursu, o którym mowa w ust. 1g, gmina nadal nie zapewnia miejsc do korzystania z wychowania przedszkolnego wszystkim dzieciom, którym ma obowiązek zapewnić możliwość korzystania z wychowania przedszkolnego, jest obowiązana przeprowadzić konkurs, o którym mowa w ust. 1d, dla niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego. W sytuacji zatem, gdy gmina nie zapewni miejsc wychowania przedszkolnego w prowadzonych przez siebie przedszkolach lub innych formach wychowania przedszkolnego, jak również w publicznych przedszkolach oraz publicznych innych formach wychowania przedszkolnego prowadzonych przez osoby prawne lub osoby fizyczne, musi w pierwszej kolejności zorganizować otwarty konkurs ofert, ale tylko dla niepublicznych przedszkoli. Natomiast gdy po przeprowadzeniu konkursu dla niepublicznych przedszkoli gmina nadal nie zapewni miejsc do korzystania z wychowania przedszkolnego wszystkim dzieciom, konieczne jest przeprowadzenie konkursu dla niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego.

Udzielona z budżetu gminy dotacja jest dotacją podmiotową w rozumieniu art. 131 u.f.p., która obejmuje środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej

[10] M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty...*, s. 1301.
[11] Tamże, s. 1302.

ustawie lub w umowie międzynarodowej, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej. Przyznana na podstawie art. 90 ust. 1b, 1c lub 1o u.s.o. dotacja może być przeznaczona na realizację zadań w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Szczegółowe cele jej wydatkowania określa natomiast art. 90 ust. 3d u.s.o. Środki z udzielonego dofinansowania podlegają kontroli w zakresie ich pobrania i wykorzystania stosownie do art. 90 ust. 3e u.s.o.

Przepis art. 90 ust. 1i u.s.o. wprowadza zasadę, zgodnie z którą informację o otrzymywaniu przez niepubliczne przedszkole lub niepubliczną inną formę wychowania przedszkolnego dotacji na warunkach kreślonych w ust. 1b, 1c lub 1o, wpisuje się do ewidencji szkół i placówek prowadzonej przez gminę. Wpis do ewidencji następuje z urzędu. Zaświadczenie o wpisie do ewidencji doręcza się podmiotowi otrzymującemu dotację, a kopie przekazuje kuratorowi oświaty oraz organowi podatkowemu.

W kolejnych latach dotacja, o której mowa w ust. 1b, 1c lub 1o, jest udzielana pod warunkiem, że podmiot prowadzący niepubliczne przedszkole lub niepubliczną inną formę wychowania przedszkolnego poda organowi właściwemu do udzielenia dotacji informację o planowanej liczbie uczniów nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji. Przepisu nie stosuje się w roku, w którym dotacja została przyznana w drodze otwartego konkursu ofert (art. 90 ust. 1j u.s.o.).

Ustawodawca określił w przepisie art. 90 ust. 1k oraz 1l zasady rozliczania kosztów udzielonych dotacji dla niepublicznego przedszkola oraz niepublicznej innej formie wychowania przedszkolnego w sytuacji, gdy do takiej formy wychowania przedszkolnego uczęszcza uczeń niebędący mieszkańcem gminy finansującej tę formę wychowania przedszkolnego. Jeżeli do przedszkola, o którym mowa w ust. 1b, uczęszcza uczeń niebędący mieszkańcem gminy dotującej to przedszkole, gmina, której mieszkańcem jest ten uczeń, pokrywa koszty dotacji udzielonej zgodnie z ust. 1b do wysokości kwoty wydatków bieżących, stanowiących w gminie dotującej podstawę ustalenia wysokości dotacji dla przedszkoli niepublicznych, o których mowa w ust. 1b lub 1j, w przeliczeniu na jednego ucznia, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy, a także o kwotę dotacji, o której mowa w art. 14d ust. 1, otrzymanej na ucznia przez gminę dotującą przedszkole, do którego uczęszcza uczeń. Jeżeli do niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego, o której mowa w ust. 1c, uczęszcza uczeń niebędący mieszkańcem gminy dotującej tę formę, gmina, której mieszkańcem jest ten uczeń, pokrywa koszty dotacji, udzielonej zgodnie z ust. 1c, do wysokości iloczynu kwoty wydatków bieżących, stanowiących w gminie dotującej podstawę ustalenia wysokości dotacji dla przedszkoli niepublicznych, o których mowa w ust. 1c, w przeliczeniu na jednego ucznia, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy, a także o kwotę dotacji, o której mowa w art. 14d ust. 1, otrzymanej na ucznia przez gminę dotującą inną formę wychowania przedszkolnego, do której uczęszcza uczeń, i wskaźnika procentowego ustalonego na potrzeby dotowania niepublicznych form wychowania przedszkolnego w gminie zobowiązanej do pokrycia kosztów udzielonej dotacji.

4. Szczególne rozwiązania, wynikające z art. 90 ust. 1m oraz ust. 1n ustawy *o systemie oświaty*

W ustawie zawarto szczególne rozwiązania, dotyczące dotacji przyznawanych na podstawie art. 90 ust. 1b, 1c oraz 1o u.s.o.

Stosownie do art. 90 ust. 1m u.s.o., osoba prowadząca przedszkole lub inną formę wychowania przedszkolnego otrzymującą dotację, o której mowa odpowiednio w ust. 1b, 1c lub 1o, może zrezygnować ze spełniania warunków, o których mowa odpowiednio w ust. 1b lub 1c i pobierania tej dotacji z końcem roku szkolnego, po uprzednim zawiadomieniu o zamiarze rezygnacji: rodziców uczniów przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego, organu udzielającego dotacji oraz kuratora oświaty, w terminie do dnia 31 sierpnia roku szkolnego poprzedzającego rok szkolny, w którym ma nastąpić ta rezygnacja. Przywołany przepis uprawnia zatem podmiot prowadzący niepubliczne przedszkole lub niepubliczną inną formę wychowania przedszkolnego do rezygnacji ze spełniania warunków wynikających z art. 90 ust. 1b lub 1c. Przepis nie nakłada na podmiot prowadzący taką formę wychowania przedszkolnego obowiązku wskazania przyczyny rezygnacji ze spełniania określonych w ustawie warunków. Ustawodawca określił natomiast w bardzo ogólny sposób postępowanie w przypadku decyzji o rezygnacji oraz wskazał termin, w którym należy poinformować zainteresowane strony (rodzice dzieci, gmina udzielająca dotacji, kurator oświaty) o zamiarze rezygnacji. Z powołanego przepisu wynika jednoznacznie, że skutkiem rezygnacji jest zaprzestanie pobierania dotacji w „podwyższonej" wysokości. Nie rozstrzygnięto jednak kwestii, czy przedszkole niepubliczne lub niepubliczna inna forma wychowania przedszkolnego jest w takiej sytuacji uprawniona do otrzymywania dotacji na zasadach określonych w art. 90 ust. 2b lub ust. 2d u.s.o., czy też pozostaje bez dofinansowania z budżetu gminy.

Drugie z wprowadzonych w ustawie rozwiązań uprawnia organ wykonawczy gminy do cofnięcia niepublicznemu przedszkolu lub niepublicznej innej formie wychowania przedszkolnego dotacji w wysokości określonej w art. 90 ust. 1b, 1c lub 1o u.s.o. Stosownie do art. 90 ust. 1m u.s.o., wójt (burmistrz, prezydent miasta), w drodze decyzji, może cofnąć niepublicznemu przedszkolu lub niepublicznej innej formie wychowania przedszkolnego dotację, o której mowa odpowiednio w ust. 1b, 1c lub 1o, w przypadku stwierdzenia naruszenia przez przedszkole warunków określonych w ust. 1b albo stwierdzenia naruszenia przez inną formę wychowania przedszkolnego warunków określonych w ust. 1c. Cofnięcie dotacji następuje z urzędu lub na wniosek organu sprawującego nadzór pedagogiczny, po uprzednim wezwaniu przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) osoby prowadzącej przedszkole lub inną formę wychowania przedszkolnego do zaprzestania naruszania warunków określonych odpowiednio w ust. 1b lub 1c, w terminie nie dłuższym niż 3 miesiące.

Cofnięcie dotacji może nastąpić wyłącznie w przypadku stwierdzenia naruszenia warunków określonych w art. 90 ust. 1b lub ust. 1c u.s.o. Konstrukcja przytoczonego przepisu przyznaje organowi wykonawczemu gminy kompetencje do określonego działania, a nie nakłada obowiązku. Wydaje się zatem, że wójt (burmistrz, prezydent miasta) może dokonać oceny sposobu naruszenia określonych w ustawie warunków przyznania dotacji i w oparciu o nią podejmu-

je decyzję dotyczącą cofnięcia dotacji. Należy podkreślić, że organ wykonawczy gminy musi stwierdzić naruszenie warunków z art. 90 ust. 1b lub 1c u.s.o., gdyż tylko ta przyczyna stanowi powód wydania decyzji o cofnięciu dotacji. Wydaje się zasadnym stanowisko, zgodnie z którym naruszenie któregokolwiek ze wskazanych w ustawie warunków stanowi dla organu wykonawczego gminy podstawę do podjęcia decyzji o cofnięciu dotacji. Konstrukcja art. 90 ust. 1b oraz ust. 1c u.s.o. wymaga bowiem dla otrzymania dotacji w „podwyższonej" wysokości spełnienia łącznie wszystkich określonych tymi przepisami warunków.

Cofnięcie dotacji następuje z urzędu (na podstawie danych będących w posiadaniu organu wykonawczego gminy) lub na wniosek właściwego kuratora oświaty. Ustawa nakłada na organ wykonawczy gminy, przed wydaniem decyzji, obowiązek wezwania osoby prowadzącej przedszkole lub inną formę wychowania przedszkolnego do zaprzestania naruszania warunków określonych odpowiednio w ust. 1b lub 1c. Ustawa nie określa natomiast formy wezwania oraz nie zobowiązuje podmiotu prowadzącego niepubliczną formę wychowania przedszkolnego do odniesienia się do niego. Należy przyjąć, że wezwanie powinno nastąpić na piśmie, powinno zostać doręczone osobie prowadzącej oraz powinno wskazywać, jakie warunki określone w art. 90 ust. 1b lub 1c ustawy zostały w ocenie organu wykonawczego gminy naruszone.

Cofnięcie dotacji następuje w formie decyzji w terminie nie dłuższym niż 3 miesiące. Ustawa nie wskazuje natomiast konsekwencji niezachowania wskazanego terminu, a w szczególności nie pozbawia organu wykonawczego gminy prawa do wydania decyzji po jego upływie, co pozwala przyjąć, że ma on charakter terminu instrukcyjnego.

Przepisy nie rozstrzygają również kwestii dotyczącej ewentualnego dofinansowania z budżetu gminy przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego, której cofnięto dotację w trybie określonym w art. 90 ust. 1n u.s.o. Przyjęte regulacje wydają się jednak wykluczać możliwość przyznania takiej formie wychowania przedszkolnego dotacji określonej w art. 90 ust. 2b lub ust. 2d u.s.o.

Zmiany dotyczące wykorzystania dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego

W praktyce przedmiotem sporu było zagadnienie, czy ze środków dotacji udzielonej niepublicznym jednostkom systemu oświaty można sfinansować wydatki związane z realizacją zadań organu prowadzącego, o których mowa w art. 5 ust. 7 u.s.o. W myśl wskazanego przepisu, do zadań organu prowadzącego szkołę lub placówkę należy w szczególności:

1. zapewnienie warunków działania szkoły lub placówki, w tym bezpiecznych i higienicznych warunków nauki, wychowania i opieki;
1a. zapewnienie warunków umożliwiających stosowanie specjalnej organizacji nauki i metod pracy dla dzieci i młodzieży objętych kształceniem specjalnym;
2. wykonywanie remontów obiektów szkolnych oraz zadań inwestycyjnych w tym zakresie;

3. zapewnienie obsługi administracyjnej, w tym prawnej, obsługi finansowej, w tym w zakresie wykonywania czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt. 2–6 ustawy z dnia 29 września 1994 roku *o rachunkowości*[12], i obsługi organizacyjnej szkoły lub placówki;
4. wyposażenie szkoły lub placówki w pomoce dydaktyczne i sprzęt niezbędny do pełnej realizacji programów nauczania, programów wychowawczych, przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów oraz wykonywania innych zadań statutowych.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dominował pogląd, że tego rodzaju wydatki nie mogą być pokrywane ze środków dotacji[13]. Wskazywano, że w ramach dotacji dofinansowanie może obejmować jedynie zadania w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, realizowane wobec uczniów przez konkretną szkołę. Wykluczało to możliwości finansowania ze środków dotacji obsługi administracyjnej, w tym prawnej, obsługi finansowej, w tym w zakresie wykonywania czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt. 2–6 ustawy *o rachunkowości*, i obsługi organizacyjnej szkoły lub placówki.

W doktrynie można było spotkać się z odmiennym stanowiskiem. Wskazywano na funkcjonalny związek pomiędzy zadaniami organu prowadzącego z art. 5 ust. 7 a zadaniami placówek oświatowych w zakresie kształcenia, wychowania i opieki. Trudno bowiem wyobrazić sobie prawidłową realizację zadań w zakresie kształcenia, wychowania i opieki bez zapewnienia np. obsługi administracyjnej czy finansowej. W konsekwencji „zainterweniował" ustawodawca, nowelizując przepisy art. 80 ust. 3d oraz art. 90 ust. 3d, gdzie wprowadził zapis, zgodnie z którym dotacje mogą być wykorzystywane na sfinansowanie wydatków związanych z realizacją zadań organu prowadzącego, o których mowa w art. 5 ust. 7 u.s.o. Oczywiście, z wyłączeniem wydatków inwestycyjnych, o których stanowi art. 5 ust. 7 pkt 2 u.s.o.

Ze względu na określenie w ustawie *o systemie oświaty* celów wydatkowania dotacji, w doktrynie i judykaturze wykształciło się stanowisko, zgodnie z którym dotacja oświatowa ma charakter mieszany – podmiotowo-celowy. Ustawa wskazuje bowiem podmiot, któremu przysługuje dotacja, oraz cele, na jakie może zostać wydatkowana. Jednak w ostatnim czasie wskazuje się, że udzielona dotacja ma charakter dotacji podmiotowej w rozumieniu art. 131 u.f.p., natomiast wskazane w ustawie cele wydatkowania służą jedynie jej prawidłowemu wydatkowaniu i rozliczeniu[14].

[12] DzU 2013, poz. 330 z późn. zm.

[13] Zob.: m.in. wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1601/14, LEX nr 1643402.

[14] W doktrynie, za takim rozumieniem dotacji opowiadają się: M. Bień, *Podmioty uprawnione do korzystania z dotacji oświatowych,* „Finanse Komunalne" 2013, nr 6, s. 25, oraz M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty*…, s. 1193–1194; w judykaturze można wskazać na wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 634/13, LEX nr 1515771.

Pozostałe zmiany dotyczące dotacji oświatowych, udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Nowela ustawy *o systemie oświaty* z dnia 20 lutego 2015 roku[15] wprowadziła zmiany w przepisach art. 80 ust. 3e oraz art. 90 ust. 3e, polegające na poszerzeniu zakresu kontroli dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego o możliwość kontrolowania prawidłowości jej pobrania. Zmiana ta umożliwi organom jednostek samorządu terytorialnego weryfikację, przekazywanych przez osoby prowadzące szkoły, inne formy wychowania przedszkolnego i placówki oświatowe informacji, dotyczących liczby uczniów stanowiącej podstawę do udzielenia dotacji. Do czasu wejścia w życie wprowadzonej zmiany kontroli podlegało, zgodnie z brzmieniem wskazanych powyżej przepisów, wyłącznie wykorzystanie dotacji przyznanej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W konsekwencji uległa zmianie treść art. 80 ust. 4 oraz art. 90 ust. 4 u.s.o., będących podstawą prawną dla organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego do określenia trybu udzielania i rozliczania dotacji oraz trybu i zakresu kontroli prawidłowości jej wykorzystywania. Delegacja ustawowa określona w tych przepisach została uzupełniona o uprawnienie do określenia trybu i zakresu kontroli prawidłowości pobrania dotacji oświatowej.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na przepis art. 34 ustawy nowelizującej z dnia 20 lutego 2015 roku, zgodnie z którym uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego, podjęte na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 u.s.o. w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie wspomnianej ustawy (31 marca 2015 roku), zachowują moc do dnia wejścia w życie uchwał podjętych na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 u.s.o. w brzmieniu nadanym nowelizującą ustawą, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2015 roku. Wszystkie uchwały „trybowe" podjęte do 31 marca 2015 roku należy więc dostosować do wymogów wynikających z nowelizacji. Przywołany przepis nakłada na jednostki samorządu terytorialnego obowiązek podjęcia uchwał w nieprzekraczalnym terminie do 31 grudnia 2015 roku. Po upływie tego terminu dotychczasowe uchwały nie będą mogły być stosowane, co może wywołać wątpliwości dotyczące podstawy ustalenia dotacji należnej niepublicznym podmiotom oświatowym, trybu ich rozliczania czy trybu i zakresu kontroli ich pobrania i wykorzystania.

Zmiana ustawy *o systemie oświaty* z dnia 20 lutego 2015 roku wprowadziła również nowe rozwiązania, mające na celu umożliwienie przeprowadzenia czynności kontrolnych w szkole niepublicznej o uprawnieniach szkoły publicznej. Zgodnie z art. 90 ust. 3fa u.s.o, w przypadku, gdy szkoła niepubliczna o uprawnieniach szkoły publicznej niewymieniona w ust. 2a lub organ prowadzący utrudnia lub udaremnia czynności kontrolne, o których mowa w ust. 3f, organ dotujący wzywa dyrektora szkoły lub organ prowadzący szkołę do zaprzestania tych działań w określonym terminie. Ustawa nie definiuje pojęć „utrudnia" oraz „udaremnia" czynności kontrolne. Zgodzić się należy z poglądem, że stosując „argumenty zarówno wykładni językowej, jak i celowościowej, należy nadać wspomnianym pojęciom sens zbliżony do umyślnych i celowych

[15] DzU 2015, poz. 357.

zabiegów ukierunkowanych na niepowodzenie kontroli”[16]. Działania polegające na utrudnianiu lub udaremnianiu kontroli może podejmować zarówno szkoła (dyrektor lub poszczególni pracownicy), jak również osoba prowadząca szkołę. Organ kontrolny wzywa dyrektora szkoły lub organ prowadzący do zaprzestania działań utrudniających lub udaremniających przeprowadzenie kontroli w określonym terminie. Zgodnie z art. 90 ust. 3fb u.s.o., po bezskutecznym upływie terminu, o którym mowa w ust. 3fa, organ dotujący wstrzymuje przekazywanie szkole dotacji do dnia umożliwienia przeprowadzenia w szkole czynności kontrolnych, o których mowa w ust. 3f. Należy podkreślić, że wstrzymanie przekazywania dotacji „jest to środek służący jedynie wyegzekwowaniu obowiązku poddania się kontroli, dlatego też wstrzymanie nie oznacza, że dotacja za okres, kiedy jest wstrzymane jej przekazywanie, przestaje być świadczeniem należnym szkole (placówce) niepublicznej”[17]. Zgodnie z art. 90 ust. 3fc u.s.o., dotacja przekazana szkole za okres, którego dotyczyło wstrzymanie, może być wykorzystana wyłącznie na refundację wydatków związanych z realizacją zadań szkoły określonych w ust. 3d, poniesionych przez szkołę w okresie roku budżetowego, w którym została wstrzymana dotacja. Jeżeli okres wstrzymania dotacji przypada na więcej niż jeden rok budżetowy, może być ona wykorzystana proporcjonalnie do okresów wstrzymania w poszczególnych latach budżetowych.

Zmiany dotyczące oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych

Nowelizacja ustawy *o systemie oświaty* z dnia 13 czerwca 2013 roku wprowadza bardzo istotne zmiany dotyczące oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych. Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez Ministerstwo Edukacji Narodowej, „oddział przedszkolny w szkole podstawowej zachowuje odrębności programowe, a kształcenie i wychowanie w nim jest zorganizowane odmiennie niż w oddziałach szkoły podstawowej, na zasadach odnoszących się do oddziałów przedszkola, tj. zgodnie z ramowym statutem przedszkola”[18]. Stosownie do art. 5 noweli, z dniem 1 września 2016 roku oddział przedszkolny lub oddziały przedszkolne w szkole podstawowej z mocy prawa staną się przedszkolem. Oznacza to w rzeczywistości likwidację tej formy organizacyjnej wychowania przedszkolnego. Powstałe w ten sposób przedszkole tworzy zespół ze szkołą podstawową, w której dotychczas działał oddział przedszkolny. Dyrektorem zespołu jest dotychczasowy dyrektor szkoły podstawowej, w której działał oddział przedszkolny. Nauczyciele zatrudnieni w szkole podstawowej prowadzącej dotychczas oddział lub oddziały przedszkolne stają się nauczycielami nowo powstałego zespołu. Nowelizacja wprowadza szczególne rozwiązanie dotyczące szkół podstawowych, które w dniu 1 września 2016 roku będą działać w ramach zespołu szkół. W takiej sytuacji powstałe z oddziału przedszkolnego przedszkole wejdzie w skład zespołu, w ramach którego działa szkoła podstawowa, w której przed 1 września 2016 roku działał oddział przedszkolny lub oddziały przedszkolne.

[16] M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty*…, s. 1316.
[17] Tamże, s. 1316–1317.
[18] www.men.gov.pl.

Od 1 września 2016 roku dochodzi zatem do powstania z mocy prawa nowej jednostki budżetowej, jaką będzie zespół szkolno-przedszkolny. Zespół ten jest jednostką organizacyjną, natomiast nie jest on jednostką systemu oświaty, gdyż tymi są szkoła oraz przedszkole. Ułatwienie polega na tym, że nie musi tutaj zostać przeprowadzona procedura likwidacji oddziału przedszkolnego i utworzenia w jego miejsce przedszkola. Zagadnienia organizacyjne funkcjonowania zespołu określa jego statut.

Należy zauważyć, że przepisy ustawy *o systemie oświaty* zawierają rozwiązania, dotyczące określenia podstawy do ustalenia wysokości dotacji dla przedszkoli oraz innych form wychowania przedszkolnego, prowadzonych przez osoby fizyczne i osoby prawne inne niż gmina, w sytuacji, gdy gmina dotująca takie jednostki nie prowadzi własnego przedszkola lub przedszkoli. W takim przypadku przepisy formułują zasadę, w myśl której ustalanie dotacji następuje na podstawie wydatków bieżących, ponoszonych przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkoli publicznych. Wprowadzone nowelą ustawy *o systemie oświaty* z dnia 13 czerwca 2013 roku rozwiązanie, polegające na przekształceniu *ex lege* oddziałów przedszkolnych w przedszkola, powoduje, że co do zasady we wszystkich gminach niejako „z urzędu" powstanie podstawa do ustalenia dotacji dla niepublicznych placówek oświatowych, gdyż od 1 września 2016 roku rozpoczną funkcjonowanie przedszkola prowadzone przez gminę w ramach zespołów szkolno-przedszkolnych.

Zakres przedmiotowy uchwał podejmowanych na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty* w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Zgodnie z delegacją ustawową, uchwały organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego podejmowane na podstawie art. 80 ust. 4 oraz art. 90 ust. 4 u.s.o. powinny określać:

1. tryb udzielania dotacji,
2. tryb rozliczania dotacji,
3. tryb i zakres kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystywania, uwzględniając w szczególności podstawy obliczania dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania,
4. termin i sposób rozliczenia dotacji.

Należy zauważyć, że na gruncie ustawy *o systemie oświaty* nie wprowadzono definicji legalnej powyższych pojęć. W doktrynie zwraca się również uwagę na ogólność delegacji określonej w powołanych powyżej przepisach, które stanowią podstawę do wydania uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego. „Akty prawa miejscowego, choć mogą się różnić, pozostają jedynie aktami rangi wykonawczej i muszą posiadać odpowiednie ramy prawne w postaci przepisów ustawowych. Tych zaś komentowany przepis (art. 80 ust. 4 u.s.o. – przyp. autora) nie tworzy w wystarczającym stopniu, ponieważ ani nie przesądza charakteru dotacji, ani w związku z tym odpowiednio nie wskazuje, co oznacza upoważnienie (…) do wyznaczenia zakresu kontroli wykorzystania

dotacji”[19]. W celu określenia zakresu kompetencji przysługującej organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego przy podejmowaniu uchwały na podstawie art. 80 ust. 4 oraz art. 90 ust. 4 u.s.o., można odnieść się do orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie.

1. Tryb udzielania dotacji

Sądy administracyjne zwróciły uwagę, że użyte w art. 90 ust. 4 u.s.o. słowo „tryb” w odniesieniu do ustalania, ale również rozliczania i kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji, wyraźnie wskazuje na ograniczenie upoważnienia ustawowego do określenia wyłącznie kwestii proceduralnych. W orzecznictwie sądów administracyjnych w różnych stanach faktycznych wskazywano, że sformułowanie „tryb udzielania” ma znaczenie bardziej techniczne, odnoszące się m.in. do wymagań formalnych, które powinny spełniać podmioty ubiegające się o dotację, formy (wzoru) wniosku, adresata wniosku, trybu i terminu jego załatwienia, terminów przekazywania dotacji[20]. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia. Nie ma zatem upoważnienia do:

– regulowania tego, co uregulowano w ustawie,
– regulowania kwestii ustawowych w sposób odmienny bądź wychodzenia poza zakres upoważnienia ustawowego.

Przepis art. 90 ust. 4 u.s.o. nie daje natomiast uprawnienia radzie gminy do wskazania w uchwale dodatkowych kryteriów przyznania dotacji niepublicznemu przedszkolu. Organ jednostki samorządu terytorialnego może jedynie w sposób techniczny (formalny) określić zakres danych, jakie wniosek o udzielenie dotacji ma zawierać[21].

Podstawę udzielenia dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego stanowi wniosek o jej udzielenie. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywano, jakie elementy może zawierać wniosek o udzielenie dotacji składany przez podmiot ubiegający się o dotację oświatową. Podejmując uchwałę w przedmiocie trybu udzielania i rozliczania dotacji dla szkół i placówek oświatowych, organ stanowiący może żądać od podmiotów ubiegających się o dotację zawarcia we wniosku o dotację takich danych, jak numer zaświadczenia o wpisie do ewidencji szkół, numer zezwolenia na prowadzenie publicznej placówki, typ i rodzaj szkoły, numer identyfikacji podatkowej (NIP) oraz numer określający wpis do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej (REGON)[22]. Oczywiście, nie są to wszystkie elementy wniosku, który w szczególności powinien w swojej treści określać planowaną liczbę uczniów ze wskazaniem liczby uczniów niepełnosprawnych lub objętych wczesnym wspomaganiem rozwoju oraz nazwę banku i numer konta bankowego, na które ma być przekazywana dotacja. Należy przyjąć, że w pojęciu „tryb udzielania dotacji” mieścić się będzie również sposób wypełniania wniosku. W treści uchwały nie można natomiast wprowadzać wymogu przedłożenia określonych dokumentów,

[19] M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty*…, s. 1206.
[20] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 1 sierpnia 2013 r., I SA/Ol 468/13, LEX nr 1357697.
[21] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 listopada 2011 r., I SA/Kr 1463/11, LEX nr 1101357.
[22] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 czerwca 2010 r., I OSK 374/10, LEX nr 595362.

np. arkusza organizacji, planu dochodów i wydatków, informacji o zasadach płatności za naukę czy też wysokości czesnego, tj. danych, które nie są konieczne do ustalenia dotacji dla konkretnego podmiotu.

2. Tryb rozliczania dotacji

Użyte w art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 u.s.o. określenie: „tryb rozliczania dotacji oraz termin i sposób rozliczenia dotacji" należy odnosić do czynności o charakterze materialno-technicznym z zakresu księgowości i rachunkowości. Tryb rozliczania oznacza zwłaszcza zasady i terminy zgłaszania korekty danych stanowiących podstawę naliczenia dotacji oraz sprawozdawczości dla organu dotującego[23]. Rozliczenie dotacji następuje zatem przede wszystkim przez weryfikację liczby uczniów pobierających naukę w danej placówce, dokumentów potwierdzających status szkoły oraz sprawdzenie, czy dotacja przeznaczona była na jej działalność bieżącą oraz czy wydatki poniesione z dotacji mieszczą się w katalogu wydatków określonych w ustawie. Stąd coraz częstsza praktyka stosowana przez jednostki samorządu terytorialnego, by wymagać w rozliczeniu przedłożenia nie tylko liczby uczniów, lecz również zestawienia wydatków według ich rodzaju, np. wynagrodzenia i pochodne, media itp. Rozliczenie dotacji powinno nastąpić poprzez zobowiązanie podmiotów, prowadzących przedszkola i szkoły publiczne, do podania faktycznej liczby uczniów w terminach określonych przez radę gminy w uchwale określającej tryb udzielania i rozliczania dotacji. Żądanie przedstawienia informacji takich, jak kserokopie faktur, rachunków, list płac, nie znajdują umocowania prawnego w przepisach art. 80 oraz art. 90 u.s.o[24]. Sąd wskazuje jednoznacznie, że rozliczenie dotacji odbywa się w oparciu o faktyczną, a nie o planowaną liczbę uczniów. Jednostka samorządu terytorialnego może zatem żądać w celu rozliczenia dotacji wskazania rzeczywistej liczby uczniów. Brak jest natomiast podstaw do żądania w celu rozliczenia dotacji przedkładania kserokopii faktur, rachunków, list płac, gdyż są to dokumenty służące kontroli wykorzystania dotacji, zatem żądanie ich przedłożenia nie mieści się w trybie rozliczenia dotacji. Za doktryną należy jednak wskazać, że „wobec zawężenia możliwości gospodarowania środkami przyznanymi w ramach dotacji (zob. art. 80 ust. 3d), rozliczenie dotacji nabiera większego znaczenia merytorycznego. Można zobowiązywać podmioty korzystające z dotacji do podawania w nim dalej idących niż dotychczas danych, dotyczących poziomu poniesionych z dotacji wydatków bieżących. Dotację należy rozliczyć w **sposób** przewidziany w uchwale, np. składając formularz na piśmie, przesyłając go drogą elektroniczną. Natomiast **zakres danych** niezbędnych do prawidłowego rozliczenia dotacji obejmuje (…) dwa parametry: rzeczywistą liczbę uczniów (słuchaczy, wychowanków) dotowanej jednostki oraz poziom jej wydatków »bieżących« na działalność statutową dydaktyczną, opiekuńczą i wychowawczą, włącznie z profilaktyką społeczną"[25]. Przepisy art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 u.s.o. nie dają natomiast podstaw organowi stanowiącemu jed-

[23] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 marca 2015 r., II GSK 1882/14.

[24] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 sierpnia 2011 r., III Sa/Gl 4/11, LEX nr 989190; zob. także: wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2009 r., I SA/Kr 1106/08, LEX nr 509690.

[25] M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty*…, s. 1208–1209.

nostki samorządu terytorialnego do wstrzymania wypłaty kolejnych części dotacji do czasu jej rozliczenia. Upoważnienie do ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji oraz trybu i zakresu kontroli nie jest równoznaczne z kompetencją organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do ograniczania prawa do wypłaty dotacji[26].

Odnosząc się do użytego w art. 80 ust. 4 oraz art. 90 ust. 4 u.s.o. sformułowania „termin rozliczenia dotacji", należy zaznaczyć, że ma on znaczenie wyłącznie techniczne. Na gruncie powołanych przepisów będzie tu zatem chodziło o termin wskazany do składania dokumentów rozliczeniowych, umożliwiających jednostce samorządu terytorialnego dokonanie oceny prawidłowości wykorzystania udzielonej dotacji.

3. Tryb i zakres kontroli pobrania i wykorzystania dotacji

W orzecznictwie sądów administracyjnych odnaleźć można definicję takich pojęć, jak: „kontrola", „tryb kontroli" oraz „zakres kontroli". Pojęcie kontroli winno być rozumiane jako działanie mające na celu sprawdzenie, zestawienie zastanego stanu faktycznego ze stanem wymaganym. Uprawnienie do określenia trybu kontroli to z kolei ustalenie zasad, na jakich będzie się ona odbywać, sposobu postępowania, procedury przeprowadzania kontroli. Oznaczenie zakresu kontroli należy natomiast pojmować jako wskazanie jej granic, rozmiaru, wskazanie elementów poddanych kontroli[27]. Z przywołanego orzeczenia można wyciągnąć wniosek, że tryb kontroli należy rozumieć jako uszczegółowienie norm art. 80 ust. 3e–3g i art. 90 ust. 3e–3g u.s.o., a więc określenie norm o charakterze technicznym, które precyzyjnie określają, w jaki sposób i w jakich formach będzie prowadzona kontrola. Zakres (granice) kontroli oraz uprawnienia organu kontrolnego określają przepisy art. 80 ust. 3e i 3f oraz art. 90 ust. 3e i 3f u.s.o. Zgodnie z ich brzmieniem, organy jednostek samorządu terytorialnego mogą kontrolować prawidłowość pobrania i wykorzystania dotacji przyznanych szkołom, przedszkolom, innym formom wychowania przedszkolnego i placówkom z budżetów tych jednostek. Osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli przez organy, o których mowa w ust. 3e, mają prawo wstępu do szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego i placówek oraz wglądu do prowadzonej przez nie dokumentacji organizacyjnej, finansowej i dokumentacji przebiegu nauczania. Ponadto, w przypadku szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych niewymienionych w art. 90 ust. 2a u.s.o., osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli mają dodatkowo prawo wglądu do list obecności oraz ich weryfikacji. Ponieważ ustawa *o systemie oświaty* nie określa, o jakiego rodzaju dokumentację organizacyjną, finansową i przebiegu nauczania chodzi, należy przyjąć, za wykładnią językową, że „dokumentacją organizacyjną są wszystkie akty wyznaczające podstawę działalności jednostki, a w szczególności statut, akt założycielski oraz uchwały organów szkoły (placówki), w zakresie, w jakim dotyczą one wydatkowania dotacji. Dokumentacja finansowa to przede wszystkim księgi rachunkowe szkoły (placówki) w rozumieniu art. 13 ust. 1–2 ustawy *o rachunkowości* (wraz z dowodami źródłowymi),

[26] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 października 2010 r., I SA/Gd 892/10, LEX nr 748113.
[27] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 marca 2012 r., I SA/Gd 1321/11, LEX nr 1145222.

opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości włącznie z zakładowym planem kont oraz inne dokumenty, które określają zasady gospodarki finansowej środkami otrzymanymi w ramach dotacji. Z dokumentacji przebiegu nauczania, (…), najważniejsza dla potrzeb kontroli będzie księga uczniów (wychowanków, słuchaczy) szkoły bądź placówki"[28].

Powołane powyżej przepisy określają ustawowe uprawnienia podmiotów kontrolujących. W ramach delegacji ustawowej dopuszczalne jest natomiast określenie w aktach prawa miejscowego innych warunków niezbędnych do realizacji kontroli prawidłowości wykorzystania środków publicznych. Umożliwienie żądania niezbędnych odpisów lub wyciągów z dokumentacji oraz zestawień i obliczeń opartych na dokumentach pozwala na rzetelne odzwierciedlenie rzeczywistego stanu faktycznego[29]. Prawo wstępu na teren szkoły oraz prawo do przeglądania dokumentacji szkolnej stanowi zespół zagwarantowanych ustawowo uprawnień podmiotów kontrolujących, którym musi towarzyszyć obowiązek znoszenia, akceptowania takich działań przez podmioty podlegające kontroli[30]. Zatem podmiot kontrolowany nie może się uchylać od przeprowadzenia kontroli i jest zobowiązany do akceptowania wykonywanych czynności kontrolnych. Określone w art. 80 ust. 3e oraz art. 90 ust. 3e u.s.o. prawo wstępu do szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego i placówek nie oznacza jedynie wejścia na teren kontrolowanej placówki. Kontrola ma bowiem służyć prawidłowości wykorzystania przyznanych dotacji, a więc niezasadne jest stanowisko, iż nie wolno kontrolerom poruszać się po obiektach i pomieszczeniach związanych z przedmiotem kontroli[31]. W orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się również uwagę, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, wykonując delegację ustawową zawartą w art. 90 ust. 4 u.s.o., zobowiązany jest stworzyć system kontroli, który będzie pozwalał na pełną weryfikację wykorzystywania przez beneficjentów dotacji. Musi to być system skuteczny, realizujący cel wskazany w przywołanej delegacji[32]. Wskazano, że w ramach tego procesu kontroli mogą się mieścić uprawnienia organu kontrolującego do przeprowadzania oględzin obiektów, składników majątkowych i przebiegu określonych czynności, jak również wzywania i przesłuchiwania świadków, żądania udzielenia ustnych i pisemnych wyjaśnień czy korzystania z pomocy biegłych. Wskazane działania, nakierowane na zebranie stosownych dowodów, są typowymi czynnościami przeprowadzanymi w ramach postępowania kontrolnego. W tym samym orzeczeniu wskazano jednocześnie, że w procesie tworzenia systemu kontroli dotacji oświatowych można wykorzystać instytucje z postępowań kontrolnych uregulowanych przepisami ustawowymi, dotyczącymi kontroli innej materii, np. kontroli podatkowej lub skarbowej. Warunkiem przyjęcia takich ustawowych rozwiązań jest przyjęcie instytucji adekwatnych do przedmiotu kontroli, o jakim mowa w art. 90 ust. 4 u.s.o.

W judykaturze wyrażono również jednoznaczne stanowisko dotyczące możliwości zaskarżenia do sądu administracyjnego czynności kontrolnych. Zgodnie z nim, kwestionowanie prawa do podjęcia przez organ kontroli w sto-

[28] M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty*…, s. 1203–1204.
[29] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 lutego 2015 r., I SA/Ol 6/15, LEX nr 1653001.
[30] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2014 r., II GSK 503/13, LEX nr 1579399.
[31] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2014 r., II GSK 259/13, LEX nr 1485531.
[32] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2014 r., II GSK 1570/12, LEX nr 1457657.

sunku do podmiotu kontrolowanego nie mieści się w hipotezie art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku – *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*[33]. Przedmiotem zaskarżenia nie można czynić realizacji uprawnienia organu administracji publicznej, wynikającego z przepisu prawa powszechnie obowiązującego. Kontrola nie jest postępowaniem administracyjnym, a jedynie czynnością faktyczną organu i nie rodzi żadnych obowiązków ani nie przyznaje uprawnień kontrolowanemu podmiotowi. Wskazuje jedynie na ewentualne uchybienia i nieprawidłowości. Czynności kontrolne nie mają zatem charakteru władczego skierowanego do kontrolowanego podmiotu[34].

Nieprawidłowości w uchwałach podejmowanych na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 u.s.o., stwierdzone przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie

Ze względu na liczne zmiany w stanie prawnym oraz trudności interpretacyjne wynikające z niejednoznaczności poszczególnych norm prawnych dotyczących dotowania publicznych i niepublicznych form organizacyjnych systemu oświaty, jednostki samorządu terytorialnego mają problemy w prawidłowym ich stosowaniu. Poniżej przedstawiono najistotniejsze nieprawidłowości stwierdzone przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w zakresie uchwał podjętych na podstawie art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 u.s.o. przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego.

1. Określenie terminów przekazywania dotacji publicznym i niepublicznym placówkom oświatowym, innych niż określone w art. 80 ust. 3c oraz art. 90 ust. 3c u.s.o. Terminy przekazywania dotacji określone są w u.s.o., zatem brak jest jakichkolwiek podstaw do ich modyfikacji w uchwale trybowej. W szczególności za pozbawione podstawy należy uznać wprowadzanie zapisów, zgodnie z którymi przekazanie dotacji nastąpi np. w 12 częściach w terminie do ostatniego dnia każdego miesiąca bądź w terminie do 20 dnia każdego miesiąca.
2. Określenie podstawy ustalenia dotacji dla publicznych oraz niepublicznych przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego, prowadzonych przez osoby fizyczne oraz osoby prawne inne niż jednostki samorządu terytorialnego, bez pomniejszenia wydatków bieżących o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy, zatem odmiennie niż przepis art. 80 ust. 2 i 2b oraz art. 90 ust. 2b i 2d u.s.o.
3. Wprowadzenie sankcji polegającej na wstrzymaniu wypłaty dotacji w przypadku nieprzedstawienia przez dotowany podmiot informacji o aktualnej liczbie uczniów. Wprowadzenie tego rodzaju sankcji przekracza zakres upoważnienia określonego w przepisach art. 90 ust. 4 u.s.o., bowiem oznacza wprowadzenie dodatkowych, nieprzewidzianych w ustawie warunków, od których uzależnione jest przyznanie dotacji.

[33] DzU 2012, poz. 270 z późn. zm.

[34] Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 24 października 2013 r., II GSK 1747/13, LEX nr 1398032.

4. Nieokreślenie w podjętej uchwale trybu kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji, co powoduje niewypełnienie przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego delegacji zawartej w art. 80 ust. 4 oraz art. 90 ust. 4 u.s.o. Przywołane przepisy określają zakres spraw, podlegających obligatoryjnemu unormowaniu w treści uchwały, zatem organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego powinien zawrzeć wszystkie elementy wymienione w tych normach prawnych. Jest to brak pełnej realizacji kompetencji ustawowej.
5. Określenie innego niż ustawowy terminu zwrotu do budżetu gminy kwoty nadpłaconej dotacji (14 dni od poinformowania organu prowadzącego o wysokości nadpłaconej dotacji), co pozostaje w sprzeczności z art. 252 u.f.p. – zwrot w terminie 15 dni od stwierdzenia pobrania dotacji w nadmiernej wysokości.
6. Wprowadzenie w treści uchwały zapisu o odpowiedzialności karnej na podstawie art. 233 § 1 *kodeksu karnego* w przypadku podania nieprawdy lub zatajenia prawdy. Przepis art. 233 § 1 *kodeksu karnego* wiąże natomiast odpowiedzialność z zeznaniem składanym w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy. Działania w zakresie ubiegania się o udzielenie dotacji nie są czynnościami dokonywanymi na podstawie ustawy, lecz na podstawie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Brak jest podstawy do określenia w akcie prawa miejscowego obowiązków pod rygorem odpowiedzialności karnej.
7. Ustalenie dotacji dla niepublicznych przedszkoli w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia. Poprzez taki zapis nie ustalono konkretnej wysokości dotacji, które mają otrzymać przedszkola niepubliczne. Tymczasem kwoty dotacji określone w art. 90 u.s.o. stanowią kwoty minimalne, a nie sztywne, a więc mogą być ustalone na poziomie wyższym, dlatego wymagają konkretyzacji. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego winien zatem jednoznacznie określić wysokość dotacji.
8. Wprowadzenie zapisu, w myśl którego do czasu uzyskania informacji o ostatecznych kwotach części oświatowej subwencji ogólnej przekazywanej powiatowi i podania stawek przewidzianych na 1 ucznia lub wychowanka, dotacje są wypłacane według stawek z poprzedniego roku budżetowego. Przepisy art. 90 ust. 2a, 3 i 3a u.s.o. nie dopuszczają możliwości udzielania dotacji „w wysokości ponoszonej w poprzednim roku budżetowym", gdyż wyraźnie odnoszą się do określonych wydatków ustalonych w budżecie bądź do wysokości subwencji otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego, która planowana jest na każdy rok budżetowy. Nieuchwalenie uchwały budżetowej przed rozpoczęciem roku budżetowego nie daje podstaw do udzielania dotacji w wysokości ustalonej w poprzednim roku budżetowym, gdyż w takiej sytuacji podstawą gospodarki finansowej jest przedstawiony projekt uchwały budżetowej.
9. Ustalenie wysokości odsetek od zwracanej dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem w wysokości odsetek ustawowych. Zgodnie nato-

miast z art. 252 ust. 1 u.f.p., dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem podlegają zwrotowi do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych.

10. Ustalenie podstawy obliczania dotacji na ucznia niepełnosprawnego w wysokości „równej" kwocie przewidzianej na niepełnosprawnego ucznia w części oświatowej subwencji ogólnej, otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Określenie wysokości dotacji w relacji do wydatków bieżących jest zasadą (nie ma dwóch różnych podstaw do ustalenia wysokości dotacji) i dlatego unormowanie przyjęte przez ustawodawcę, że wysokość dotacji na ucznia niepełnosprawnego nie może być niższa niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego, będzie miało zastosowanie dopiero wówczas, gdy kwota dotacji oparta na wydatkach bieżących będzie niższa od kwoty wynikającej z subwencji oświatowej. Dlatego też nie można z góry przesądzić, że dotacja na ucznia niepełnosprawnego będzie zawsze równa kwocie wynikającej z subwencji oświatowej, bowiem jeśli kwota dotacji w relacji do wydatków bieżących będzie wyższa od wynikającej z subwencji oświatowej, to gmina będzie również zobligowana do przekazania na ucznia niepełnosprawnego wyższej dotacji. Ustawodawca, mając na względzie dobro ucznia niepełnosprawnego, określił jedynie dolną granicę wysokości dotacji na takiego ucznia.
11. Wprowadzenie zapisów, zgodnie z którymi podmioty publiczne i niepubliczne prowadzące wczesne wspomaganie rozwoju dziecka otrzymują dotację „dodatkową" z budżetu jednostki samorządu terytorialnego.
    Przepisy art. 80 ust. 2c oraz art. 90 ust. 1a u.s.o. dają samodzielną podstawę do wypłacenia z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacji dla określonych podmiotów prowadzących wczesne wspomaganie rozwoju dziecka i nie uzależniają prawa do tej dotacji od jakichkolwiek innych zobowiązań. Dotacja na wczesne wspomaganie rozwoju dziecka nie jest więc dotacja „dodatkową" w rozumieniu przepisu art. 80 ust. 2c oraz art. 90 ust. 1a.
12. Zobowiązanie wnioskodawcy ubiegającego się o dotację do złożenia oświadczeń, że znane mu są przepisy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o których mowa w ustawie *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, oraz że w przedszkolu zostały zapewnione bezpieczne i higieniczne warunki nauki, wychowania i opieki, o których mowa w ustawie *o systemie oświaty* i przepisach wykonawczych. Wskazane regulacje uchwały wykraczają bowiem poza zawartą w art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty* delegację uprawniającą organ stanowiący do ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji oraz trybu i zakresu kontroli ich wykorzystania.

Podsumowanie

Zmiany wprowadzone w ustawie *o systemie oświaty* dotyczą zarówno kwestii organizacyjnych (np. przekształcenie *ex lege* oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych w przedszkola), jak i zagadnień dotyczących finansowania oświaty (możliwość „pełnego" dofinansowania niepublicznych przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego spełniających określone ustawowo kryteria). Nie kwestionując zasadności powyższych rozwiązań, należy jednak wskazać na liczne wątpliwości dotyczące interpretacji przepisów w zakresie dotowania jednostek organizacyjnych systemu oświaty, prowadzonych przez podmioty inne niż jednostki samorządu terytorialnego. W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych oraz przywołanych rozstrzygnięć organu nadzoru, zasadnym wydaje się postulat wprowadzenia zmian reformujących przepisy dotyczące dofinansowania innych niż samorządowe form organizacyjnych systemu oświaty. Dotyczy to w szczególności określenia podstawy ustalania wysokości dotacji (np. wątpliwości dotyczące pojęcia „wydatków bieżących", sposobu ustalania liczby uczniów w podmiotach dotowanych) oraz uprawnień w zakresie rozliczania i kontroli udzielonej dotacji.

IWONA SZYMAŃSKA

Opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – nowe rozwiązania materialne i proceduralne

Wprowadzenie

Ustawa z dnia 28 listopada 2014 roku *o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach oraz niektórych innych ustaw*[1] w zakresie przedmiotu regulacji dotyczącej opłat zawiera przede wszystkim zmiany, będące konsekwencją wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 roku. Przepisy tej nowelizacji wprowadzają także szereg innych potrzebnych i oczekiwanych rozwiązań w tym zakresie. Nowe regulacje są wynikiem stosowania dotąd ustawy, której przepisy okazały się nieprecyzyjne i niejasne. Zgłaszane w toku funkcjonowania systemu gospodarowania opadami komunalnymi uwagi i postulaty znalazły odzwierciedlenie w ustawie nowelizującej.

Problematyka dopłat, zwolnień przedmiotowych, stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w kontekście orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Różnicowanie stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi od gospodarstw domowych

Zakres zmian ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* (dalej: ustawa *o utrzymaniu czystości*/u.c.p.g.) dotyczących opłat, a będących wynikiem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny[2] o niezgodności jej przepisów z przepisami ustawy zasadniczej, miał charakter systemowy. W zakresie ustalania opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego był w szczególności art. 6k ust. 4 cytowanej ustawy, zgodnie z którym rada gminy, określając warunki opłat zgodnie z metodą, o której mowa w art. 6j ust. 1 i 2, mogła różnicować stawki opłat, wprowadzać zwolnienia przedmiotowe, ustanawiać dopłaty dla właścicieli nieruchomości zamieszkałych, spełniających ustalone przez nią kryteria lub określić szczegółowo zasady ustalania tych opłat.

[1] DzU 2015, poz. 87.
[2] Wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., DzU 2013, poz. 1593.

Trybunał Konstytucyjny poddał ocenie wskazany przepis ustawy *o utrzymaniu czystości* w kontekście przepisu art. 168 *Konstytucji*, który zgodnie z treścią orzeczenia należy zawsze łączyć z art. 84 i art. 217 *Konstytucji*. W myśl cytowanych przepisów art. 217 i art. 84 *Konstytucji*, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy, a każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W świetle tych przepisów, artykuł 168 *Konstytucji*, który przyznaje jednostce samorządu terytorialnego prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie, należy, jak podkreśla Trybunał Konstytucyjny, odczytywać jako wyjątek od zasady, że wszystkie istotne elementy podatku i opłaty mają być określone wprost w ustawie.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, przepis art. 168 *Konstytucji* nie daje jednakże jednostkom samorządu terytorialnego autonomii w zakresie władztwa daninowego. Udziela jedynie kompetencji do określenia mocą aktu prawa miejscowego jednego z elementów stosunku daninowego, tj. wysokości podatku lub opłaty lokalnej. W tym kontekście prawnym Trybunał Konstytucyjny, dokonując oceny art. 6k i art. 6l ust. 1 w związku z art. 6j ust. 2a ustawy *o utrzymaniu czystości*, w pierwszej kolejności odniósł się do zagadnienia, czy powierzenie gminom kompetencji do stanowienia w formie aktów prawa miejscowego o metodzie, stawce, terminie, częstotliwości i trybie uiszczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest zgodne z zasadą władztwa daninowego i mieści się w konstytucyjnej kompetencji jednostek samorządu terytorialnego do stanowienia o wysokości podatków i opłat lokalnych. Aby rozstrzygnąć to zagadnienie, Trybunał Konstytucyjny uznał za istotne ustalenie:

– czy opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi ma charakter daniny publicznej,
– czy opłata ta ma charakter podatkowy i czy stanowi rodzaj opłaty lokalnej,
– czy wszystkie konieczne z perspektywy konstytucyjnej elementy stosunku daninowego zostały uregulowane w ustawie oraz czy do regulacji w formie aktu prawa miejscowego przekazano ustalenie wysokości daniny publicznej.

Niewątpliwie w ocenie Trybunału Konstytucyjnego opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest daniną publiczną w konstytucyjnym rozumieniu, która nie ma charakteru podatkowego. Jest ona świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym, jednostronnym, publicznoprawnym, ale odpłatnym i mającym realizować różne cele wynikające z przepisów ustawy *o utrzymaniu czystości*. Opłata ta ma niewątpliwie charakter lokalny, gdyż w całości stanowi dochód gminy.

Natomiast rozstrzygnięcie kwestii, czy w ustawie *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* zostały uregulowane wszystkie elementy stosunku daninowego i czy ustawa ta przekazuje kompetencje jednostce samorządu terytorialnego do ustalenia wysokości daniny publicznej, wymaga, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, odpowiedzi z kolei na pytanie, czy zakwestionowane przepisy ustawy *o utrzymaniu czystości*:

a) zawierają normę upoważniającą organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego do wydania aktu prawa miejscowego oraz wytyczne co do jego treści;
b) regulują istotne elementy konstrukcji lokalnej daniny publicznej, upoważniając organ jednostki samorządu terytorialnego do określenia jedynie stawek daniny publicznej;
c) upoważniają do określenia innych spraw związanych z wprowadzeniem daniny publicznej, ale tylko w zakresie nieprzesądzającym o istotnych elementach konstrukcji tejże daniny.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, prawodawca, upoważniając do uregulowania w formie aktu prawa miejscowego zwolnień przedmiotowych, ani w przepisie upoważniającym, ani w innym przepisie ustawy nie określił zasad, na jakich te zwolnienia mają być wprowadzone przez radę gminy. Radom gmin pozostawiono tym samym – niedopuszczalną w świetle art. 168 w związku z art. 217 *Konstytucji* – pełną swobodę określania nie tylko podmiotów zwolnionych, ale też przedmiotu zwolnienia i jego zakresu. Trybunał Konstytucyjny stwierdził zatem, że art. 6k ust. 4 ustawy *o utrzymaniu czystości* w zakresie, w jakim upoważnia radę gminy do wprowadzenia zwolnienia przedmiotowego od opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, jest niezgodny z art. 168 w związku z art. 217 *Konstytucji*.

Odnosząc się natomiast do kwestii określenia innych spraw związanych z wprowadzeniem daniny publicznej w zakresie nieprzesądzającym o istotnych elementach konstrukcji tejże daniny, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że art. 6k ust. 4 *in fine* ustawy *o utrzymaniu czystości* przewiduje blankietowe upoważnienie dla rad gmin, które mogą ustanowić „dopłaty dla właścicieli nieruchomości, o których mowa w art. 6c ust. 1, spełniających ustalone przez nią kryteria lub określić szczegółowo zasady ustalania tych opłat". Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że prawodawca odsyła w nim do art. 6c ust. 1 ustawy, a łączna interpretacja art. 6k ust. 4 *in fine* z art. 6c ust. 1 i art. 6h ustawy *o utrzymaniu czystości* prowadzi do wniosku, że rada gminy uzyskała nie tylko kompetencję do ustalenia wysokości opłaty na zasadach określonych w ustawie, ale także kompetencję do swobodnej modyfikacji tychże zasad przez stosowanie dopłat, które prawodawca pozostawił w wyłącznej gestii jednostki samorządy terytorialnego. W wyroku Trybunał Konstytucyjny przypomniał znajdujący odpowiednie zastosowanie w niniejszej sprawie pogląd, sformułowany w wyroku z 1998 roku, że „ustawa może upoważnić organy wykonawcze m.in. do szczegółowego określania ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków, pod warunkiem, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania w akcie wykonawczym" (wyrok z 1 września 1998 r., sygn. U.1/98).

W świetle powyższego, Trybunał Konstytucyjny stwierdził zatem, że art. 6k ust. 4 ustawy *o utrzymaniu czystości*, w zakresie, w jakim upoważnia radę gminy do ustanowienia dopłat dla właścicieli nieruchomości, o których mowa w art. 6c ust. 1 tejże ustawy, jest niezgodny z art. 168 w związku z art. 217 *Konstytucji*.

W kwestii natomiast regulacji, zawartej zarówno w art. 6k ust. 4, jak i 6j ust. 2a ustawy, która przyznaje radzie gminy kompetencję do różnicowania stawek opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przepis ten jest zgodny z *Konstytucją*.

Skutkiem omawianego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego była zmiana art. 6k ust. 4 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*. Przepis ten zastąpiono nowym brzmieniem, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może zwolnić w całości lub w części z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy, w części dotyczącej gospodarstw domowych, w których dochód nie przekracza kwoty uprawniającej do świadczeń pieniężnych z pomocy społecznej, o której mowa w art. 8 ust. 1 lub 2 ustawy z dnia 12 marca 2004 roku *o pomocy społecznej*[3]. Nowy przepis ustawy w sposób niebudzący wątpliwości określa zasady, na jakich rada gminy może zadecydować o wprowadzeniu zwolnienia z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Przepis ten nie pozostawia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego niedozwolonej swobody w kształtowaniu zwolnień z opłaty. Zmieniony przepis ustawy wyeliminował także możliwość wprowadzania dopłat do tej daniny publicznej.

Pozostawiona natomiast w ustawie w art. 6j ust. 2a kompetencja organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do różnicowania stawek opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi wzbudziła kontrowersje interpretacyjne w odniesieniu do opłaty ustalonej według metody „od gospodarstwa domowego". Skoro bowiem ustawodawca w art. 6j ust. 2 ustawy wyraźnie wskazał, że w przypadku nieruchomości zamieszkałej rada gminy może uchwalić jedną stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi od gospodarstwa domowego, to czy jest możliwość prawna uchwalenia więcej niż jednej stawki, poprzez jej zróżnicowanie w zależności np. od wielkości gospodarstwa domowego? W orzecznictwie pojawił się pogląd, że „w przypadku wyboru metody od »gospodarstwa domowego« rada gminy władna jest jedynie do wskazania jednej stawki takiej opłaty od gospodarstwa domowego, bez względu na jego wielkość (liczbę osób w nim zamieszkujących). Z żadnego przepisu prawa nie wynika upoważnienie dla rady gminy do wprowadzenia w ramach tej metody dodatkowego kryterium, jakim jest podział gospodarstw domowych na kategorie zależne od liczby osób w nich zamieszkujących i zróżnicowanie na tej podstawie wysokości stawki opłaty"[4]. Stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku zakwestionował Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, do którego skierowano skargę kasacyjną na ww. orzeczenie[5].

NSA, powołując się na przepis art. 6j ust. 2a ustawy, zgodnie z którym rada gminy może zróżnicować stawki opłaty w zależności od powierzchni lokalu mieszkalnego, liczby mieszkańców zamieszkujących nieruchomość, odbierania odpadów z terenów wiejskich lub miejskich, a także od rodzaju zabudowy, odwołuje się do wykładni literalnej przepisu art. 6j ust. 2a. Uważa, że na tej podstawie prawnej rada miejska była uprawniona do wyboru metody ustalania opłaty przy jednoczesnym zróżnicowaniu stawek opłaty z uwagi na liczbę mieszkańców zamieszkujących daną nieruchomość. NSA zwraca także uwagę na argumenty natury funkcjonalnej i celowościowej, których dostarcza ocena treści materiałów przygotowanych w toku procesu legislacyjnego. W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej, jak podnosi Sąd (druk nr 1000 Sejmu RP VII kadencji), wyraźnie stwierdzono, że projekt „ma na celu wprowadzenie rozwią-

[3] DzU 2013, poz. 182 ze zm.
[4] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 lutego 2015 r., I SA/Gd 17/15, LEX.
[5] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 6 października 2015 r., II FSK 1797/15, LEX.

zań umożliwiających gminom racjonalną i elastyczną politykę w zakresie ustalania opłat za odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości i gospodarowania tymi odpadami".

Trudno do końca zgodzić się ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego. Rzeczywiście, literalne brzmienie przepisu art. 6j ust. 2a ustawy przyznaje radzie gminy kompetencję do różnicowania stawek opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Równocześnie jednak z art. 6j ust. 2 tej ustawy wynika, że przy metodzie „od gospodarstwa domowego" rada gminy uchwala jedną stawkę. W jakim celu zatem prawodawca użył sformułowania „jedna stawka", skoro mechanizm różnicowania stawek polega właśnie na tym, że uchwala się ich więcej, w podziale na określone kryteria?

Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że art. 6k ust. 1 i 2 ustawy *o utrzymaniu czystości*, w zakresie, w jakim nie przewiduje maksymalnej wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, jest niezgodny z art. 84 i art. 217 *Konstytucji*. W uzasadnieniu tej tezy Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „prawodawca, upoważniając radę gminy do wydania aktu na podstawie i w celu wykonania ustawy o utrzymaniu czystości, w zakresie operacjonalizacji zasady odpłatności odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych, nie określił kwotowo wysokości opłat, nie wskazał też minimalnych i maksymalnych stawek. Niewątpliwie stawka opłaty nie może być ustalona arbitralnie przez radę gminy, gdyż jest ona zobowiązana uwzględnić różne zmienne (tj. liczbę mieszkańców zamieszkujących gminę, ilość wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych, koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi oraz ciągły lub sezonowy charakter odpadów komunalnych powstających w gminie – art. 6k ust. 2 ustawy *o utrzymaniu czystości*). Zakwestionowane przepisy pozostawiają zaś jednostki w niepewności granic, w jakich kompetencja organu gminy może być realizowana". W związku z powyższym orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, zmodyfikowano brzmienie art. 6k poprzez dodanie ust. 2a, w którym wprowadzono dla rady gminy delegację do ustalenia wysokości stawek opłat za odpady komunalne zbierane i odbierane w sposób selektywny, ustalając górną granicę wysokości tych opłat:

1. w przypadku metody „od liczby mieszkańców" zamieszkujących daną nieruchomość – 2% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem – za mieszkańca;
2. w przypadku metody „od ilości zużytej wody" z danej nieruchomości – 0,7% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem – za m^3 zużytej wody;
3. w przypadku metody „od powierzchni lokalu mieszkalnego" – 0,08% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem – za m^2 powierzchni lokalu mieszkalnego;
4. w przypadku metody „od gospodarstwa domowego" – 5,6% przeciętnego miesięcznego dochodu rozporządzalnego na 1 osobę ogółem – za gospodarstwo domowe.

Dla stawek opłat za odpady komunalne, które nie są zbierane i odbierane w sposób selektywny, ustawodawca również określił górną granicę stawki, która nie może być wyższa niż dwukrotna wysokość maksymalnej stawki opłaty za odpady komunalne zbierane i odbierane w sposób selektywny.

Zakres przedmiotowy i podmiotowy opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi

Ustawa z dnia 13 września 1996 roku *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* definiuje w art. 6c[6] zakres przedmiotowy jej stosowania, obligując gminy do objęcia systemem gospodarowania odpadami nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. Nieruchomości, na których mieszkańcy gminy nie zamieszkują, jedynie mogą być objęte tym systemem. O tym, czy nieruchomości niezamieszkałe zostaną objęte systemem gospodarowania odpadami komunalnymi, decyduje rada gminy. W toku realizacji tego upoważnienia ustawowego pojawiły się wątpliwości, czy organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mogą wykonywać tę delegację w ten sposób, że zróżnicują sytuację prawną poszczególnych podmiotów będących właścicielami nieruchomości niezamieszkałych i tylko niektórych obejmą systemem gospodarowania odpadami komunalnymi. W związku z podjętymi w taki właśnie sposób uchwałami rad gmin, w których jedynie niektóre sfery działalności właściciela nieruchomości niezamieszkałej były objęte systemem gospodarowania odpadami komunalnymi, wielokrotnie wypowiadały się sądy administracyjne. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 3 lipca 2014 roku[7] w sposób jednoznaczny wskazał, że „rada gminy, podejmując decyzję o realizacji normy kompetencyjnej wynikającej z art. 6c ust. 2 u.c.p.g., jest zobligowana do realizowania jej w całości poprzez postanowienie o odbieraniu odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, a powstają odpady komunalne. Nie ma natomiast upoważnienia do wprowadzania jakichkolwiek postanowień różnicujących podmiotowo i przedmiotowo sytuację prawną właścicieli nieruchomości z terenów niezamieszkałych". Podobnie Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, w wyroku z dnia 24 października 2013 roku[8], uznał, że „przepis art. 6c u.c.p.g. nie pozwala na dokonanie ograniczeń podmiotowych, to znaczy na wybranie przez gminę, od właścicieli których nieruchomości niezamieszkałych odpady będą odbierane. W przypadku, gdy gmina zdecyduje się na realizację normy kompetencyjnej wynikającej z art. 6c ust. 2 u.c.p.g., to wówczas jest zobligowana do realizowania jej w całości, gdyż przepis ten nie upoważnia do różnicowania pozycji właścicieli nieruchomości z terenów niezamieszkałych"[9].

Ewentualna możliwość różnicowania praw i obowiązków tych właścicieli powinna zostać przewidziana przez samego ustawodawcę w przepisie upoważniającym do uchwalenia aktu prawa miejscowego[10]. Powyższe dążenia gmin do różnicowania pozycji prawnej właścicieli nieruchomości niezamieszkałych i ugruntowana linia orzecznicza niewątpliwie przyczyniły się do kolejnej zmiany ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* i wprowadzenia do

[6] **Art. 6c.** 1. Gminy są obowiązane do zorganizowania odbierania odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których zamieszkują mieszkańcy. 2. Rada gminy może, w drodze uchwały stanowiącej akt prawa miejscowego, postanowić o odbieraniu odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, a powstają odpady komunalne.

[7] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2014 r., II OSK 282/14, LEX.

[8] Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 października 2013 r., II SA/Wr 555/13, LEX.

[9] Tak samo: wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 kwietnia 2014 r., IV SA/Wa 2762/13, LEX.

[10] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2014 r., II OSK 281/14, LEX.

jej zapisów delegacji, umożliwiającej radom gmin objęcie systemem gospodarowania odpadami komunalnymi określone, a nie wszystkie nieruchomości niezamieszkałe. Zgodnie z przepisem art. 6c ust. 3 tej ustawy, zmienionej z dniem 1 lutego 2015 roku, uchwała, o której mowa w ust. 2, może dotyczyć wszystkich właścicieli nieruchomości lub właścicieli określonych nieruchomości, w szczególności nieruchomości, na których jest prowadzony określony rodzaj działalności.

Ponadto, wprowadzono regulację wyłączającą z systemu jednostki organizacyjne posiadające nieruchomości stanowiące teren zamknięty. W myśl art. 6c ust. 4 ustawy, jeżeli jest to podyktowane koniecznością ochrony informacji niejawnych, uchwała, o której mowa w ust. 2, nie dotyczy jednostek organizacyjnych posiadających nieruchomości stanowiące teren zamknięty w rozumieniu ustawy z dnia 17 maja 1989 roku – *Prawo geodezyjne i kartograficzne*, ustalonych przez Ministra Obrony Narodowej.

Odrębnym problemem w zakresie przedmiotu objętego tą daniną publiczną była kwestia określenia metody ustalania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnym w odniesieniu do domków letniskowych. Nieruchomości te mają charakter mieszkalny czasowo, nie można zatem zastosować tutaj opłaty uzależnionej od liczby pojemników, co wydawałoby się najprostszym rozwiązaniem. Jak podkreślał WSA w wyroku z dnia 10 października 2013 roku[11], „nie jest trafny pogląd, że nieruchomość zabudowana obiektem rekreacji indywidualnej stanowi nieruchomość, na której nie zamieszkują mieszkańcy w rozumieniu art. 6c ust. 2 u.c.p.g., gdyż pod tym pojęciem ustawodawca rozumie nieruchomość, na której prowadzona jest działalność, w związku z którą powstają odpady komunalne, a nie zamieszkują na niej mieszkańcy. Przekładając zapis art. 6i pkt 1 u.c.p.g. na obowiązek ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi przez mieszkańca nieruchomości zabudowanej budynkiem rekreacyjnym, to powstaje on za każdy miesiąc, w którym na danej nieruchomości zamieszkuje". Zastosowanie zaś powyższej reguły postępowania powodowało konieczność wielokrotnego składania deklaracji na czas pobytu w domku letniskowym. Wychodząc zapewne naprzeciw postulatom domagającym się rozwiązania tego problemu, dokonano nowelizacji ustawy w tym zakresie. Zgodnie z art. 6j ust. 3b i 3c ustawy, w przypadku nieruchomości, na których znajdują się domki letniskowe, lub innych nieruchomości wykorzystywanych na cele rekreacyjno-wypoczynkowe jedynie przez część roku, rada gminy uchwala ryczałtową stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi za rok od domku letniskowego lub od innej nieruchomości, wykorzystywanej na cele rekreacyjno-wypoczynkowe. Ryczałtowa stawka opłaty jest ustalana jako iloczyn średniej ilości odpadów powstających na nieruchomościach, o których mowa w ust. 3b, na obszarze gminy, wyrażonej w liczbie pojemników oraz stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6k ust. 1 pkt 2.

Nowelizacja ustawy wyczerpująco uregulowała także sposób ustalania opłaty od nieruchomości o funkcjach mieszanych. Do dotychczasowej regulacji ustawy, zawartej w ust. 4 artykułu 6, zgodnie z którą, w przypadku nieruchomości, która w części stanowi nieruchomość zamieszkałą, a w części nieruchomość niezamieszkałą, opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi sumę opłat, dodano ust. 4a. W myśl tego przepisu ustawy, w przypadku prowadzenia w części lokalu mieszkalnego obsługi biurowej działalności go-

[11] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 października 2013 r., II SA/Ol 765/13, LEX.

spodarczej opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi uiszcza się w ramach opłaty dotyczącej nieruchomości zamieszkałej.

Ocenie Trybunału Konstytucyjnego poddano także regulacje dotyczące strony podmiotowej ustawy, podmiotu zobowiązanego do uiszczenia opłaty i złożenia deklaracji. Trybunał Konstytucyjny orzekł o zgodności z *Konstytucją* artykułów 6h i 6m ust. 1 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*, uznając, że przepisy te są zgodne z zasadą poprawnej legislacji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, problem konstytucyjny sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy art. 6h i art. 6m ust. 1 ustawy, w zakresie, w jakim stanowią o właścicielu nieruchomości:

– pozwalają ustalić, kto jest zobowiązany do ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz złożenia deklaracji o wysokości tejże opłaty,
– pozwalają ustalić, kto jest zobowiązany do ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz złożenia deklaracji o wysokości tejże opłaty w wypadku nieruchomości zabudowanej budynkami wielolokalowymi,
– interpretowane w świetle przyjętego przez prawodawcę odesłania do ustawy z dnia 24 czerwca 1994 roku *o własności lokali*, pozwalają ustalić, kto jest zobowiązany do ponoszenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz złożenia deklaracji o wysokości tejże opłaty w przypadku nieruchomości zabudowanej budynkami wielolokalowymi.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że z przepisów tych jednoznacznie wynika, iż podmiotami zobowiązanymi do ponoszenia opłaty oraz do złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi są właściciele nieruchomości zamieszkanych, jak i niezamieszkanych. Pojęcie „właściciel" należy zaś interpretować w świetle art. 2 ust. 1 pkt 4 i ust. 3 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*.

W wypadku nieruchomości zabudowanych budynkami wielolokalowymi, obowiązek ponoszenia opłaty oraz złożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi obciąża osoby sprawujące zarząd nieruchomością wspólną w rozumieniu ustawy *o własności lokali* lub właścicieli lokali, jeżeli zarząd nie został wybrany. W odniesieniu do budynków wielolokalowych, do których zastosowanie znajdują przepisy ustawy z dnia 15 grudnia 2000 roku *o spółdzielniach mieszkaniowych*, jeżeli lokatorzy mają spółdzielcze prawa lokatorskie do lokali mieszkalnych lub spółdzielcze własnościowe prawa do lokali, obowiązki obciążają właściciela nieruchomości, tj. spółdzielnię mieszkaniową. Jeżeli zaś w spółdzielczym budynku wielolokalowym ustanowiono odrębną własność przynajmniej jednego lokalu, obowiązki z ustawy przejmuje spółdzielnia jako zarządca powierzony nieruchomościami wspólnymi stanowiącymi współwłasność spółdzielni.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, niewątpliwie prawodawca nie rozstrzygnął wprost, na którym z podmiotów wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy *o utrzymaniu czystości* (współwłaściciel, użytkownik, podmioty władające nieruchomością) spoczywa obowiązek, gdy kilka podmiotów spełnia ustawowe kryterium „właściciela nieruchomości", jak również prawodawca nie uregulował wprost ewentualnej solidarnej odpowiedzialności posiadaczy nieruchomości, na której powstają odpady, w wypadku niewypełnienia obowiązków wynikających z przepisów ustawy.

Powyższe ustalenia Trybunału Konstytucyjnego stanowiły podstawę do wprowadzenia stosownych zmian ustawy. W zakresie wielości podmiotów zobowiązanych do realizacji obowiązków wynikających z ustawy znowelizowano art. 2, wprowadzając ust. 2a w brzmieniu: „jeżeli obowiązki wskazane w ustawie mogą jednocześnie dotyczyć kilku podmiotów spośród wskazanych w ust. 1 pkt 4, obowiązany do ich wykonania jest podmiot lub podmioty faktycznie władające nieruchomością". W takim przypadku podmioty, o których mowa w ust. 1 pkt 4, mogą w drodze umowy, zawartej w formie pisemnej, wskazać podmiot obowiązany do wykonania obowiązków wynikających z ustawy.

Dokonano zmiany ust. 3 omawianego przepisu oraz dodano ust. 3a i 3b. W myśl tych przepisów ustawy, jeżeli nieruchomość jest zabudowana budynkiem wielolokalowym, w którym ustanowiono odrębną własność lokalu, obowiązki właściciela nieruchomości wspólnej oraz właściciela lokalu obciążają wspólnotę mieszkaniową albo spółdzielnię mieszkaniową. Wspólnota mieszkaniowa ponosi wynikające z ustawy opłaty bez ograniczeń, a każdy właściciel lokalu – w części:

1. odpowiadającej stosunkowi liczby osób zamieszkujących lokal do liczby osób zamieszkujących we wszystkich lokalach – w przypadku metody ustalenia opłaty „od mieszkańca";
2. odpowiadającej stosunkowi ilości zużytej wody w lokalu do ilości zużytej wody we wszystkich lokalach – w przypadku metody „od ilości zużytej wody";
3. odpowiadającej wysokości opłaty, o której mowa w art. 6j ust. 2 (gospodarstwo domowe);
4. odpowiadającej jego udziałowi w nieruchomości wspólnej – w pozostałych przypadkach.

Osoba, której służy spółdzielcze prawo do lokalu, lub osoba faktycznie zamieszkująca lokal należący do spółdzielni mieszkaniowej nie jest obowiązana do wykonywania obowiązków właściciela nieruchomości wynikających z ustawy.

Zawartość merytoryczna deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi

W odróżnieniu do opisanych wyżej zmian ustawy, które mają charakter systemowy, wprowadzono szereg zmian o charakterze technicznym. Do takich niewątpliwie zaliczyć należy ustalenie zawartości deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Przepis art. 6n ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*, celem zapewnienia prawidłowego obliczenia wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, obliguje radę gminy do opracowania wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, obejmującego objaśnienia dotyczące sposobu jej wypełnienia oraz pouczenie, że deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. Wskazana delegacja ustawowa zawiera jedynie wytyczne, jakimi powinna kierować się rada gminy, ustalając wzór deklaracji. Celem opracowania tego wzoru jest zapewnienie prawidłowego obliczenia wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Jakie zaś dane powinny znaleźć się w treści deklaracji, czy mogą być ujęte dane „wrażliwe" objęte ochroną

przepisami ustawy *o ochronie danych osobowych*? Powyższe wątpliwości przynajmniej w jakimś stopniu rozwiała omawiana zmiana ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*, wprowadzając nowe regulacje w art. 6m ust. 1a i 1b. W myśl tego przepisu ustawy, deklaracja zawiera dane niezbędne do określenia wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi i może wymagać podania następujących danych:

1. imię i nazwisko lub nazwa właściciela nieruchomości oraz adres miejsca zamieszkania lub siedziby;
2. adres nieruchomości;
3. dane stanowiące podstawę zwolnienia z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi;
4. numer telefonu właściciela nieruchomości;
5. adres poczty elektronicznej właściciela nieruchomości;
6. inne informacje niezbędne do wystawienia tytułu wykonawczego.

Przepis art. 6m ust. 2 ustawy, w przypadku zmiany danych będących podstawą ustalenia wysokości należnej opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi lub określonej w deklaracji ilości odpadów komunalnych powstających na danej nieruchomości, zobowiązuje właściciela nieruchomości do złożenia nowej deklaracji w terminie 14 dni od dnia wystąpienia zmiany. Opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi w zmienionej wysokości uiszcza się wówczas za miesiąc, w którym nastąpiła zmiana.

Z uwagi na fakt, że zmiany stawki opłaty nie można przyporządkować pojęciu zmiany danych i na tej podstawie żądać złożenia nowej deklaracji, wprowadzono regulację art. 6m ust. 2a i 2b. Zgodnie z tym przepisem ustawy, w przypadku uchwalenia nowej stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, wójt, burmistrz lub prezydent miasta zawiadamia właściciela nieruchomości o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, wyliczonej jako iloczyn nowej stawki opłaty i danych podanych w deklaracji. W takim przypadku właściciel nieruchomości nie jest obowiązany do złożenia nowej deklaracji i uiszcza opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi w wysokości podanej w zawiadomieniu. W przypadku, gdy właściciel nieruchomości nie uiszcza opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w wysokości podanej w zawiadomieniu, o którym mowa w ust. 2a, wójt, burmistrz lub prezydent miasta wydaje decyzję określającą wysokość tej opłaty, stosując wysokość opłaty podaną w zawiadomieniu.

Omawiana, wynikająca z art. 6m ust. 2 ustawy, nowa deklaracja nie jest korektą deklaracji w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – *Ordynacja podatkowa*. Co prawda, wskutek jej złożenia przestaje obowiązywać pierwsza deklaracja, powoduje ona jednak skutki *ex nunc*, tzn. od momentu zaistnienia zmiany, którą potwierdza jej złożenie. Nie dotyczy ona rozliczeń sprzed okresu jej złożenia[12]. Instytucja korekty deklaracji podatkowej uregulowana została w art. 81 ustawy – *Ordynacja podatkowa*. Deklaracja korygująca jest nowym rozliczeniem, które zastępuje bezpośrednio dotychczasowe rozliczenie, wywierając wsteczne skutki prawne z datą złożenia pierwotnej deklaracji.

[12] Opinia prawna dr. K. Ziemski & Partners, Kancelaria prawna sp. komandytowa Poznań, www.zmp.poznan.pl.

Nowe uregulowania zawarte w ustawie *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* określają czas obowiązywania wysokości opłaty określonej w deklaracji oraz skutki prawne złożenia korekty deklaracji. Zgodnie z art. 6m ust. 1d, wysokość zobowiązania określonego w deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi obowiązuje za kolejne miesiące do czasu korekty deklaracji lub zmiany stawki opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, z zastrzeżeniem art. 6o. W myśl natomiast art. 6g ust. 3 ustawy, w przypadku złożenia korekty deklaracji lub nowej deklaracji zmniejszającej wysokość zobowiązania z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, nie stwierdza się nadpłaty w tej opłacie za miesiące, w których usługa odbierania odpadów komunalnych była świadczona. Przepisy powyższe nie wskazują, kiedy właściciel nieruchomości zobowiązany jest złożyć nową deklarację, kiedy zaś korektę deklaracji, są również niejasne w zakresie skutków prawnych dotyczących złożenia korekty deklaracji zwiększającej wysokość należnej opłaty. Wydaje się właściwym przyjęcie, że w każdym przypadku złożenie kolejnej deklaracji ma moc *ex nunc*, na przyszłość, niezależnie od tego, czy wskutek jej złożenia nastąpiło zmniejszenie, czy zwiększenie zobowiązania z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

Ustawa doprecyzowała również procedurę postępowania w przypadku, gdy właściciel nieruchomości w ogóle nie złożył deklaracji lub gdy istnieją uzasadnione wątpliwości co do danych zawartych w deklaracji. Przepis art. 6o ustawy upoważnia w takiej sytuacji wójta, burmistrza, prezydenta miasta do wydania decyzji administracyjnej, ustalającej wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Jakie dane może wziąć pod uwagę wójt, ustalając wysokość opłaty? Zgodnie z dotychczasowym brzmieniem tego przepisu, uzasadnione szacunki, zaś w obecnym jej brzmieniu bierze się pod uwagę w pierwszej kolejności dostępne w gminie dane właściwe dla wybranej metody, np. w przypadku metody „od liczby mieszkańców" takimi danymi może służyć prowadzona przez gminę ewidencja ludności. Dopiero w przypadku braku takich danych uwzględniane są uzasadnione szacunki. W odniesieniu zaś do nieruchomości niezamieszkałych ustawa stanowi, że należy brać pod uwagę średnią ilość odpadów komunalnych powstających na nieruchomościach o podobnym charakterze. Przepisy w dalszej kolejności określają, że po doręczeniu wspomnianej decyzji właściciel nieruchomości nie ma możliwości prawnej złożenia prawidłowej deklaracji lub w ogóle deklaracji, jeżeli dotychczas jej nie złożył. Jedynie w sytuacji zmiany danych niezbędnych do określenia wysokości opłaty, w tym zmiany stawki, właściciel nieruchomości jest uprawniony, a nawet zobowiązany do złożenia deklaracji.

Co do pozostałych zmian technicznych ustawy, wymienić należy przepis art. 6i ust. 2, w którym uregulowano obowiązki właściciela nieruchomości, zmieniającego w jednym miesiącu miejsce zamieszkania. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku, gdy w danym miesiącu na danej nieruchomości mieszkaniec zamieszkuje przez część miesiąca, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi w miesiącu, w którym nastąpiła zmiana, uiszcza się w gminie, w której dotychczas zamieszkiwał, a w nowym miejscu zamieszkania – począwszy od miesiąca następnego po tym, w którym nastąpiła zmiana.

Rada gminy, zgodnie ze znowelizowanym art. 6l ust. 1 ustawy, oprócz określenia terminu, częstotliwości i trybu uiszczania opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, ma dodatkowo ustalić, czy opłata będzie uiszczana z dołu, czy z góry.

Bilansowanie systemu gospodarowania odpadami komunalnymi – rozszerzenie katalogu zadań finansowanych środkami pochodzącymi z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi

Ustawa *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* już w swej pierwotnej wersji zakładała bilansowanie się systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. Wprowadzała zasadę, że wysokość opłat powinna korespondować z kosztami utrzymania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. Dlatego art. 6k ust. 2 omawianej ustawy zakłada, że stawki opłaty powinny uwzględniać liczbę mieszkańców zamieszkujących daną gminę, ilość wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych, koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, przypadki, w których właściciele nieruchomości wytwarzają odpady nieregularnie. Jak podkreślał WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 24 stycznia 2014 roku[13], „prawidłowo skalkulowana opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi powinna z jednej strony zapewniać sprawne funkcjonowanie systemu odbioru odpadów na terenie gminy, z drugiej zaś nie powinna stanowić źródła dodatkowych zysków gminy. Rzetelna kalkulacja wysokości opłat powinna w szczególności uwzględniać liczbę mieszkańców gminy, ilość wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych oraz koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami, na który składają się koszty odbierania, transportu, zbierania, odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych oraz obsługi administracyjnej tego systemu”[14].

Z tych względów ustawa ściśle określa przeznaczenie dochodów z tytułu opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, a omawiana jej nowelizacja katalog zadań finansowanych tymi opłatami poszerza. Z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina może dodatkowo pokryć koszty edukacji ekologicznej w zakresie prawidłowego postępowania z odpadami komunalnymi[15], koszty usunięcia odpadów komunalnych z miejsc nieprzeznaczonych do ich składowania i magazynowania w rozumieniu ustawy z dnia

[13] Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 24 stycznia 2014 r., I SA/Bk 524/13, LEX.

[14] Podobnie wyrok WSA w Białymstoku z dnia 24 stycznia 2014 r., I SA/Bk 525/13, LEX. „Na opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie składają się jedynie koszty odbierania, transportu, zbierania, wywozu odpadów, ale także koszty funkcjonowania całego systemu obejmujące dodatkowo koszty odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, także koszty tworzenia i utrzymania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych, obsługi administracyjnej tego systemu, stąd nie mogą być one odnoszone do cen rynkowych, jakie dotychczas obowiązywały czy też obowiązujących w innych miejscowościach”.

[15] Art. 6r ust. 2 pkt 4 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*. Z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina pokrywa koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, które obejmują koszty: edukacji ekologicznej w zakresie prawidłowego postępowania z odpadami komunalnymi.

14 grudnia 2012 roku *o odpadach*[16]. Nowelizacja ustawy wprowadza także bardzo istotną zasadę, że środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. Powyższe oznacza, że po upływie roku budżetowego niewykorzystane środki pochodzące z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na inny cel niż związany z systemem oraz dodatkowo na wyposażenie nieruchomości przeznaczonych do celów publicznych w pojemniki przeznaczone do zbierania odpadów komunalnych, ich opróżnianie oraz utrzymywanie w odpowiednim stanie sanitarnym, porządkowych i technicznym[17].

Egzekucja należności z tytułu opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi

Wprowadzony ustawą *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* system gospodarowania odpadami komunalnymi, finansowany opłatami za gospodarowanie odpadami, które mają charakter publicznej daniny, usytuował egzekucję tych należności nie w sferze cywilnoprawnej, lecz administracyjnej. Zastosowanie mają tu więc przepisy ustawy z dnia 17 czerwca 1966 roku *o postępowaniu egzekucyjnym w administracji*. Uprzednia regulacja cytowanej ustawy zakładała, że organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych, z wyjątkiem egzekucji z nieruchomości, w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest wójt, prezydent miasta. Jak wynikało z uzasadnienia do projektu zmian ustawy, takie unormowanie miało ułatwić gminom egzekucję należności pieniężnych z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi poprzez nadanie wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta uprawnień organu egzekucyjnego. Przy takim rozwiązaniu wydatki związane z prowadzonym przez gminy postępowaniem egzekucyjnym (w tym koszty zatrudnienia dodatkowych pracowników, inne koszty organizacyjne) zostały uwzględnione w kosztach całego systemu gospodarowania odpadami komunalnymi i mogły być pokrywane z dochodów z opłat. Powyższe uregulowania miały swoich zwolenników i przeciwników w środowiskach samorządowych.

Z tych zapewne względów dokonano kolejnej nowelizacji ustawy w tej materii, przyjmując wariant pośredni, tj. możliwość przekazania przez naczelnika urzędu skarbowego uprawnień organu egzekucyjnego wójtowi, burmistrzowi,

[16] Art. 6r ust. 2b ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*. Z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina może pokryć koszty usunięcia odpadów komunalnych z miejsc nieprzeznaczonych do ich składowania i magazynowania w rozumieniu ustawy z dnia 14 grudnia 2012 r. *o odpadach*.

[17] Art. 6r ust. 2c ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*. Środki pochodzące z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, które nie zostały wykorzystane w poprzednim roku budżetowym, mogą być wykorzystane także na wyposażenie, zgodnie z regulaminem, nieruchomości przeznaczonych do celów publicznych w pojemniki przeznaczone do zbierania odpadów komunalnych, ich opróżnianie oraz utrzymywanie w odpowiednim stanie sanitarnym, porządkowych i technicznym.

prezydentowi miasta w drodze porozumienia. Porozumienie nie może dotyczyć jedynie prowadzenia egzekucji należności pieniężnych z nieruchomości[18].

Podsumowanie

Nowelizacja ustawy w zakresie opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi była oczywiście konieczna w kwestii swoich niekonstytucyjnych unormowań. Wprowadza także nowe, oczekiwane rozwiązania, ale również rozwiązania krytykowane. Precyzuje szereg uregulowań budzących wątpliwości interpretacyjne.

[18] Art. 6qa. 1. ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*. Właściwy organ gminy, do której nie stosuje się art. 19 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. *o postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, może wykonywać zadania z zakresu egzekucji administracyjnej należności pieniężnych z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi na podstawie porozumienia z naczelnikiem urzędu skarbowego. Porozumienie nie może dotyczyć prowadzenia egzekucji należności pieniężnych z nieruchomości.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do zarządu związku międzygminnego w przypadku przejęcia przez ten związek zadań gminy, o których mowa w art. 3 ust. 2, w zakresie gospodarowania odpadami komunalnymi.

4. Organy egzekucyjne właściwe w dniu wszczęcia postępowania egzekucyjnego pozostają właściwe do czasu zakończenia postępowania.

WALDEMAR WITALEC

Zmiany dotyczące obligacji komunalnych, wynikające z ustawy *o obligacjach* z 2015 roku

Uwagi ogólne

W dniu 1 lipca 2015 roku weszła w życie nowa ustawa *o obligacjach*[1] (dalej: u.o. z 2015 r.). Zastąpiła ona obowiązującą dotychczas ustawę *o obligacjach* z 1995 roku[2] (dalej: u.o. z 1995 r.). Zasadniczym celem uchwalenia u.o. z 2015 r. było wsparcie rozwoju polskiego rynku długoterminowych nieskarbowych papierów dłużnych, a zwłaszcza segmentu tego rynku w postaci długoterminowych papierów dłużnych emitowanych przez przedsiębiorstwa niefinansowe, który pod rządami u.o. z 1995 r. charakteryzował się niezadowalającym poziomem rozwoju w porównaniu z gospodarkami krajów rozwiniętych, a także zwiększenie pewności i bezpieczeństwa obrotu obligacjami. Cel ten miał być osiągnięty zarówno poprzez stworzenie korzystnych warunków emisji obligacji komercyjnych, pełniących rolę dodatkowego oraz łatwiejszego niż kredyt źródła pozyskiwania kapitału, jak i poprzez rozstrzygnięcie pojawiających się do tej pory w obrocie wątpliwości, a także poprawienie przejrzystości regulacji prawnych[3].

Przepisy zawarte w u.o. z 2015 r. w większości stanowią powtórzenie uregulowań z u.o. z 1995 r. Najważniejsze zmiany w stosunku do u.o. z 1995 r., które zostały zamieszczone w u.o. z 2015 r., to rozszerzenie oraz zmodyfikowanie katalogu podmiotów posiadających zdolność do emitowania obligacji, wprowadzenie nowych rodzajów obligacji oraz uregulowanie zasad dokonywania zmian w warunkach emisji, przede wszystkim poprzez wprowadzenie instytucji zgromadzenia obligatariuszy. Poza tym zmiany te polegają na rozstrzygnięciu wątpliwości towarzyszących dotychczasowym przepisom.

Nowe regulacje prawne zawarte w u.o. z 2015 r., w zamyśle ustawodawcy, nie są więc bezpośrednio skierowane do podmiotów prawa związanych z sektorem samorządowym finansów publicznych. Niemniej jednak, z uwagi na ogólny sposób ich ujęcia, część z nich ma zastosowanie również do obligacji, które mogą być emitowane przez te podmioty. Odnosi się to nie tylko do tych zmian dotychczasowego stanu prawnego, które wprowadzają nowe instytucje, ale

[1] Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. *o obligacjach* (DzU 2015, poz. 238).
[2] Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. *o obligacjach* (DzU 2014, poz. 730 ze zm.).
[3] Por.: uzasadnienie rządowego projektu ustawy *o obligacjach*. Druk sejmowy nr 2735 z dnia 8 września 2014 r. – zob.: http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2735.

również do rozwiązań prawnych, które na pierwszy rzut oka mogą wydawać się tylko czysto techniczne lub o charakterze wręcz kosmetycznym. Regulacje polegające na zmodyfikowaniu katalogu emitentów obligacji oraz na wprowadzeniu instytucji zgromadzenia obligatariuszy, z uwagi na istotę tych rozwiązań, mają za adresata wprost między innymi jednostki samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.) oraz podmioty zależne kapitałowo od tego samorządu lub powiązane z nim zawartymi określonego rodzaju umowami. Z kolei zmiany uregulowań prawnych, ukierunkowane głównie na rozstrzygnięcie pojawiających się do tej pory w obrocie wątpliwości, odnoszących się w szczególności do obligacji przychodowych, mają zastosowanie do j.s.t., z jednej strony ze względu na ustalony katalog podmiotów posiadających zdolność do emisji tego rodzaju obligacji, z drugiej zaś z powodu ogólnego charakteru regulacji w tym zakresie.

Zmiany w określeniu katalogu emitentów

W art. 2 u.o. z 2015 r., który określa zakres podmiotowy tej ustawy, wprowadzono zmiany odnoszące się między innymi do szeroko rozumianych obligacji komunalnych. Poszerzono o jednostki władz regionalnych lub lokalnych, innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej, grupę podmiotów posiadających zdolność do emisji obligacji, które reprezentowały dotychczas wyłącznie samorząd terytorialny w Polsce. Regulacja ta ma związek z wymienieniem w u.o. z 2015 r. wprost, obok podmiotów krajowych, podmiotów zagranicznych, tj. mających siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jako emitentów obligacji w grupie osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą lub utworzonych wyłącznie w celu przeprowadzenia emisji obligacji (tzw. spółek celowych). Działalność tej grupy emitentów mieści się wyłącznie w sferze dominium, zaś jednostek władz regionalnych lub lokalnych – zarówno w tej sferze, jak i w zakresie imperium. Zatem wymienienie w u.o. z 2015 r. podmiotów zagranicznych w grupie osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą lub utworzonych wyłącznie w celu przeprowadzenia emisji obligacji nie rozstrzygnęłoby na gruncie prawa krajowego kwestii posiadania przez jednostki władz regionalnych lub lokalnych innego niż RP państwa członkowskiego UE ogólnej zdolności do emitowania obligacji.

Kolejne zmiany w u.o. z 2015 r. w zakresie zdolności do emisji obligacji, która ma związek z j.s.t., wynikają z przyjętego w tej ustawie sposobu określenia kręgu podmiotów uprawnionych do emisji jednej z kategorii tego rodzaju papierów wartościowych dłużnych, a mianowicie katalogu emitentów obligacji przychodowych. W art. 25 ust. 1 tej ustawy zmodyfikowano, w porównaniu do uregulowań zawartych w u.o. z 1995 r., krąg podmiotów posiadających zdolność emisyjną w zakresie obligacji przychodowych, między innymi w ten sposób, że z grupy emitentów stanowiących j.s.t. oraz związek tych jednostek wykreślono miasto stołeczne Warszawa. Zmiana ta ma jednak charakter czysto redakcyjny. Wynika to stąd, że w aktualnym stanie prawnym nie ma uzasadnienia do dokonywania wyodrębnienia miasta stołecznego Warszawy jako szczególnego rodzaju j.s.t. w stosunku do pozostałych jednostek działających na terytorium Polski. Na mocy przepisów ustawy regulującej ustrój miasta stołecznego Warszawy, jednostka ta jest bowiem gminą mającą status miasta na pra-

wach powiatu[4]. Oprócz tego określono zdolność do emisji obligacji przychodowych dla spółek akcyjnych oraz dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, które są zależne kapitałowo od j.s.t. lub od związków tych jednostek, realizujących zadania o charakterze użyteczności publicznej lub zaspokajających potrzeby społeczności lokalnych, w zależności od tego, czy wykonywanie tych zadań lub zaspokajanie tych potrzeb stanowi dla tych spółek główny przedmiot ich działalności, a dla spółek akcyjnych oraz dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, powiązanych umowami z j.s.t. lub związkami tych jednostek na wykonywanie zadań z zakresu użyteczności publicznej – w zależności od tego, czy wykonywanie tych zadań stanowi dla tych spółek główny przedmiot ich działalności oraz od tego, czy zadania z zakresu użyteczności publicznej będą wykonywane przez te spółki co najmniej przez okres równy okresowi zapadalności obligacji. Zmiana w określeniu zdolności emisyjnej w zakresie obligacji przychodowych dla spółek akcyjnych albo spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, zależnych kapitałowo od j.s.t. lub od związków tych jednostek, oraz dla tych spółek powiązanych umowami z tymi jednostkami lub tymi związkami, dotyczy przede wszystkim przedmiotu działalności tych spółek, od którego zależy ich zdolność do emisji tego rodzaju obligacji. Polega ona na zastąpieniu słowa „jedyny" słowem „główny". W praktyce oznacza to, że na podstawie u.o. z 2015 r. zdolność do emisji obligacji przychodowych uzyskały spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, zależne kapitałowo od j.s.t. lub od związków tych jednostek oraz realizujące zadania o charakterze użyteczności publicznej lub zaspokajające potrzeby społeczności lokalnych, które, obok działalności w sferze użyteczności publicznej, prowadzą także inne rodzaje działalności o charakterze ubocznym. Wskazany skutek praktyczny zmiany w określeniu zdolności emisyjnej ma odpowiednie zastosowanie również do spółek akcyjnych oraz do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, powiązanych umowami z j.s.t. lub związkami tych jednostek na wykonywanie zadań z zakresu użyteczności publicznej. Poza tym, zdolność do emisji obligacji przychodowych dla spółek akcyjnych oraz dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, realizujących zadania o charakterze użyteczności publicznej lub zaspokajających potrzeby społeczności lokalnych, nie zależy obecnie od tego, czy odpowiedni kapitał w każdej z tych spółek w postaci akcji albo udziałów w liczbie, która zapewnia więcej niż 50% ogólnej liczby głosów na walnym zgromadzeniu lub zgromadzeniu wspólników, posiada samodzielnie jeden podmiot będący j.s.t. lub związkiem tych jednostek, czy też ten kapitał w każdej z tych spółek jest we wspólnym posiadaniu kilku podmiotów będących j.s.t. lub związkiem tych jednostek. W praktyce zmiana ta oznacza, że kilka sąsiadujących ze sobą j.s.t. może utworzyć spółkę akcyjną albo spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością jako spółkę celową do realizacji wspólnych przedsięwzięć, polegających na zaspokajaniu potrzeb społeczności lokalnych lub wykonywaniu zadań z zakresu użyteczności publicznej. Spółka ta może pozyskiwać środki pieniężne na realizację tych przedsięwzięć w drodze emisji obligacji przychodowych.

[4] Ustawa z dnia 15 marca 2002 r. *o ustroju miasta stołecznego Warszawy* (DzU 2015, poz. 1438).

Zmiany w określeniu rodzaju obligacji

W rozdziale 2 u.o. z 2015 r. zatytułowanym „Rodzaje obligacji" wprowadzono zmiany, których zastosowanie do emisji obligacji przez podmioty publiczne oraz prywatne, prowadzące działalność polegającą na wykonywaniu zadań z zakresu użyteczności publicznej lub na zaspokajaniu potrzeb społeczności lokalnych, nie powinno budzić wątpliwości. Uwaga ta dotyczy obligacji przychodowych. Oprócz zmian odnoszących się do kwestii określenia katalogu podmiotów posiadających zdolność do emisji tego rodzaju obligacji, wskazanych w poprzedniej części niniejszego opracowania, wartą podkreślenia jest modyfikacja rozwiązania zawartego w u.o. z 1995 r., która dotyczy zakresu składników majątku emitenta, w stosunku do którego obligatariuszowi będzie przysługiwać prawo do zaspokojenia swoich roszczeń z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami emitenta. W art. 24 ust. 1 u.o. z 2015 r. rozszerzono, w stosunku do przepisów zawartych w u.o. z 1995 r., katalog składników majątku emitenta, z których obligatariusz może zaspokoić swoje roszczenia z obligacji przychodowych z pierwszeństwem przed innymi wierzycielami emitenta. Prawo to może obejmować nie tylko przychody oraz majątek przedsięwzięć, które zostały sfinansowane w całości ze środków uzyskanych z emisji obligacji przychodowych, ale także przychody oraz majątek przedsięwzięć, które zostały sfinansowane przynajmniej w części ze środków uzyskanych z emisji tych obligacji. Poza tym, zmiana ta rozstrzyga wątpliwości, które wystąpiły na tle interpretacji dotychczasowych rozwiązań prawnych w tym zakresie[5]. Kolejna istotna zmiana dotycząca obligacji przychodowych jest zawarta w art. 24 ust. 2 u.o. z 2015 r. W tym przepisie wprowadzono wyjątek od zasady wynikającej z art. 13 tej ustawy, że odpowiedzialność emitenta za zobowiązania wynikające z obligacji rozciąga się na cały jego majątek. Wyjątek ten został sformułowany w ten sposób, że w przypadku obligacji przychodowych emitentowi przysługuje prawo ograniczenia swojej odpowiedzialności za zobowiązania wynikające z obligacji przychodowych do kwoty przychodów lub wartości majątku przedsięwzięcia, do których obligatariuszom przysługuje uprawnienie, polegające na możliwości zaspokojenia swoich roszczeń z tych obligacji z określonych składników majątku emitenta z pierwszeństwem przed innymi jego wierzycielami. Z powyższego sformułowania można wysnuć wniosek, że do istotnych cech obligacji przychodowych nie należy ograniczenie odpowiedzialności emitenta za zobowiązania wynikające z tych obligacji do składników jego majątku, do których obligatariuszom przysługuje pierwszeństwo zaspokojenia ich roszczeń z tych obligacji przed innymi wierzycielami emitenta. Uregulowanie zawarte w art. 24 ust. 2 u.o. z 2015 r. wychodzi naprzeciw, jak się wydaje, podobnemu poglądowi w tym zakresie, który został wyrażony zarówno w doktrynie[6], jak i w orzecznictwie[7], na gruncie poprzedniego stanu prawnego. Przepis ten jednocześnie pozwala wyróżnić dwa normatywne rodzaje obligacji przychodowych, czyli obligacje przychodowe

[5] Por.: A. Wacławczyk, *Obligacje komunalne*, Wydawnictwo Zakamycze 2003, s. 128.

[6] Por.: tamże, s. 130; I. Weiss [w:] *System prawa prywatnego*, t. 19: *Prawo papierów wartościowych*, pod red. A. Szumańskiego, Warszawa 2006, s. 375 i n.

[7] Por.: wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 lipca 2014 r., III SA/Lu 622/14, zob.: http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0CBA81B8D1.

z ograniczoną odpowiedzialnością emitenta za jego zobowiązania wynikające z tych obligacji (w tym przypadku emitent odpowiada określonymi składnikami majątkowymi) oraz obligacje przychodowe bez ograniczenia odpowiedzialności (w tym przypadku emitent odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania wynikające z obligacji przychodowych). Przyjęte w art. 24 ust. 2 u.o. z 2015 r. rozwiązanie prawne rzutuje również na sposób rozumienia wyłączenia, o którym mowa w art. 243a ustawy *o finansach publicznych*[8] (dalej: u.f.p.). Wyłączenie to w poprzednim stanie prawnym było zawarte w art. 23b ust. 7 u.o. z 1995 r. W praktyce budziło ono wątpliwości co do tego, czy istnieje możliwość jego stosowania do obligacji przychodowych, w których nie zastosowano ograniczenia odpowiedzialności emitenta za zobowiązania wynikające z obligacji[9]. W obecnym stanie prawnym brakuje podstawy, aby uzależniać dokonanie wyłączenia środków gromadzonych na wyodrębnionym rachunku bankowym, przeznaczonym do gromadzenia wszystkich przychodów z określonego przedsięwzięcia, w stosunku do których emitent przyznał obligatariuszom prawo pierwszeństwa zaspokojenia ich roszczeń wynikających z obligacji, przy ustalaniu ograniczeń zadłużenia j.s.t., o których mowa w art. 243 u.f.p., od tego, czy emitent obligacji przychodowych ograniczył swoją odpowiedzialność do tych składników swego majątku. W konsekwencji może to prowadzić do sytuacji, w której j.s.t. będą kierować się przy podejmowaniu decyzji o pozyskaniu środków o charakterze zwrotnym w ramach możliwości, jakie daje im emisja obligacji przychodowych, głównie możliwością skorzystania w tym przypadku z wyłączenia, o którym mowa w art. 243a u.f.p., a nie możliwością ograniczenia swojej odpowiedzialności za zobowiązania wynikające z obligacji[10].

Kolejne zmiany dotyczące obligacji przychodowych zawarte są w art. 25 ust. 2 oraz w art. 26 ust. 2 u.o. z 2015 r. W art. 25 ust. 2 zniesiono, w stosunku do u.o. z 1995 r., obowiązek określania przez emitenta w uchwale o emisji obligacji przychodowych rodzaju i celu przedsięwzięcia, z którego całości albo części przychodów lub całości albo części majątku przysługuje obligatariuszom prawo pierwszeństwa zaspokojenia ich roszczeń wynikających z tych obligacji. Porównując zaś regulację z art. 26 ust. 2 u.o. z 2015 r., określającą zakaz dokonywania wypłat środków gromadzonych na wyodrębnionym rachunku bankowym dla celów innych niż zaspokojenie roszczeń obligatariuszy uprawnionych z obligacji przychodowych, z poprzednim stanem prawnym w tym zakresie, należy stwierdzić, że nie obejmuje on obecnie środków wpływających na ten rachunek z tytułu należnego podatku od towarów i usług, które są przekazywane na rachunek urzędu skarbowego. Konsekwencją tego rozwiązania jest również wyłączenie możliwości uznawania należnego podatku od towarów i usług za przychód z przedsięwzięcia.

---

[8] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych* (DzU 2013, poz. 885 z późn. zm.).

[9] Przyjmowano zarówno pogląd, że wyłączenie to jest zależne od zastosowania ograniczenia odpowiedzialności emitenta (tak Kolegium RIO w Lublinie w uchwale nr 74/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały Rady Miasta Lublin w sprawie emisji obligacji przychodowych Gminy Lublin oraz określenia zasad ich zbywania, nabywania i wykupu), jak i pogląd, że wyłączenie to nie jest zależne od zastosowania takiego ograniczenia (tak WSA w Lublinie w uzasadnieniu wyroku wskazanego w przyp. 7 oraz L. Lipiec-Warzecha w komentarzu do art. 23b u.o. z 1995 r., Oficyna 2010, wersja elektroniczna).

[10] Por.: M. Klupczyński, *Obligacje przychodowe a indywidualny wskaźnik spłaty zobowiązań*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu", Vol 1, No 3 (2015), s. 90 i n.

W art. 22, art. 23 oraz w art. 75 u.o. z 2015 r. zamieszczone zostały przepisy, które odnoszą się do dwóch nowych rodzajów obligacji, a mianowicie obligacji podporządkowanych oraz obligacji wieczystych. Ze względu na charakter zobowiązań emitenta, który wynika z tych obligacji, należy przyjąć, że j.s.t. nie przysługuje zdolność emisyjna w tym zakresie. Istota obligacji podporządkowanych przejawia się w przypadku zaistnienia upadłości lub likwidacji emitenta i polega na tym, że wierzytelności wynikające z obligacji podporządkowanych są zaspokajane po wszystkich innych wierzytelnościach wobec emitenta. Przepisy prawa upadłościowego wyłączają wprost możliwość ogłoszenia upadłości j.s.t.[11] Z kolei przepisy prawa regulujące ustrój oraz zasady działania j.s.t. nie przewidują możliwości prowadzenia postępowania likwidacyjnego dotyczącego tych podmiotów prawa. W przypadku samorządu gminnego oraz powiatowego przepisy te określają zasady oraz tryb tworzenia, łączenia, dzielenia i znoszenia oraz ustalania granic jednostek tych szczebli samorządu terytorialnego[12]. Jeśli zaś chodzi o jednostki samorządu województwa, to przepisy prawa regulujące ich ustrój oraz zasady działania nie określają zasad oraz trybu tworzenia, łączenia, dzielenia, znoszenia i ustalania granic tych jednostek[13]. Zasady zmiany granic województw regulują przepisy wprowadzające zasadniczy, trójstopniowy podział terytorialny Polski[14]. Regulacji w tym zakresie nie można wiec utożsamiać, ze względu na szczególny status prawny j.s.t., z odpowiednimi regulacjami prawnymi dotyczącymi innych podmiotów prawa[15].

Z kolei istota obligacji wieczystych wyraża się w tym, że w tym nieskarbowym papierze dłużnym zawarte jest zobowiązanie bezterminowe o charakterze ciągłym, które polega na świadczeniu emitenta względem obligatariuszy w postaci zapłaty odsetek. Co do zasady nie przewiduje się wykupu tych obligacji. W sytuacjach wyjątkowych, tj. w przypadku ogłoszenia upadłości albo otwarcia likwidacji emitenta lub w razie zwłoki emitenta w wypłacie wynikających z obligacji świadczeń pieniężnych przysługujących obligatariuszom, obligacje te stają się wymagalne. Emitent powinien jednak wskazać w warunkach emisji obligacji wieczystych terminy i sposoby wykupu tych obligacji w tych sytuacjach. J.s.t. nie mogą, ze wskazanych powyżej przyczyn, spełnić tego obowiązku w zakresie, który dotyczy sytuacji ogłoszenia upadłości albo otwarcia likwidacji emitenta. Poza tym, za brakiem możliwości przyznania j.s.t. zdolności w zakresie emisji obligacji wieczystych przemawiają, jak się wydaje, przepisy u.f.p., które regulują zasady zaciągania zobowiązań przez inne niż Skarb Państwa jednostki sektora finansów publicznych, w szczególności nakładające na zarząd j.s.t. obowiązek uzyskania opinii regionalnej izby obrachunkowej o możliwości wykupu papierów wartościowych w przypadku zamiaru emisji przez tę jednostkę papierów wartościowych na cel, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt. 2–4 i art. 90

[11] Por.: art. 6 pkt 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – *Prawo upadłościowe i naprawcze* (DzU 2015, poz. 233).

[12] Por.: art. 4 – art. 4f ustawy z dnia 8 marca 1990 r. *o samorządzie gminnym* (DzU 2015, poz. 1515), zwanej dalej: u.s.g. oraz art. 3–3c ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. *o samorządzie powiatowym* (DzU 2015, poz. 1445), zwanej dalej: u.s.p.

[13] Por.: przepisy ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. *o samorządzie województwa* (DzU 2015, poz. 1392), zwanej dalej: u.s.w.

[14] Por.: art. 5a ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. *o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa* (DzU nr 96, poz. 603 ze zm.).

[15] Por.: komentarz A. Szewca do art. 4 u.s.g. [w:] G. Jyż, Z. Pławecki, A. Szewc, *Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz*, LEX 2012.

tej ustawy, a także zasady sporządzania przez j.s.t. wieloletniej prognozy finansowej, w szczególności określające wymagania odnośnie do okresu, na jaki należy sporządzić prognozę kwoty długu, stanowiącą część wieloletniej prognozy finansowej[16].

Nowe regulacje dotyczące zmiany warunków emisji

W art. 7 u.o. z 2015 r. wprowadzono możliwość zmiany, po zakończeniu procesu emisyjnego, warunków emisji obligacji, tj. postanowień zawartych w specjalnym dokumencie, które określają świadczenia wynikające z obligacji, sposób ich realizacji oraz związane z nimi prawa i obowiązki emitenta i obligatariuszy. Zmiana ta może być dokonana w dwojaki sposób – albo w drodze podjęcia uchwały przez zgromadzenie obligatariuszy oraz wyrażenia zgody przez emitenta, albo poprzez zawarcie przez emitenta jednobrzmiących porozumień z każdym z obligatariuszy[17]. Regulacja ta wychodzi naprzeciw oczekiwaniom zgłaszanym w praktyce związanej z emisją obligacji w poprzednim stanie prawnym. W u.o. z 1995 r. brakowało przepisów, które wskazywałyby na możliwość oraz na sposoby zmiany warunków emisji obligacji. W związku z tym, dopuszczalność zmiany treści stosunku prawnego, wynikającego z wyemitowanych obligacji, na gruncie tej ustawy budziła w doktrynie szereg kontrowersji[18]. Niemniej jednak, w praktyce emisji obligacji dokonywanej przez podmioty gospodarcze pod rządami tej ustawy stosowano rozwiązania zbliżone do obecnie określonych w u.o. z 2015 r. Powoływano się w tym przypadku na zobowiązaniowy charakter stosunku prawnego wynikającego z obligacji, a więc możliwość, co do zasady, modyfikacji treści tego stosunku, przy wykorzystaniu ogólnych reguł prawa cywilnego, w szczególności zasady swobody umów wynikającej z art. 353(1) *Kodeksu cywilnego*[19] (dalej: k.c.). Emitenci korzystali więc z tej możliwości, zawierając przede wszystkim tzw. umowy konwersyjne jako umowy nienazwane ze wszystkimi obligatariuszami posiadającymi obligacje danej serii. Poza tym dokonywano w praktyce zmian treści stosunku prawnego inkorporowanego w obligacji w drodze uchwał zgromadzenia obligatariuszy danej serii oraz wyrażenia zgody przez emitenta. Chociaż nie istniały wówczas przepisy prawa, w których występowałaby instytucja zgromadzenia obligatariuszy, stosowano ją jednak, korzystając – jak się wydaje – z rozwiązań w tym zakresie, przyjętych zarówno w polskim ustawodawstwie z okresu II Rzeczypospolitej[20], jak i w ustawodawstwie obowiązującym w wielu krajach w Europie. Pod rządami

[16] Por.: przepisy rozdziału 4 w dziale I oraz przepisy rozdziału 2 w dziale V u.f.p.

[17] Wprawdzie przepisy art. 7 ust. 2 u.o. z 2015 r. dopuszczają zmianę postanowień warunków emisji także w drodze jednostronnej decyzji emitenta, ale ten sposób zmiany warunków emisji nie może być traktowany jako równoważny z pozostałymi, gdyż ma zastosowanie wyłącznie do postanowień o charakterze technicznym, niewpływających na prawa i obowiązki emitenta i obligatariuszy.

[18] Por.: B. Ptak, *Ustawa o obligacjach. Komentarz*, Kraków 1996, s. 75 i n.; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o obligacjach. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 108–109; P. Lesiński, Ł. Walczyna, *Zmiana treści stosunku prawnego wynikającego z obligacji*, „Monitor Prawa Bankowego" 2011, nr 11, s. 88 i n.

[19] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – *Kodeks cywilny* (DzU 2014, poz. 121 ze zm.).

[20] W prawodawstwie II Rzeczypospolitej istniała instytucja zgromadzenia obligatariuszy pod nazwą „zgromadzenia właścicieli obligacyj", uregulowana w przepisach art. 34 – art. 57 ustawy z dnia 30 czerwca 1939 r. – *Prawo o obligacjach* (DzU nr 58, poz. 379).

u.o. z 1995 r. warunkiem skutecznego dokonania zmiany treści praw i obowiązków emitenta i obligatariuszy wynikających z obligacji, przy wykorzystaniu możliwości zbiorowego działania właścicieli obligacji w formie zgromadzenia obligatariuszy, była konieczność z jednej strony zamieszczenia w warunkach emisji informacji o możliwości dokonania takiej zmiany w taki sposób, z drugiej zaś jednomyślnego podjęcia uchwały przez zgromadzenie obligatariuszy oraz wyrażenia zgody przez emitenta. Przepisy u.o. z 2015 r. określające zasady i tryb zmiany warunków emisji obligacji, sankcjonują więc niejako rozwiązania stosowane w dotychczasowej praktyce przez podmioty gospodarcze. Obecnie z rozwiązań w zakresie zmiany warunków emisji obligacji, zawartych w u.o. z 2015 r., mogą skorzystać wszyscy emitenci, w tym również j.s.t.

Zmiana warunków emisji obligacji przy wykorzystaniu instytucji zgromadzenia obligatariuszy jest uregulowana w przepisach zawartych w rozdziale 5 u.o. z 2015 r. W myśl tych przepisów, zgromadzenie obligatariuszy stanowi reprezentację ogółu obligatariuszy uprawnionych z obligacji danej serii lub z obligacji objętych tym samym kodem, nadanym przez Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych podczas rejestracji. Jest instytucją o charakterze fakultatywnym w tym znaczeniu, że decyzję o tym, czy w ramach danej emisji obligacji będzie mogła funkcjonować, podejmuje emitent. Jednakże w przypadku, gdy taką decyzję podejmie, ma obowiązek to ujawnić w warunkach emisji obligacji i nie może wyłączyć ani ograniczyć postanowień u.o. z 2015 r., które regulują tę instytucję. Fakultatywność tej instytucji – jak się wydaje – wynika stąd, że każdorazowo ze zwołaniem i przeprowadzeniem zgromadzenia obligatariuszy według zasad określonych w u.o. z 2015 r. będą się wiązać określone koszty, których obowiązek pokrycia ciąży na emitencie obligacji. Jeśli emitent przewidzi w warunkach emisji zgromadzenie obligatariuszy, to wówczas jemu przysługuje – co do zasady – prawo zwołania tego zgromadzenia. Określenie przez emitenta w warunkach emisji sytuacji oraz terminu, w których przewiduje on zwołanie zgromadzenia obligatariuszy, nie tylko uprawnia go do dokonania tej czynności w tym przypadku i terminie, ale wręcz staje się to dla niego obowiązkiem. Emitent ma również obowiązek zwołania zgromadzenia obligatariuszy w przypadku i terminie określonych w warunkach emisji, gdy z takim żądaniem wystąpi którykolwiek z obligatariuszy. Poza tym, na emitencie ciąży obowiązek zwołania zgromadzenia obligatariuszy, jeśli z żądaniem zwołania zgromadzenia obligatariuszy, w innym przypadku i terminie niż określone w warunkach emisji, wystąpią obligatariusze reprezentujący określoną wartość nominalną obligacji danej serii lub objętych tym samym kodem, nadanym przez Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych podczas rejestracji, uprawniających ich do wystąpienia z takim żądaniem[21]. Dla żądania zwołania zgromadzenia obligatariuszy przewidziana jest forma pisemna lub elektroniczna. Oprócz tego, do żądania powinno być dołączone uzasadnienie. Wprowadzenie takich wymagań ma zapobiec

[21] Według art. 51 ust. 1 pkt 2 u.o. z 2015 r., z takim żądaniem może wystąpić obligatariusz lub obligatariusze reprezentujący przynajmniej 1/10 skorygowanej łącznej wartości nominalnej obligacji, którą stanowi łączna wartość nominalna obligacji danej serii lub objętych tym samym kodem w rozumieniu art. 55 ust. 2 ustawy *o obrocie instrumentami finansowymi*, z wyłączeniem obligacji posiadanych przez podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej emitenta w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy *o rachunkowości* oraz obligacji umorzonych. W warunkach emisji emitent może przyznać prawo żądania zwołania zgromadzenia obligatariuszowi lub obligatariuszom reprezentującym mniej niż 1/10 skorygowanej łącznej wartości nominalnej obligacji.

nadużywaniu tego prawa przez obligatariuszy. W wyjątkowej sytuacji prawo do zwołania zgromadzenia obligatariuszy może przysługiwać obligatariuszom. Mianowicie, w razie gdy emitent nie zwoła zgromadzenia obligatariuszy w ciągu dwóch tygodni od dnia przedstawienia mu uzasadnionego żądania, sąd rejestrowy właściwy dla emitenta może upoważnić do zwołania zgromadzenia obligatariuszy osoby występujące z takim żądaniem i jednocześnie wyznaczy spośród nich osobę uprawnioną do otwarcia tego zgromadzenia.

Zasadą jest, że zgromadzenie obligatariuszy zwołuje emitent poprzez zamieszczenie ogłoszenia na swojej stronie internetowej. Wyjątki dotyczą zwołania zgromadzenia obligatariuszy na podstawie upoważnienia sądu rejestrowego właściwego dla emitenta oraz zwołania zgromadzenia obligatariuszy będących właścicielami obligacji imiennych. W przypadku, gdy zwołanie zgromadzenia obligatariuszy odbywa się na podstawie upoważnienia sądu, wówczas ogłoszenie może zostać opublikowane w dzienniku ogólnopolskim. Z kolei zwołanie zgromadzenia obligatariuszy będących właścicielami obligacji imiennych może nastąpić poprzez wysłanie obligatariuszowi zawiadomienia o zwołaniu tego zgromadzenia, za pomocą przesyłki poleconej lub przesyłki kurierskiej, przy czym dzień nadania tej przesyłki jest traktowany jako dzień ogłoszenia, albo zamiast takiej przesyłki – poprzez wysłanie takiego zawiadomienia pocztą elektroniczną, jeżeli obligatariusz uprzednio wyraził na to pisemną zgodę, podając adres, na który to zawiadomienie powinno być wysłane. W ogłoszeniu o zwołaniu zgromadzenia obligatariuszy powinny zostać zawarte dane dotyczące: daty, godziny, miejsca i porządku obrad zgromadzenia oraz miejsca złożenia dokumentu obligacji, zaświadczenia potwierdzającego, że obligacje nie będą przedmiotem obrotu do chwili utraty ważności przez to zaświadczenie albo jego zwrotu przed upływem terminu ważności, wystawionego przez podmiot upoważniony do prowadzenia ewidencji albo świadectwa depozytowego, a także postanowienia sądu rejestrowego właściwego dla emitenta, upoważniającego do zwołania zgromadzenia obligatariuszy w sytuacji, gdy uprawnionymi do zwołania tego zgromadzenia będą osoby spośród obligatariuszy występujące z takim żądaniem. Oprócz tego w ogłoszeniu można podać wszelkie inne informacje niezbędne do podjęcia przez obligatariusza decyzji o uczestniczeniu w tym zgromadzeniu.

Emitent zwołuje zgromadzenie obligatariuszy, co do zasady, w miejscu, gdzie ma swoją siedzibę, chyba że w warunkach emisji poda inne miejsce odbycia tego zgromadzenia, przy czym miejsce to nie może znajdować się poza terytorium Polski. Wyjątkowo zgromadzenie obligatariuszy może się odbyć na terytorium innego niż RP państwa członkowskiego UE, jeżeli wartość nominalna obligacji, dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, stanowi równowartość co najmniej 100 000 euro, pod warunkiem, że środki techniczne dostępne w tym państwie członkowskim umożliwiają obligatariuszom wykonywanie ich praw. Rozwiązanie dotyczące wyznaczenia miejsca odbycia zgromadzenia obligatariuszy ma na celu, z jednej strony, zapobieżenie powstaniu utrudnień w skorzystaniu przez obligatariuszy z przysługującego im prawa uczestniczenia w tym zgromadzeniu, z drugiej zaś – wdrożenie odpowiedniego postanowienia zawartego w dyrektywie unijnej w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących

przejrzystości informacji o emitentach[22]. W świetle przepisów u.o. z 2015 r., bycie właścicielem obligacji danej serii nie jest wystarczające do tego, aby móc wziąć udział w zgromadzeniu obligatariuszy. Uprawnieni z obligacji mogą uczestniczyć w zgromadzeniu obligatariuszy, pod warunkiem dokonania pewnych czynności, które pozwolą uznać ich za uprawnionych do udziału w tym zgromadzeniu. Generalnie rzecz ujmując, po powiadomieniu obligatariuszy o zwołaniu zgromadzenia obligatariuszy, poprzez zamieszczenie przez emitenta ogłoszenia na swojej stronie internetowej co najmniej na 21 dni przed terminem zgromadzenia lub poprzez wysłanie obligatariuszowi, jak się wydaje, również w tym terminie[23], zawiadomienia o zwołaniu tego zgromadzenia, za pomocą przesyłki poleconej lub przesyłki kurierskiej, albo za pomocą poczty elektronicznej, a co najmniej na 7 dni przed wyznaczonym terminem tego zgromadzenia, osoby zainteresowane uczestnictwem w tym zgromadzeniu muszą wykazać się wobec emitenta, że posiadają prawo do takiego uczestnictwa. Prawo to wynika z posiadania obligacji danej serii, przy czym sposób jego udowodnienia zależy od tego, jaką postać mają obligacje. W przypadku obligacji mającej postać dokumentu, prawo uczestnictwa w zgromadzeniu obligatariuszy jest wykazane, jeżeli dokument obligacji zostanie złożony u emitenta, a gdy ten dokument zostanie złożony u uprawnionego podmiotu (notariusza, banku krajowego, instytucji kredytowej prowadzącej działalność bankową na terytorium RP, zagranicznej instytucji kredytowej prowadzącej działalność maklerską na terytorium RP lub firmy inwestycyjnej, wskazanych w ogłoszeniu o zwołaniu zgromadzenia obligatariuszy) – zaświadczenie wystawione przez ten podmiot, wskazujące numer dokumentu obligacji oraz stwierdzające, że dokument obligacji nie będzie wydany przed zakończeniem zgromadzenia. Jeśli zaś obligacje nie mają postaci dokumentu (obligacje w formie zdematerializowanej), wówczas ustalenie prawa do uczestniczenia w zgromadzeniu obligatariuszy następuje poprzez złożenie u emitenta zaświadczenia potwierdzającego, że obligacje nie będą przedmiotem obrotu do chwili utraty ważności przez to zaświadczenie albo jego zwrotu przed upływem terminu ważności, wystawionego przez podmiot upoważniony do prowadzenia ewidencji, a w sytuacji, gdy obligacje te są zarejestrowane w depozycie papierów wartościowych prowadzonym zgodnie z przepisami ustawy *o obrocie instrumentami finansowymi*[24], poprzez złożenie u emitenta imiennego świadectwa depozytowego, wystawionego na piśmie przez podmiot prowadzący rachunek papierów wartościowych, na którym są zapisane zdematerializowane obligacje, wskazujące te obligacje. Uprawnionymi do uczestniczenia w zgromadzeniu obligatariuszy nie są jednak wszyscy posiadacze obligacji danej serii, gdyż takiego prawa nie mają posiadacze obligacji będący podmiotami wchodzącymi w skład grupy kapitałowej emitenta, którą tworzy jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi.

[22] Por.: art. 18 ust. 3 Dyrektywy 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym, oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (DzU L 390 z 31.12.2004, z późn. zm. opubl. w DzU L 76 z 19.3.2008, DzU 327 z 11.12.2010, DzU 331 z 15.12.2010 oraz w DzU L 294 z 6.11.2013).

[23] Por.: R. Woźniak, *Zgromadzenie obligatariuszy w nowej ustawie o obligacjach – uwagi porównawcze na tle prawa niemieckiego*, „Monitor Prawa Bankowego" 2015, nr 3, s. 81 i n.

[24] Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. *o obrocie instrumentami finansowymi* (DzU 2014, poz. 94 z późn. zm.).

W oparciu o przedłożone emitentowi dokumenty obligacji, zaświadczenia lub świadectwa depozytowe w wyznaczonym terminie sporządza się listę obligatariuszy uprawnionych do uczestniczenia w zgromadzeniu obligatariuszy, która powinna zawierać imię i nazwisko oraz miejsce zamieszkania albo nazwę (firmę) oraz siedzibę obligatariusza, a także liczbę obligacji posiadanych przez obligatariusza oraz liczbę przysługujących mu głosów. Przepisy u.o. z 2015 r. nie wskazują wprost podmiotu uprawnionego, a zarazem zobowiązanego do sporządzenia takiej listy. Biorąc pod uwagę naturalny bieg poszczególnych czynności związanych z ustalaniem prawa uczestnictwa w zgromadzeniu obligatariuszy, wydaje się, że tym podmiotem jest emitent. Lista obligatariuszy uprawnionych do uczestniczenia w zgromadzeniu obligatariuszy ma określone znaczenie prawne, gdyż w oparciu o nią powinno się w pierwszej kolejności dokonywać oceny ważności podejmowanych na tym zgromadzeniu uchwał. Ze sporządzeniem tego dokumentu są związane dalsze określone obowiązki emitenta oraz prawa obligatariuszy. Emitent powinien udostępnić tę listę w swojej siedzibie przez co najmniej 3 dni robocze przed rozpoczęciem tego zgromadzenia, a także sporządzić na żądanie obligatariusza odpis listy za zwrotem kosztów jego sporządzenia lub przesłać listę nieodpłatnie pocztą elektroniczną na wskazany przez niego adres. Z kolei obligatariuszowi przysługuje przede wszystkim prawo przeglądania tej listy, a także prawo żądania odpisu listy lub jej przesłania pocztą elektroniczną. Dodatkowym uprawnieniem obligatariusza, które występuje w okresie pomiędzy terminem powiadomienia przez emitenta o zwołaniu zgromadzeniu obligatariuszy, a przed terminem odbycia tego zgromadzenia, jest możliwość żądania odpisu dokumentów dotyczących spraw objętych porządkiem obrad. Zważywszy na termin, w jakim odpisy tych dokumentów powinny zostać mu wydane (nie później niż 7 dni przed terminem zgromadzenia obligatariuszy), nie jest jasne, czy prawo to jest uzależnione od formalnego wykazania się przez obligatariusza, że jest uprawniony do uczestniczenia w zwołanym już zgromadzeniu obligatariuszy, gdyż służy ono jego przygotowaniu się do tego zgromadzenia, czy raczej jest ono przyznane obligatariuszowi, aby pomóc mu w podjęciu ostatecznej decyzji w kwestii uczestniczenia w tym zgromadzeniu.

Obligatariusz, mający prawo do uczestniczenia w danym zgromadzeniu obligatariuszy, może to prawo oraz związane z nim prawo głosu na tym zgromadzeniu wykonywać osobiście lub przez pełnomocnika. Przepisy u.o. z 2015 r. nie określają wymagań dotyczących osoby pełnomocnika, w szczególności, że powinna nim być osoba posiadająca szczególne kwalifikacje. Do oceny, kto może być pełnomocnikiem obligatariusza, będą mieć zastosowanie ogólne przepisy o przedstawicielstwie[25], z następującymi zastrzeżeniami wynikającymi z u.o. z 2015 r.: po pierwsze, udzielenie i odwołanie pełnomocnictwa wymagają formy pisemnej pod rygorem nieważności; po drugie, pełnomocnikiem obligatariusza nie może być członek organów emitenta, pracownik emitenta, członek organów podmiotu sprawującego kontrolę nad emitentem ani pracownik takiego podmiotu. Rozwiązanie to ma chronić interes obligatariuszy, z jednej strony poprzez zapewnienie ważności uchwał zgromadzenia obligatariuszy (konieczność zachowania szczególnej formy dla umocowania do działania w cudzym imieniu, jako konsekwencja obowiązku spełnienia określonych

[25] Art. 95 – art. 109^8 k.c.

wymagań formalnych przy ustalaniu uprawnienia obligatariuszy do uczestnictwa w zgromadzeniu), a także poprzez zapobieżenie powstaniu konfliktu interesów (wyłączenie prawa do ustanowienia pełnomocnika wobec członków organów i pracowników emitenta lub podmiotu sprawującego kontrolę nad emitentem). Obligatariusz może wykonywać prawo głosu na zgromadzeniu obligatariuszy także przez innego swego przedstawiciela.

W zgromadzeniu obligatariuszy, oprócz samych obligatariuszy, ich pełnomocników lub przedstawicieli, mają prawo uczestniczyć, na tych samych zasadach co obligatariusze, zastawnicy oraz użytkownicy obligacji, na których ustanowiono ograniczone prawo rzeczowe zastawu lub użytkowania, o ile jednak przewiduje to czynność prawna ustanawiająca te prawa, a emitent w warunkach emisji nie przewidział zakazu przyznawania zastawnikom oraz użytkownikom obligacji uprawnień obligatariusza, jakie jemu przysługują na zgromadzeniu obligatariuszy. W tym zgromadzeniu uczestniczy także członek organu zarządzającego emitenta. Jego rola w zgromadzeniu obligatariuszy jest jednak inna niż pozostałych uczestników. Polega ona przed wszystkim na zapewnieniu prawidłowego toku obrad oraz ważności uchwał podejmowanych na tym zgromadzeniu. W związku z tym ciążą na nim określone obowiązki służące realizacji tego celu. Członek organu zarządzającego emitenta ma, co do zasady, obowiązek otworzyć zgromadzenie obligatariuszy osobiście lub przez wyznaczonego przez siebie przedstawiciela oraz prowadzić obrady do momentu wyboru przewodniczącego tego zgromadzenia. Oprócz tego zobowiązany jest złożyć na tym zgromadzeniu oświadczenie o skorygowanej łącznej wartości nominalnej obligacji. Pierwszy z obowiązków ma jednak przede wszystkim związek z uprawnieniem emitenta do zwołania zgromadzeniu obligatariuszy. W przypadku bowiem, gdy sąd upoważni do zwołania zgromadzenia obligatariuszy występujących z takim żądaniem obligatariuszy, wówczas zgromadzenie to otwiera nie członek organu zarządzającego emitenta, lecz osoba wyznaczona przez sąd spośród tych obligatariuszy. Natomiast realizacja przez członka organu zarządzającego emitenta drugiego jego obowiązku wynikającego z powinności uczestnictwa w zgromadzeniu obligatariuszy ma istotniejsze znaczenie. W każdym bowiem przypadku, bez względu na to, kto był inicjatorem zwołania tego zgromadzenia, służy zapewnieniu przejrzystości przebiegu jego obrad oraz ważności podjętych na nim uchwał. Członek organu zarządzającego emitenta może zrealizować ten obowiązek po wyborze przewodniczącego zgromadzenia obligatariuszy spośród uczestników tego zgromadzenia oraz po sporządzeniu listy obecności jego uczestników. Powinno to jednak nastąpić przed rozpatrzeniem spraw objętych porządkiem obrad. Lista ta, podpisana przez przewodniczącego zgromadzenia, powinna zawierać te same informacje, co lista obligatariuszy uprawnionych do uczestniczenia w zgromadzeniu obligatariuszy, a oprócz tego dane dotyczące obligatariuszy, którzy są reprezentowani na zgromadzeniu przez pełnomocników. Lista obecności uczestników zgromadzenia obligatariuszy służy bezpośrednio do oceny ważności podjętych uchwał w oparciu o uprzednie ustalenie istnienia kworum oraz wymaganej większości głosów dla rozstrzygnięcia danej sprawy. W związku z tym, przez cały czas trwania obrad lista obecności uczestników zgromadzenia obligatariuszy powinna być wyłożona do wglądu. Poza tym, w trakcie obrad zgromadzenia, na wniosek obligatariusza lub obligatariuszy posiadających przynajmniej 1/10 nominalnej wartości

obligacji reprezentowanych na zgromadzeniu, lista ta może być uzupełniana lub ulec sprostowaniu. Wystąpi to zwłaszcza w sytuacji, gdy w trakcie obrad z różnych przyczyn zmieni się liczba uczestników oraz siła głosów, którą oni reprezentują. Rzutować to może na istnienie kworum lub na wymaganą większość głosów dla rozstrzygnięcia określonej sprawy. Dla ważności obrad zgromadzenia obligatariuszy jest bowiem wymagane, aby była reprezentowana na nim co najmniej połowa skorygowanej łącznej wartości nominalnej obligacji. W warunkach emisji emitent może jednak ustalić surowsze wymagania dotyczące kworum zgromadzenia obligatariuszy.

Przewodniczący zgromadzenia prowadzi obrady według kolejności spraw objętych porządkiem obrad i bez zgody zgromadzenia nie ma prawa zmieniać kolejności spraw objętych tym porządkiem. Bez zgody wszystkich obligatariuszy obecnych na zgromadzeniu nie może również zarządzić jakiejkolwiek przerwy w obradach, przy czym wyrażenie takiej zgody nie może prowadzić do sytuacji, że łączna długość zarządzonych przerw w obradach przekroczy 30 dni. Podejmowane w trakcie obrad zgromadzenia obligatariuszy uchwały mogą dotyczyć zwłaszcza postanowień kwalifikowanych warunków emisji. Są nimi:

- wysokość lub sposób ustalania wysokości świadczeń wynikających z obligacji, w tym warunków wypłaty oprocentowania;
- termin, miejsce lub sposób spełniania świadczeń wynikających z obligacji, w tym dni, według których ustala się uprawnionych do tych świadczeń;
- zasady przeliczania wartości świadczenia niepieniężnego na świadczenie pieniężne;
- wysokość, forma lub warunki zabezpieczenia wierzytelności wynikających z obligacji;
- zasady zwoływania, funkcjonowania lub podejmowania uchwał przez zgromadzenie obligatariuszy.

Oprócz tego, w drodze uchwał zgromadzenia obligatariuszy mogą być zmieniane inne niż kwalifikowane postanowienia warunków emisji, o ile tak przewidzi emitent w warunkach emisji obligacji. Do tego rodzaju zmian, wymienionych wprost w przepisach u.o. z 2015 r., należy, jak się wydaje, zaliczyć obniżenie wartości nominalnej obligacji. Uchwały w sprawie zmiany postanowień kwalifikowanych warunków emisji zapadają większością 3/4 głosów, a w przypadku obligacji dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu uchwały w tej sprawie wymagają zgody wszystkich obligatariuszy obecnych na zgromadzeniu obligatariuszy. Uchwała w sprawie obniżenia wartości nominalnej obligacji wymaga również zgody wszystkich obligatariuszy obecnych na zgromadzeniu. Natomiast uchwały w innych sprawach zapadają bezwzględną większością głosów. W literaturze wyrażono pogląd o możliwości wskazania przez emitenta w warunkach emisji, że zgromadzenie obligatariuszy w ramach kompetencji do podejmowania uchwał w innych sprawach będzie mieć również prawo do decydowania o określonych przypadkach naruszenia warunków emisji obligacji[26]. Pogląd ten należy uznać za wysoce kontrowersyjny, gdyż jego autorzy nie podali, jaką treść mogą zawierać uchwały zgromadzenia obligatariuszy w tego rodzaju przypadkach,

[26] Por.: P. Lesiński, K. Zawistowski, *Nowa ustawa o obligacjach – nowe wyzwania, ale i nowe problemy*, „Monitor Prawa Bankowego" 2015, nr 9, s. 97 i n.

a jednocześnie uznali, że z samej natury głosowania przez to zgromadzenie nad wystąpieniem przypadku naruszenia warunków emisji wyłączona jest konieczność uzyskania zgody emitenta. Przepisy u.o. z 2015 r. określają możliwość ustanowienia przez emitenta w warunkach emisji surowszych zasad podejmowania uchwał przez zgromadzenie obligatariuszy, w szczególności poprzez wskazanie spraw, w których podjęcie uchwały przez zgromadzenie obligatariuszy będzie wymagało zgody wszystkich obligatariuszy obecnych na zgromadzeniu. Wymaganą większość głosów dla rozstrzygnięcia danej sprawy ustala się przy uwzględnieniu zasady, że na każdą obligację na zgromadzeniu obligatariuszy przypada jeden głos. Obligacje danej serii dają bowiem każdemu obligatariuszowi jednakowe uprawnienia wynikające z każdej obligacji. Zasadą jest, że zgromadzenie obligatariuszy może podjąć ważną uchwałę w danej sprawie, o ile zachowana została procedura związana ze zwołaniem tego zgromadzenia, określona w przepisach u.o. z 2015 r. Od tej zasady wprowadzono jeden wyjątek, polegający na tym, że zgromadzenie obligatariuszy może podjąć uchwałę pomimo braku formalnego zwołania, jeżeli skorygowana łączna wartość nominalna obligacji jest reprezentowana na tym zgromadzeniu, a nikt z obecnych nie zgłosił sprzeciwu dotyczącego odbycia zgromadzenia lub wniesienia poszczególnych spraw do porządku obrad. Umożliwia to obligatariuszom w pewnych sytuacjach podjęcie uchwał dotyczących zmiany warunków emisji, z pominięciem obowiązującej, sformalizowanej procedury związanej ze zwołaniem zgromadzenia obligatariuszy. Z uwagi na zobowiązaniowy charakter stosunku prawnego, jaki łączy obligatariuszy z emitentem, skuteczność każdej zmiany warunków emisji, dokonywanej w drodze uchwały zgromadzenia obligatariuszy, zależy od wyrażenia na tę zmianę zgody przez emitenta. Oświadczenie o zgodzie na zmianę warunków emisji lub oświadczenie o braku takiej zgody powinno być wyrażone w odpowiedni sposób, poprzez zamieszczenie oświadczenia tej treści na stronie internetowej emitenta w terminie 7 dni od dnia zakończenia zgromadzenia obligatariuszy. W praktyce istotne znaczenie ma jednak to, czy emitent wywiąże się z obowiązku publikacji w wyznaczonym terminie oświadczenia o zgodzie na zmianę warunków emisji, gdyż nieopublikowanie przez emitenta na swej stronie internetowej w tym terminie jakiegokolwiek jego oświadczenia w tej kwestii (oświadczenia o zgodzie na zmianę warunków emisji wynikającej z uchwały zgromadzenia obligatariuszy lub oświadczenia o braku takiej zgody) jest zawsze równoznaczne z brakiem zgody emitenta na zmianę warunków emisji.

Z przebiegu obrad zgromadzenia obligatariuszy sporządza się protokół, który powinien zawierać informacje istotne dla oceny ważności uchwał podejmowanych przez to zgromadzenie. Temu samemu celowi służy również obowiązek dołączenia do tego protokołu listy obecności z podpisami uczestników zgromadzenia. Protokół podpisują osoba sporządzająca go oraz przewodniczący zgromadzenia obligatariuszy. Przepisy u.o. z 2015 r., co do zasady, nie określają tego, kto może sporządzać protokół z przebiegu obrad zgromadzenia obligatariuszy. Wyjątek dotyczy protokołu, w którym będą zamieszczone

uchwały zgromadzenia obligatariuszy w sprawie zmiany postanowień kwalifikowanych warunków emisji. Taki protokół może sporządzić wyłącznie notariusz[27]. W związku z tym, że obligatariuszom przysługuje prawo do zaskarżania uchwał zgromadzenia obligatariuszy, emitent ma obowiązek opublikować protokół z przebiegu obrad tego zgromadzenia na swojej stronie internetowej w terminie 7 dni od zakończenia tego zgromadzenia i udostępnić go nie krócej niż do dnia upływu terminu na zaskarżenie uchwał. Poza tym na emitencie ciąży obowiązek prowadzenia księgi protokołów z przebiegu obrad zgromadzenia obligatariuszy, w której powinny być gromadzone oryginały tych protokołów lub ich wypisy. Księga ta jest jawna dla obligatariuszy oraz może zostać udostępniona sądowi. Do tej księgi dołącza się dowody prawidłowego zwołania zgromadzenia obligatariuszy oraz pełnomocnictwa udzielone przez obligatariuszy. Poza tym każdy obligatariusz ma prawo żądać wydania odpisów uchwał poświadczonych przez organ zarządzający emitenta za zwrotem kosztów ich sporządzenia.

Uchwały podjęte przez zgromadzenie obligatariuszy mogą być dotknięte różnego rodzaju wadami. W celu zagwarantowania zainteresowanym obligatariuszom możliwości usunięcia takich uchwał z obrotu prawnego, przyznano im określone środki prawne. Mogą z nich skorzystać jednak tylko ci obligatariusze, którzy:

- głosowali przeciwko uchwale i po jej podjęciu żądali zaprotokołowania sprzeciwu,
- bezzasadnie nie zostali dopuszczeni do uczestniczenia w zgromadzeniu obligatariuszy,
- nie byli obecni na zgromadzeniu obligatariuszy, w przypadku wadliwego zwołania zgromadzenia obligatariuszy lub podjęcia uchwały w sprawie nieobjętej porządkiem obrad.

Obligatariuszom tym przysługują instrumenty prawne służące wyeliminowaniu z obrotu prawnego wadliwych uchwał w postaci prawa do wytoczenia powództwa o uchylenie uchwały zgromadzenia obligatariuszy, która rażąco narusza interesy obligatariuszy lub jest sprzeczna z dobrymi obyczajami, a także w formie prawa do wytoczenia powództwa o stwierdzenie nieważności uchwały sprzecznej z ustawą. Powództwa te mogą być wniesione do sądu przeciwko emitentowi w określonym terminie. Powództwo o uchylenie uchwały zgromadzenia obligatariuszy może być wniesione w terminie miesiąca od dnia otrzymania wiadomości o uchwale, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia podjęcia uchwały. Natomiast powództwo o stwierdzenie nieważności uchwały należy wnieść w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wiadomości o uchwale, nie później jednak niż w terminie 12 miesięcy od dnia podjęcia uchwały. Inne terminy do wniesienia tych powództw dotyczą tych uchwał, których przedmiotem są obligacje dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu. W przypadku powództwa o uchylenie uchwały zgromadzenia obligatariuszy termin do jego wniesienia wynosi miesiąc od dnia otrzymania wiadomości o uchwale, nie dłużej jednak niż 3 miesiące od dnia podjęcia uchwały. Z kolei dla powództwa o stwierdzenie

[27] Rozwiązanie, polegające na zróżnicowaniu wymagań dotyczących osoby mogącej sporządzić protokół z przebiegu obrad zgromadzenia obligatariuszy w zależności od tego, czy w tym protokole będą zamieszczone uchwały zgromadzenia obligatariuszy w sprawie zmiany postanowień kwalifikowanych warunków emisji, poddano krytyce w literaturze. Zob.: R. Woźniak, *op. cit.*, s. 83.

nieważności uchwały termin do jego wniesienia wynosi miesiąc od dnia otrzymania wiadomości o uchwale, nie dłużej jednak niż 6 miesięcy od dnia podjęcia uchwały. Wytoczenie powództwa o uchylenie uchwały lub stwierdzenie jej nieważności nie wstrzymuje wykonania uchwały. Należy zatem liczyć się z tym, że czynności związane z taką uchwałą, podejmowane po wytoczeniu powództwa, są obarczone ryzykiem wadliwości ich podstawy. Z kolei upływ terminu do wniesienia powództwa o stwierdzenie nieważności uchwały nie wyłącza możliwości podniesienia zarzutu nieważności uchwały, również przez osoby trzecie, na podstawie art. 58 § 1 k.c. Po wydaniu przez sąd prawomocnego wyroku uwzględniającego powództwo, emitent ma obowiązek niezwłocznie opublikować na swojej stronie internetowej informację o uchyleniu uchwały zgromadzenia obligatariuszy lub o stwierdzeniu jej nieważności.

Zgromadzenie obligatariuszy, jako instytucja prawa o obligacjach, w swych rozwiązaniach szczegółowych dotyczących w szczególności: ogłoszenia o zwołaniu tej instytucji, pełnomocników, zastawników i użytkowników, listy uczestników, przerw, protokołu sporządzanego w formie aktu notarialnego oraz księgi protokołów, przypomina walne zgromadzenie będące organem spółki akcyjnej, w którym mają prawo uczestniczyć akcjonariusze będący posiadaczami akcji wyemitowanych przez tę spółkę, stanowiące instytucję prawa handlowego[28]. Są to jednak tylko podobieństwa dotyczące formalnej strony ich działania. Natomiast nie można ich upatrywać w kompetencjach tych instytucji. Walne zgromadzenie jest bowiem organem spółki akcyjnej, który przez podejmowanie uchwał ma największe możliwości decydowania o zasadniczych sprawach spółki. Z kolei zgromadzenie obligatariuszy to jedynie platforma dla współdziałania obligatariuszy (wierzycieli obligacyjnych) z emitentem (dłużnikiem obligacyjnym), ale pod jedynym zasadniczym warunkiem, że emitent tak zadecyduje i ujawni to w warunkach emisji. Instytucja ta równocześnie umożliwia kontakty między emitentem a obligatariuszami, których namiastką na gruncie przepisów u.o. z 1995 r. był bank – emitent. Zakres stosowania zgromadzenia obligatariuszy w praktyce przez emitentów obligacji komunalnych zależeć będzie, jak się wydaje, z jednej strony od wielkości wydatków, które emitent powinien zazwyczaj ponieść na pokrycie kosztów funkcjonowania tej instytucji, z drugiej zaś od przewidywanych przez emitenta w danym, konkretnym przypadku emisji tych obligacji, potrzeb w zakresie zmiany warunków tej emisji.

Uwagi końcowe

Oprócz omówionych, nowych zasadniczych regulacji prawnych zawartych w u.o. z 2015 r., które mogą mieć zastosowanie do obligacji emitowanych przez j.s.t. oraz do obligacji emitowanych przez podmioty powiązane w określony sposób kapitałowo lub umownie z tymi jednostkami, na uwagę zasługują z tego punktu widzenia także inne rozwiązania prawne w tej ustawie, które można traktować jako zmianę stanu prawnego wynikającego z u.o. z 1995 r. Do tych regulacji prawnych można zaliczyć przepisy odnoszące się do warunków emisji. W myśl u.o. z 2015 r., emitent ma obowiązek przygotować i udostępnić warunki

[28] Por.: art. 393 – art. 429 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – *Kodeks spółek handlowych* (DzU 2013, poz. 1030 z późn. zm.).

emisji, sporządzone niezależnie od postaci, w jakiej będą emitowane obligacje (w formie zdematerializowanej czy też w postaci dokumentu). W warunkach emisji, mających postać jednolitego dokumentu sporządzonego zasadniczo w języku polskim, powinny znaleźć się postanowienia, które określają świadczenia wynikające z obligacji, sposób ich realizacji oraz związane z nimi prawa i obowiązki emitenta i obligatariuszy. W tym dokumencie emitent ma więc obowiązek zawrzeć przede wszystkim określone informacje, które pozwalają w każdym przypadku emisji obligacji (niezależnie od rodzaju emitowanych obligacji, decyzji emitenta o określeniu celu emisji, rodzaju świadczenia, ustanowienia zabezpieczenia, ustanowienia zgromadzenia obligatariuszy) na identyfikację istotnych elementów stosunku zobowiązaniowego wynikającego z obligacji. Oprócz tego, w warunkach emisji powinny być wskazane dodatkowe informacje, jeśli emitent przewiduje emisję obligacji zawierających elementy odnoszące się również do stosunku zobowiązaniowego wynikającego z obligacji, jednakże pozostawione do wyboru dla emitenta (przewidzenie wypłaty oprocentowania, świadczenia niepieniężnego, możliwości zaliczenia wierzytelności z tytułu wykupu na poczet ceny nabycia obligacji nowej emisji, określenia celu emisji, ustanowienia zabezpieczenia wierzytelności wynikających z obligacji lub zobowiązania się emitenta do ustanowienia takiego zabezpieczenia lub dodatkowego zabezpieczenia w przyszłości, zawarcia umowy z administratorem zastawu lub administratorem hipoteki oraz przewidzenie, że obligacje będą mieć postać dokumentu). Należy jednak zaznaczyć, że w przypadku obligacji komunalnych określenie celu emisji jest każdorazowo elementem obligatoryjnym warunków emisji tych obligacji. Jeśli emitent zdecyduje zaś w warunkach emisji o ustanowieniu zgromadzenia obligatariuszy, to ten dokument powinien określać również zasady zwoływania i organizacji zgromadzenia obligatariuszy, w tym miejsce odbycia, oraz zasady podejmowania uchwał przez to zgromadzenie. Do istotnych zmian, wprowadzonych w u.o. z 2015 r. w zakresie zabezpieczania wierzytelności wynikających z obligacji, należy możliwość zawarcia przed rozpoczęciem emisji obligacji umowy z administratorem zabezpieczeń, w przypadku ustanowienia przez emitenta zabezpieczenia wierzytelności wynikających z obligacji innego niż hipoteka lub zastaw rejestrowy. Administrator zabezpieczeń, którym może być w szczególności bank pełniący funkcję banku-reprezentanta, jest wykonawcą praw i obowiązków wierzyciela z tytułu zabezpieczeń. Realizuje je we własnym imieniu, jednak na rachunek obligatariuszy. Natomiast w sytuacji ustanowienia zabezpieczenia wierzytelności wynikających z obligacji w postaci hipoteki lub zastawu, emitent ma obowiązek zawrzeć umowę z administratorem hipoteki, który wykonuje prawa i obowiązki wierzyciela hipotecznego we własnym imieniu, lecz na rachunek obligatariuszy. Administratorem hipoteki, podobnie jak w przypadku administratora zabezpieczeń, może być zwłaszcza bank pełniący funkcję banku-reprezentanta. Umowa z administratorem zabezpieczeń oraz umowa z administratorem hipoteki są zawierane w formie pisemnej pod rygorem nieważności. Wpis w księdze wieczystej związany z ustanowieniem hipoteki jako zabezpieczenia wierzytelności obligatariuszy powinien wskazywać między innymi oznaczenie administratora hipoteki. Oprócz tego, w razie ustanowienia zabezpieczenia wierzytelności wynikających z obligacji w formie hipoteki lub zastawu emitent powinien poddać przedmiot zastawu lub hipoteki wycenie przez podmiot, który posiada doświad-

czenie i kwalifikacje zapewniające rzetelność wyceny oraz zachowuje bezstronność i niezależność, oceniane na podstawie przepisów o biegłych rewidentach[29]. W warunkach emisji emitent może zobowiązać się do okresowej aktualizacji wyceny przedmiotu zastawu lub hipoteki. Kolejna zmiana wprowadzona w przepisach u.o. z 2015 r. dotyczy określenia koniecznych postanowień, które powinny być zawarte w dokumencie obligacji. Nowym elementem zamieszczanym w dokumencie obligacji jest informacja o miejscu udostępnienia warunków emisji obligacji. Obowiązek jego wprowadzenia do dokumentu obligacji jest konsekwencją możliwości dokonania zmian warunków emisji, które z kolei mogą skutkować zmianą elementów zamieszczonych w dokumencie obligacji. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że zdecydowana większość wyemitowanych dotychczas obligacji komunalnych nie miała ustanowionego jakiegokolwiek zabezpieczenia wierzytelności obligatariuszy oraz przybierała zdematerializowaną postać, nowe rozwiązania, odnoszące się zarówno do zabezpieczania wierzytelności wynikających z obligacji, jak i do dokumentu obligacji, będą mieć, jak się wydaje, niewielkie praktyczne znaczenie dla j.s.t. Inaczej należy natomiast ocenić zmianę polegającą na przywróceniu pierwotnej regulacji prawnej z u.o. z 1995 r., która umożliwiała określanie wysokości oprocentowania obligacji z pominięciem przepisów o odsetkach maksymalnych. W przypadku emisji obligacji komunalnych, w których wysokość oprocentowania będzie określana przy wykorzystaniu możliwości, jakie daje wyłączenie obowiązku stosowania przepisów o odsetkach maksymalnych, może przyczynić się do tego, że obligacje te staną się skuteczniejszym w stosunku do kredytu bankowego instrumentem pozyskiwania środków pieniężnych dla j.s.t., posiadających zdolność do obsługi długu z tytułu emisji obligacji z tak ustalonym oprocentowaniem. Praktyczne znaczenie dla j.s.t. będzie mieć również zmiana dotycząca sposobu publikacji dokumentów, informacji i komunikatów związanych z emisją obligacji. Wprowadzono bowiem systemowe rozwiązanie polegające na tym, że emitent spełnia obowiązek publikacji tych dokumentów, informacji i komunikatów każdorazowo poprzez zamieszczenie ich na swej stronie internetowej, a jednocześnie powinien przekazać je w postaci drukowanej do określonego podmiotu (notariusza, banku krajowego, instytucji kredytowej prowadzącej działalność bankową na terytorium RP, zagranicznej instytucji kredytowej prowadzącej działalność maklerską na terytorium RP lub firmy inwestycyjnej), wskazanego w warunkach emisji, a w przypadku obligacji niemających postaci dokumentu może przekazać te wydruki do podmiotu prowadzącego ewidencję lub depozyt papierów wartościowych[30].

Pomimo wprowadzenia szeregu zmian regulujących zasady emisji obligacji, które wynikają z u.o. z 2015 r., ocena zdolności emisji obligacji przez daną j.s.t. powinna być w dalszym ciągu dokonywana według tych samych, obowiązujących dotychczas, reguł zawartych przede wszystkim w przepisach u.f.p. W praktyce oznacza to, że j.s.t. mogą zaciągać dług z tytułu emisji obligacji komunalnych wyłącznie na cele określone w art. 89 u.f.p., przy spełnieniu kolej-

[29] Kryteria tej oceny określono w przepisach art. 56 ust. 3 pkt. 1, 2 i 4–7 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. *o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym* (DzU 2015, poz. 1011).

[30] W praktyce podmiot ten określany jest mianem agenta dokumentacyjnego. Zob.: P. Lesiński, K. Zawistowski, *op. cit.*, s. 100 i n.

nych warunków określonych w przepisach regulujących ogólne zasady zaciągania zobowiązań przez inne niż Skarb Państwa jednostki sektora finansów publicznych, a także zasady opracowywania i uchwalania wieloletniej prognozy finansowej j.s.t. oraz budżetu tej jednostki. Reguły te mają zastosowanie do wszelkiego rodzaju obligacji emitowanych w praktyce przez j.s.t., w tym również do obligacji komunalnych służących restrukturyzacji oraz konsolidacji długu tych jednostek. Możliwość zaciągania przez j.s.t. długu z tytułu emisji obligacji o charakterze konsolidacyjnym, podobnie jak z tytułu zaciągania kredytów konsolidacyjnych, powinna być więc oceniona zarówno z punktu widzenia zachowania limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych, o których mowa w art. 89 ust. 1 i art. 90 u.f.p., określonego w uchwale budżetowej, jaki i dopuszczalnego indywidualnego wskaźnika zadłużenia, o którym mowa w art. 243 tej ustawy, określonego w wieloletniej prognozie finansowej tej jednostki[31].

[31] Por.: wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 września 2015 r., SA/Wr 479/15 – zob.: http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A382418FEF; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 października 2015 r., SA/Gl 949/15 – zob.: http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/220FDF317E.

LUCYNA KUŚNIERZ

Zasady sporządzania korekt sprawozdań budżetowych i sprawozdań w zakresie operacji finansowych

Konsekwencją wzrostu częstotliwości przekazywania sprawozdań jest rozbudowanie zasad w zakresie przekazywania i zwolnienia z obowiązku składania korekt sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań w zakresie operacji finansowych.

Korekty sprawozdań powinny być sporządzane na formularzach obowiązujących w okresie, za który sporządzana jest dana korekta i zgodnie z zasadami obowiązującymi w okresie, za który ta korekta jest sporządzana.

Istotną sprawą jest zachowanie obowiązujących form przekazywania korekt. Na przykład, jeśli w roku, za który sporządzana jest korekta, sprawozdania były przekazywane obowiązkowo w wersji papierowej i elektronicznej, to korekta również powinna być przekazana w obu wersjach, niezależnie od tego, że w chwili składania tej korekty obowiązuje zasada przekazywania sprawozdań oraz ich korekt wyłącznie w wersji elektronicznej.

Korekty, tak jak i sprawozdania, powinny być podpisane przez właściwe osoby.

Należy zwracać również uwagę na sytuacje, w których korekta jednego sprawozdania może powodować konieczność sporządzenia i przekazania korekty innego sprawozdania, ze względu na zachowanie zgodności danych wykazywanych w tych formularzach. Na przykład, zmiana wielkości kwot „kredytów i pożyczek" w sprawozdaniu Rb-Z za IV kwartał wymaga sporządzenia korekty sprawozdania Rb-UZ za analogiczny rok, a zmiana kwot w sprawozdaniu Rb-PDP wymaga skorygowania także sprawozdania Rb-27S za analogiczny okres.

Zasady sporządzania korekt sprawozdań budżetowych

Zasady sporządzania sprawozdań budżetowych i ich korekt określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej*[1]. Kierownicy jednostek sporządzających sprawozdania jednostkowe, w których stwierdzono nieprawidłowości

[1] DzU 2014, poz. 119 z późn. zm.

w toku kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej prowadzonej przez odbiorców sprawozdań, dokonują ich korekty przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych. W razie potrzeby należy dokonać także odpowiednich zapisów korygujących w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego. Korekty sprawozdań: Rb-27S, Rb-28S, Rb-PDP, Rb-NDS, Rb-30S, Rb-34S, Rb-28NWS i Rb-ST jednostki samorządu terytorialnego przekazują do regionalnych izb obrachunkowych w ciągu 5 dni od dnia stwierdzenia nieprawidłowości. Korekty tych sprawozdań, otrzymane od jednostek samorządu terytorialnego, regionalne izby obrachunkowe przekazują do Ministerstwa Finansów w ciągu 5 dni roboczych od dnia ich otrzymania.

Korygowanie sprawozdań Rb-27S, Rb-28S i Rb-PDP

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w złożonych sprawozdaniach miesięcznych Rb-27S i Rb-28S za styczeń, listopad i grudzień, korekt tych sprawozdań nie przekazuje się do Ministerstwa Finansów. Poprawne dane uwzględnia się odpowiednio w sprawozdaniach sporządzanych za najbliższy okres sprawozdawczy. Praktycznie oznacza to, że samorządowe jednostki budżetowe mogą zmianę danych uwzględnić w sprawozdaniach sporządzanych za najbliższy okres sprawozdawczy bądź sporządzić korekty sprawozdań jednostkowych Rb-27S i Rb-28S za styczeń, listopad, grudzień i przekazać je do jednostki samorządu terytorialnego. Z kolei samorządy, po otrzymaniu korekty takiego sprawozdania jednostkowego, korygują właściwe sprawozdania zbiorcze, pozostawiają je w dokumentacji i nie przekazują do regionalnej izby obrachunkowej, ponieważ korekt tych sprawozdań nie przekazuje się do Ministerstwa Finansów. Poprawne dane uwzględnia się odpowiednio w sprawozdaniach sporządzanych za najbliższy okres sprawozdawczy.

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w złożonych sprawozdaniach miesięcznych Rb-27S i Rb-28S za marzec, czerwiec, wrzesień, dane koryguje się w terminie do dnia sporządzenia sprawozdania za kolejny okres sprawozdawczy. Określenie to jest nieprecyzyjne ze względu na fakt, że składając na przykład sprawozdanie jednostkowe za lipiec, jednostki wypełniają sprawozdania Rb-27S tylko w zakresie wpływów planowanych i wykonanych i nie można skorygować danych w zakresie pozostałych elementów np.: „Należności", „Potrącenia", „Dochody otrzymane", „Saldo końcowe", które wykazuje się np. w sprawozdaniu za czerwiec. Należy w związku z tym domniemywać, że sprawozdania Rb-27S i Rb-28S za marzec, czerwiec, wrzesień koryguje się w terminie do dnia sporządzenia sprawozdań za kolejny okres sprawozdawczy, w którym sprawozdania te są wypełniane w tym samym zakresie.

Korekty danych w sprawozdaniach rocznych Rb-27S, Rb-28S i Rb-PDP jednostki samorządu terytorialnego przekazują do właściwej regionalnej izby obrachunkowej w terminie do dnia 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym. Korektę rocznego sprawozdania Rb-PDP należy składać wraz z uzasadnieniem sporządzania tej korekty. Można podać, czy korekta sprawozdania nastąpiła wskutek kontroli wewnętrznej, czy w wyniku kontroli zewnętrznej, przeprowadzonej np. przez WKGF RIO czy NIK.

Sprawozdania Rb-PDP oraz roczne sprawozdania Rb-27S, wyłącznie w zakresie danych objętych sprawozdaniem Rb-PDP, jednostki samorządu terytorialnego korygują do 5 lat wstecz, licząc od końca roku budżetowego poprzedzającego rok stwierdzenia nieprawidłowości.

Korygowanie sprawozdań Rb-NDS, Rb-30S, Rb-34S

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w złożonych sprawozdaniach kwartalnych Rb-NDS, Rb-30S, Rb-34S za I, II, III kwartały, dane koryguje się w terminie do dnia sporządzenia sprawozdania za kolejny okres sprawozdawczy.

Oznacza to, że jeśli jednostki przestrzegają określonych przepisami terminów składania sprawozdań, to przykładowo:

– sprawozdanie Rb-30S za I kwartał samorządowy zakład budżetowy może skorygować maksymalnie do 10 lipca, za II kwartał – do dnia 10 października, a za III kwartał – do 1 lutego następnego roku;
– sprawozdanie Rb-NDS za I kwartał jednostka samorządu terytorialnego może skorygować maksymalnie do 22 lipca;
– sprawozdanie Rb-NDS za III kwartał jednostka samorządu terytorialnego może skorygować maksymalnie do 20 lutego następnego roku.

Korekty sprawozdań Rb-NDS, Rb-30S, Rb-34S za IV kwartały jednostki samorządu terytorialnego przekazują do właściwej regionalnej izby obrachunkowej w terminie do dnia 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym.

Korygowanie sprawozdań Rb-28NWS

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w złożonym sprawozdaniu kwartalnym Rb-28NWS za I kwartał, dane koryguje się w terminie do dnia sporządzenia sprawozdania za kolejny okres sprawozdawczy. Zatem jednostki budżetowe realizujące wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego, mogą skorygować dane wykazane w sprawozdaniu kwartalnym Rb-28NWS za I kwartał maksymalnie do dnia 10 lipca, a jednostki samorządu terytorialnego do dnia 22 lipca (jeśli jednostki przestrzegają określonych przepisami terminów składania sprawozdań i nie składają sprawozdań po terminach instrukcyjnych).

Korygowanie sprawozdań Rb-ST

Korekty sprawozdań rocznych Rb-ST jednostki samorządu terytorialnego przekazują do właściwej regionalnej izby obrachunkowej w terminie do dnia 30 czerwca roku następującego po roku budżetowym.

Korygowanie sprawozdań Rb-27ZZ i Rb-50

Korekty danych w sprawozdaniach Rb-27ZZ i Rb-50 za I, II i III kwartały, dotyczących poprzednich okresów sprawozdawczych, uwzględnia się odpowiednio w sprawozdaniach sporządzonych za bieżący okres sprawozdawczy. Oznacza to, że nie sporządza się korekt sprawozdań Rb-27ZZ i Rb-50 za I, II i III kwartały, a skorygowane dane wykazuje się odpowiednio w sprawozdaniach sporządzanych za kolejny okres sprawozdawczy.

Korekty sprawozdań Rb-27ZZ i Rb-50 za IV kwartały jednostki samorządu terytorialnego przekazują do dysponentów środków budżetu państwa przekazujących dotacje oraz do właściwej regionalnej izby obrachunkowej w terminie do dnia 25 kwietnia roku następującego po roku budżetowym.

Korygowanie sprawozdań Rb-WSa

Korektę sprawozdania Rb-WSa należy złożyć w sytuacji stwierdzenia błędów w wysłanym uprzednio sprawozdaniu, niezgodności z ewidencją księgową, a także, jeżeli jednostka uzna, że w przekazanym sprawozdaniu nie ujęła wydatków, które należy zakwalifikować jako wydatki strukturalne. W przypadku konieczności złożenia korekty jednostka wpisuje na sprawozdaniu pod tabelą teleadresową drukowanymi literami: „korekta nr ... z dnia ...". Korekty sprawozdań skonsolidowanych zbiorczych i łącznych przekazuje się na elektroniczną skrzynkę podawczą Ministerstwa Finansów do dnia 30 kwietnia, po upływie roku, w którym dokonano korekty. Należy szczególnie zwrócić uwagę, aby korektę Rb-WSa sporządzić na wzorze obowiązującym dla danego roku.

Zasady sporządzania korekt sprawozdań w zakresie operacji finansowych

Zasady sporządzania sprawozdań w zakresie operacji finansowych i ich korekt określają przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych*[2]. Kierownicy jednostek sporządzających sprawozdania, w których stwierdzono nieprawidłowości w toku kontroli formalno-rachunkowej i merytorycznej prowadzonej przez odbiorców sprawozdań, dokonują ich korekty przed włączeniem zawartych w nich danych do sprawozdań łącznych lub zbiorczych.

W przypadku zmiany stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia błędu w uprzednio przekazanym sprawozdaniu, jednostka powinna niezwłocznie sporządzić i przekazać korektę sprawozdania nieodpowiadającego stanowi faktycznemu do jednostki będącej odbiorcą tego sprawozdania.

Rozporządzenie przewiduje zwolnienie w niektórych sytuacjach z obowiązku sporządzania korekt sprawozdań: Rb-Z, Rb-UZ, Rb-N, Rb-UN i Rb-ZN. Jednostki nie sporządzają korekty, jeżeli od końca okresu sprawozdawczego upły-

[2] J.t.: DzU 2014, poz. 1773.

nęło 6 miesięcy, a zmiana wykazanych danych stanowi mniej niż 0,001% PKB za rok budżetowy, którego sprawozdanie dotyczy, lub w przypadku braku informacji za ostatni znany okres. Informacje dotyczące wartości produktu krajowego brutto są corocznie ogłaszane w formie obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski".

Z informacji za ostatni znany okres, tj. Obwieszczenia Prezesa GUS z dnia 15 maja 2015 roku[3], wynika, że szacunkowa wartość produktu krajowego brutto w 2014 roku wyniosła 1728,7 mld zł. Przyjmując tę wartość, w praktyce oznacza to, że obecnie jednostki nie sporządzają korekty, jeżeli od końca okresu sprawozdawczego upłynęło 6 miesięcy, a zmiana wykazanych danych stanowi mniej niż 17 287 000 zł.

Przykłady:

1. W przypadku zauważenia błędu w kwietniu 2015 roku w uprzednio przekazanym sprawozdaniu w zakresie operacji finansowych za III kwartał 2014 roku, korekty sprawozdania nie należało sporządzać ze względu na to, że od 30 września 2014 roku (końca okresu sprawozdawczego) upłynęło 6 miesięcy, pod warunkiem, że zmiana danych stanowiła mniej niż 0,001% PKB za ostatni znany okres, w tym przypadku – 16 357 000 zł. Zgodnie z Obwieszczeniem Prezesa GUS z dnia 14 maja 2014 roku[4], szacunkowa wartość produktu krajowego brutto za rok 2013 wyniosła 1635,7 mld zł (0,001% PKB za ostatni znany okres – 16 357 000 zł).
2. W sytuacji zauważenia błędu w czerwcu 2015 roku w uprzednio przekazanym sprawozdaniu w zakresie operacji finansowych za III kwartał 2014 roku, korekty sprawozdania nie należało sporządzać ze względu na to, że od 30 września 2014 roku (końca okresu sprawozdawczego) upłynęło 6 miesięcy, pod warunkiem, że zmiana danych stanowiła mniej niż 0,001% PKB za rok budżetowy, którego sprawozdanie dotyczy. W tym przypadku należało brać pod uwagę kwotę 17 287 000 zł. Zgodnie z Obwieszczeniem Prezesa GUS z dnia 15 maja 2015 roku[5], szacunkowa wartość produktu krajowego brutto za rok 2014 wyniosła 1728,7 mld zł (0,001% PKB za rok budżetowy, którego sprawozdanie dotyczy – 17 287 000 zł).
3. Natomiast, jeśli w czerwcu 2015 roku została stwierdzona zmiana stanu faktycznego w ewidencji księgowej lub w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w uprzednio przekazanym sprawozdaniu w zakresie operacji finansowych za I kwartał 2015 roku, to korektę sprawozdania należało sporządzić i przekazać właściwym odbiorcom, ponieważ od 31 marca 2015 roku (końca danego okresu sprawozdawczego) nie upłynęło jeszcze 6 miesięcy. Korektę w tym wypadku należało sporządzić niezależnie od wielkości korygowanych kwot.

Odrębna zasada sporządzania korekt obejmuje jednostki sporządzające zbiorcze i łączne sprawozdania Rb-Z. Zasada ta dotyczy jednostek samorządu terytorialnego i odbiorców ich sprawozdań, w związku z uzupełnianiem przez te podmioty w sprawozdaniu Rb-Z części F – „Lista jednostek sporządzających

[3] MP 2015, poz. 443.
[4] MP 2014, poz. 354.
[5] MP 2015, poz. 443.

sprawozdania", w której wykazuje się numery identyfikacyjne REGON jednostek. W przypadku, gdy korekta sprawozdania Rb-Z za czwarty kwartał roku budżetowego nie dotyczy części F, jednostki sporządzające sprawozdania zbiorcze lub łączne przekazują korekty tych sprawozdań bez wypełniania części F.

Z kolei, w przypadku stwierdzenia wprowadzenia błędnego numeru identyfikacyjnego REGON w sprawozdaniu Rb-Z za czwarty kwartał roku budżetowego (w części F), jednostka sporządza korektę sprawozdania z tego tytułu, jeżeli od końca okresu sprawozdawczego, za który zostało sporządzone to sprawozdanie, nie upłynęło 6 miesięcy (§ 10 ust. 5). Oznacza to, że korektę Rb-Z za IV kwartał roku budżetowego korygującą numer REGON można sporządzać do 30 czerwca następnego roku. Inaczej – korekty Rb-Z za IV kwartał korygującej numer REGON nie sporządza się po 30 czerwca kolejnego roku.

ADAM CZUDEC

Sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w 2014 roku

Wstęp

W 2014 roku dochody ogółem jednostek samorządu terytorialnego w Polsce zwiększyły się w porównaniu z rokiem poprzednim o 5,9%[1], przy czym dochody własne wzrosły o 7,4%, dotacje celowe – o 10,2%, a kwota subwencji ogólnej nieznacznie się zmniejszyła (o 0,1%). Wskaźnik dynamiki dochodów samorządowych był przy tym zdecydowanie wyższy od przyrostu dochodów budżetu państwa, które w 2014 roku zwiększyły się zaledwie o 1,6%. W największym stopniu zwiększyły się w 2014 roku dochody samorządów województw (o 10,1%), natomiast najniższy przyrost dochodów budżetowych miały samorządy powiatów (o 3,1%). Należy zatem zauważyć, że sytuacja finansowa jednostek samorządu terytorialnego – mierzona dynamiką przyrostu dochodów – była lepsza w porównaniu z budżetem państwa.

Ponadto, w 2014 roku dochody jednostek samorządu terytorialnego stanowiły już 68,5% dochodów budżetu państwa i wskaźnik ten wykazywał w ostatnich latach tendencję wzrostową (w 2013 roku – 65,7%). Wynika więc z tego, że samorząd terytorialny dysponuje dużą i ciągle rosnącą kwotą środków publicznych.

Dynamika dochodów samorządowych była w 2014 roku zróżnicowana regionalnie, bo największy ich przyrost (w porównaniu do roku poprzedniego) osiągnęły samorządy w województwie podlaskim (średnio o 14%), w najmniejszym zaś stopniu powiększyły swoje dochody samorządy w województwie łódzkim – tylko o 1,4%, przy czym jedynie samorządy gmin i powiatów miały w 2014 roku w tym województwie wyższe dochody (odpowiednio o 6,4% i 2,5%), natomiast miasta na prawach powiatu dysponowały w tym roku mniejszymi dochodami niż w 2013 roku (o 4,9%), a dochody samorządu województwa nie zmieniły się. Dla porównania – w województwie podlaskim dochody samorządów gmin wzrosły o 5,4%, miast na prawach powiatu – o 20,9%, powiatów – o 6,8%, a samorządu województwa – o 33,8%.

Jeśli zaś chodzi o samorządy podkarpackie, to osiągnęły one w 2014 roku nieco niższy przeciętny przyrost dochodów, w porównaniu ze wskaźnikiem

[1] Wszystkie dane liczbowe dotyczące finansów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce pochodzą ze *Sprawozdania z działalności Regionalnych Izb Obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2014 roku*, Krajowa Rada RIO, Warszawa 2015.

ogólnopolskim (Podkarpacie – 5,2%; Polska – 5,9%), a ponadto w przypadku powiatów nastąpiło obniżenie dochodów o 1,5%.

Istotne regionalne zróżnicowanie wykazywała także w 2014 roku relacja zobowiązań do dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Najwyższy wskaźnik zobowiązań miały samorządy w województwie kujawsko-pomorskim (45,3%), przy czym dla miast na prawach powiatu w tym województwie wskaźnik zadłużenia wynosił 72,0% i był najwyższy w Polsce spośród wszystkich typów jednostek samorządowych. Z kolei najniższy wskaźnik zobowiązań miały samorządy na Podlasiu (26,4%), w tym samorząd województwa podlaskiego zaledwie 3,9%.

Zadłużenie podkarpackich samorządów – na tle ogólnopolskim – było w 2014 roku relatywnie niskie. Wskaźnik dla całej Polski wyniósł 37,1%, natomiast na Podkarpaciu – 30,5% i na jego wysokość istotny wpływ miało duże zadłużenie miast na prawach powiatu (52,3%). Natomiast wskaźnik zobowiązań dla pozostałych typów jednostek samorządowych na Podkarpaciu nie przekraczał 30%. Warto jeszcze zauważyć, że najwyższe zadłużenie miały podkarpackie samorządy w 2012 roku (32,8%), ale od tamtego okresu relacja zobowiązań do dochodów wykazuje tendencję spadkową – w 2013 roku wskaźnik ten kształtował się na poziomie 31,4%. Wielkości przeciętne często jednak odbiegają od sytuacji poszczególnych jednostek samorządowych, dlatego w celu dokładniejszego przedstawienia stanu finansów samorządowych na Podkarpaciu przeprowadzono analizę dochodów i wydatków budżetowych z zastosowaniem podziału na gminy, miasta na prawach powiatu, powiaty i samorząd województwa.

Dochody jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu[2]

Przeciętny poziom dochodów budżetowych ogółu jednostek samorządu terytorialnego w przeliczeniu na 1 mieszkańca Podkarpacia w 2014 roku wyniósł 4868 zł i był o ponad 5% wyższy od dochodów w 2013 roku. Z kolei, w porównaniu ze wskaźnikiem ogólnopolskim, dochody podkarpackich samorządów były niższe o 3,6%, co stawiało Podkarpacie pod tym względem na siódmym miejscu w Polsce (w 2013 roku na dziewiątym miejscu). Można na tej podstawie wnioskować, że sytuacja finansowa samorządów na Podkarpaciu – oceniana na podstawie wielkości dochodów *per capita* – uległa w 2014 roku niewielkiej poprawie w porównaniu z samorządami niektórych województw. Stwierdzenie to nie dotyczy jednak samorządów powiatów, bo w tym przypadku przeciętny poziom dochodów obniżył się w porównaniu z rokiem poprzednim – tylko siedem powiatów zwiększyło w 2014 roku swoje dochody budżetowe. Warto przy tym zauważyć, że przyrost dochodów wystąpił głównie w powiatach o wysokim wskaźniku w przeliczeniu na 1 mieszkańca, natomiast większość powiatów z niskimi dochodami budżetowymi odczuła w 2014 roku spadek dochodów w stosunku do roku poprzedniego. W tej sytuacji nastąpiło dalsze rozwarstwienie dochodowe samorządów powiatów, bo powiat o najwyższym wskaźniku

[2] Dane liczbowe dotyczące jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu zostały opracowane przez pracowników Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie.

dochodów *per capita* (bieszczadzki) miał w 2014 roku ponadtrzykrotnie wyższe dochody w porównaniu z ostatnim powiatem w takim rankingu (przemyskim). Dla porównania, w 2013 roku różnica między tymi powiatami była znacznie mniejsza, bo 2,5-krotna. Podobnie duże zróżnicowanie dochodowe jest widoczne między gminami wiejskimi o najwyższych i najniższych dochodach, z tą jednakże różnicą, że tutaj jedynie niewielki odsetek gmin ma zdecydowanie wyższe dochody od wielkości przeciętnej (8% gmin z dochodami powyżej 4000 zł *per capita*) i zaledwie jedna gmina osiągnęła dochody poniżej 2500 zł (przy wielkości przeciętnej wynoszącej 3141 zł). Można w związku z tym stwierdzić, że różnice dochodowe dotyczą niewielkiej liczby gmin, a zdecydowana większość z nich osiąga podobny poziom dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca (**tabela A**).

Jedną z metod oceny sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest analiza struktury dochodów budżetowych, bo na tej podstawie można wnioskować o zdolności samorządu do pozyskiwania dochodów własnych i roli transferów zewnętrznych w kształtowaniu poziomu dochodów budżetowych samorządów. Szczegółowe dane na ten temat podano w **tabeli B**.

Wynika z nich, że najmniejsze uzależnienie od transferów zewnętrznych charakteryzuje samorządy miast, największe zaś samorząd województwa i samorządy powiatów. Charakterystyczny jest przy tym pewien związek między poziomem dochodów i ich strukturą, co jest szczególnie widoczne w przypadku powiatów. Są tu bowiem z jednej strony przykłady samorządów o wysokim wskaźniku dochodów *per capita* i niskim udziale dochodów własnych w dochodach ogółem (lubaczowski, jarosławski, leżajski), z drugiej zaś powiaty o niskich dochodach w przeliczeniu na 1 mieszkańca i wysokim udziale dochodów własnych w dochodach ogółem (przemyski, rzeszowski, dębicki). Generalnie jednak dochody własne miały niewielki udział w kształtowaniu dochodów budżetowych powiatów, bo zasadniczą część dochodów stanowiły subwencje ogólne i dotacje celowe. Zupełnie odwrotnie było w przypadku miast, gdzie dochody własne miały blisko sześćdziesięcioprocentowy udział w ogólnej kwocie dochodów budżetowych. Z kolei w grupie gmin wiejskich około 17,5% samorządów miało ponadczterdziestoprocentowy wskaźnik udziału dochodów własnych w całkowitej kwocie dochodów budżetowych, a dla 10% gmin dochody własne tworzyły mniej niż 1/5 dochodów budżetowych.

Jednym ze źródeł dochodów budżetowych samorządów są dochody majątkowe, w tym ze sprzedaży majątku. Jak wynika z **tabeli C**, znaczenie tych źródeł dochodów w 2014 roku było dość mocno zróżnicowane wśród jednostek samorządowych, bo w każdym z ich typów są przykłady samorządów, dla których dochody majątkowe miały znaczenie marginalne, ale są również takie samorządy, dla których dochody z majątku miały istotny udział w ogólnej kwocie dochodów budżetowych. Z porównania danych liczbowych dla lat 2013–2014 wynika, że znaczenie tego źródła dochodów było w każdym z typów jednostek samorządowych w tym dwuletnim okresie podobne, natomiast były dość istotne różnice między poszczególnymi typami samorządów.

Od kilku lat dochody samorządowe są w znacznym stopniu zasilane środkami ze źródeł zagranicznych. Udział środków z tych źródeł w ogólnej kwocie dochodów budżetowych samorządu województwa, a także samorządów powiatów i gmin w 2014 roku – podobnie jak w latach wcześniejszych – był dość

mocno zróżnicowany między poszczególnymi typami samorządów. Zdecydowanie największe znaczenie miały tego rodzaju dochody w budżecie samorządu województwa podkarpackiego. Istotny był także ich udział w budżetach miast na prawach powiatu.

Natomiast w przypadku samorządów gmin udział dochodów ze źródeł zagranicznych przeciętnie oscylował w granicach 6–7%, chociaż były też takie samorządy, które zasilały swoje budżety środkami zagranicznymi w skali przekraczającej nawet dwudziestoprocentowy udział (łącznie 6 gmin). Zauważyć należy przy tym, że w porównaniu z rokiem 2013, w przypadku większości samorządów nastąpiło zmniejszenie znaczenia udziału dochodów ze źródeł zagranicznych (**tabela D**). Mimo to podkarpackie samorządy należały do liderów w skali ogólnopolskiej pod względem wykorzystania środków ze źródeł zagranicznych, bo udział takich środków w ogólnej kwocie dochodów wszystkich typów jednostek samorządowych na Podkarpaciu wyniósł w 2014 roku 12,2%, podczas gdy wskaźnik dla całej Polski kształtował się na poziomie 8,4%. Podkarpacie było pod tym względem na trzecim miejscu w kraju, a wyższy wskaźnik miały tylko samorządy z województw: lubelskiego (13,6%) i warmińsko-mazurskiego (13,2%).

Wydatki jednostek samorządu terytorialnego

Struktura wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego nie różniła się istotnie w 2014 roku w porównaniu do lat wcześniejszych. Największe kwoty były przeznaczone na finansowanie zadań z zakresu oświaty i wychowania (z wyjątkiem samorządu województwa, który blisko połowę budżetu przeznaczył na transport i łączność). Na wydatki z tego zakresu samorządy przeznaczały średnio 30–40% budżetu, ale są przykłady samorządów, które ponad połowę wydatków budżetowych wykorzystały na finansowanie zadań oświatowych (**tabela E**).

Drugą pod względem wydatków pozycją w budżetach samorządowych jest pomoc społeczna, która w podobnym wymiarze obciąża wydatki gmin i powiatów (najczęściej w granicach 15–20%). Nie ma przy tym większej różnicy między miastami, miastami-gminami i gminami wiejskimi.

Na trzecim miejscu są wydatki na administrację publiczną, których udział w strukturze wydatków budżetowych jest mocno zróżnicowany, tak w przypadku powiatów, jak i samorządów gmin. Dobrze ilustrują to przykłady powiatów bieszczadzkiego i przemyskiego, które mają bardzo podobną ogólną kwotę wydatków budżetowych (niecałe 39 mln zł), natomiast zasadniczo różnią się pod względem wydatków na administrację, bo w przypadku powiatu bieszczadzkiego takie wydatki mają udział na poziomie 7,6%, natomiast samorząd powiatu przemyskiego wydaje na administrację ponad 17% wydatków budżetowych. Podobna sytuacja ma miejsce wśród miast-gmin w przypadku Cieszanowa, który na administrację przeznacza ponad 15% wydatków, i Błażowej, która na takie samo zadanie przeznaczyła około 8% wydatków budżetu, przy bardzo podobnym ogólnym poziomie wydatków budżetowych (w obu gminach w 2014 roku wydatki kształtowały się na poziomie 28,8 mln złotych). O ile jednak w przypadku Cieszanowa znaczący wzrost wydatków na administrację wystąpił

tylko w 2014 roku, a w latach wcześniejszych był na niższym poziomie, to w grupie gmin wiejskich są samorządy, które mają podobne budżety pod względem ogólnej kwoty wydatków, ale istotnie różniły się wydatkami na administrację nie tylko w ostatnim roku, lecz także w latach poprzednich. Jako przykład można tu podać gminę Tryńcza, która od kilku lat utrzymuje jedne z najniższych wydatków na administrację wśród ogółu jednostek samorządowych, a z drugiej strony gminę Pawłosiów, która, przy podobnym budżecie, na administrację przeznaczała w latach 2012–2014 ponaddwukrotnie wyższe środki. Trzeba przy tym zauważyć, że wskaźnik dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca sytuuje gminę Pawłosiów na końcu listy rankingowej wśród samorządów gmin.

Duża grupa samorządów w 2014 roku poniosła znaczące wydatki na transport i łączność. Świadczy o tym wysoki odsetek gmin przeznaczających na tego typu zadania ponad 10% z ogólnej kwoty wydatków budżetowych. Trzeba jednak zaznaczyć, że prawie wszystkie samorządy gmin na Podkarpaciu od wielu lat finansują nie tylko utrzymanie i rozwój dróg gminnych, ale ponoszą także wydatki na utrzymanie infrastruktury drogowej należącej do samorządów powiatów[3].

Ważnym kryterium oceny sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego jest wskaźnik udziału wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych. Samorządy przeznaczające dużą część swoich wydatków na realizację zadań inwestycyjnych w pełniejszym wymiarze niż pozostałe jednostki samorządowe poprawiają jakość życia mieszkańców, a ponadto wysoki wskaźnik udziału wydatków majątkowych w wydatkach ogółem jest na ogół mocno skorelowany z dobrą sytuacją finansową samorządów.

Jak wynika z **tabeli F**, większość jednostek samorządowych w 2014 roku utrzymywała wysoki udział wydatków majątkowych w strukturze wydatków budżetowych, a ponadto indeksy dynamiki dla lat 2014/2013 były wyższe od 100 (za wyjątkiem samorządów powiatów), co oznacza, że przeciętne wydatki majątkowe w 2014 roku wzrosły w porównaniu z rokiem wcześniejszym.

Przyrost kwoty wydatków majątkowych był najbardziej widoczny w grupie miast na prawach powiatu. Znaczące zwiększenie tej kategorii wydatków nastąpiło także w budżecie samorządu województwa, a w nieco mniejszym stopniu w budżetach gmin wiejskich. Nie oznacza to jednak, że wszystkie jednostki samorządowe przeznaczyły na wydatki majątkowe w 2014 roku większe kwoty niż w roku wcześniejszym. Zmniejszenie udziału wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych wystąpiło w budżetach dziewięciu powiatów (42,9%), sześciu miast (50,0%), osiemnastu miast-gmin (51,43%) i trzydziestu dziewięciu gmin wiejskich (35,8%).

Generalnie jednak podkarpackie samorządy miały wyższy od przeciętnego dla ogółu samorządów w Polsce udział wydatków majątkowych w strukturze wydatków budżetowych (Podkarpacie – 23,9%; Polska – 21,0%).

[3] Szerzej na ten temat zob.: A. Czudec, *Finansowanie infrastruktury drogowej przez samorządy gmin i powiatów w kontekście zasady subsydiarności*, „Finanse Komunalne" 2015, nr 5, s. 65–74.

Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego

Czynnikiem mocno rzutującym na sytuację finansową samorządów jest relacja zobowiązań do dochodów budżetowych. Poza samą wielkością wskaźnika opisującego tę relację, istotne są także kierunki zmian poziomu zadłużenia i ich związek z innymi wskaźnikami, charakteryzującymi stan finansów samorządowych, jak dynamika dochodów, udział dochodów własnych w dochodach ogółem czy udział wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych. Wskaźniki ilustrujące relacje zobowiązań do dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu w latach 2011–2014 zaprezentowano poniżej:

	2011	**2012**	**2013**	**2014**
samorząd województwa	32,1	37,3	27,8	23,7
samorządy powiatów	21,1	25,1	21,5	21,7
miasta na prawach powiatu	41,5	48,5	49,1	52,3
miasta	27,7	26,6	26,3	25,8
miasta-gminy	34,7	33,8	33,6	30,6
gminy wiejskie	29,1	27,8	28,0	25,8

Można zauważyć w 2014 roku kontynuację tendencji do zmniejszania się wskaźnika ilustrującego relacje między zobowiązaniami samorządów a ogólną kwotą dochodów budżetowych. Wyjątkiem są tu miasta na prawach powiatu, które kolejny rok z rzędu powiększały swoje zadłużenie. Trzeba przy tym stwierdzić, że chociaż ogólny poziom zadłużenia podkarpackich samorządów zmniejszył się w 2014 roku, to były takie jednostki samorządowe, których kwota zobowiązań przekraczała 50% dochodów ogółem, a skala zadłużenia wykazywała tendencję rosnącą. W grupie powiatów był to samorząd powiatu leskiego, wśród miast na prawach powiatu: Rzeszów, Przemyśl i Tarnobrzeg, spośród miast-gmin przekroczenie 50-procentowego progu wystąpiło w Brzozowie, natomiast wśród gmin wiejskich – w gminach Fredropol i Roźwienica. Była także dość liczna grupa jednostek samorządowych, których zadłużenie mocno zbliżyło się do 50-procentowego progu.

Zakończenie

Analiza uogólnionych danych liczbowych, ilustrujących sytuację finansową jednostek samorządu terytorialnego na Podkarpaciu wskazuje, że w 2014 roku większość samorządów miała stabilne finanse, o czym świadczą:

– wzrost dochodów budżetowych w przeliczeniu na 1 mieszkańca w nieco większej skali niż średnio w Polsce;
– utrzymanie dużej aktywności samorządów w pozyskiwaniu funduszy ze źródeł zagranicznych;

– stabilny i dość wysoki – na tle ogólnopolskim – udział wydatków majątkowych w ogólnej kwocie wydatków budżetowych;
– tendencja do zmniejszenia zadłużenia samorządów mierzona relacją zobowiązań do dochodów ogółem.

Nie oznacza to jednak, że w przypadku każdej jednostki samorządowej można mówić o stabilizacji sytuacji finansowej, bo w każdym z typów samorządów, a zwłaszcza w grupie powiatów, są samorządy, których sytuacja finansowa w 2014 roku uległa pogorszeniu.

prof. dr hab. ADAM CZUDEC – kierownik Katedry Polityki Gospodarczej, Wydział Ekonomii Uniwersytetu Rzeszowskiego

Dochody, wydatki i wynik jednostek samorządu terytorialnego w 2014 roku **Tabela A**

Lp.	Nazwa jednostki	Dochody ogółem wykonane (w zł)	Dochody w przeliczeniu na 1 mieszkańca (w zł)	Relacja dochodów wykonanych do planowanych	Wydatki ogółem wykonane (w zł)	Wydatki w przeliczeniu na 1 mieszkańca (w zł)	Wynik na koniec roku (w zł)	Miejsce w rankingu wg dochodów w przeliczeniu na 1 mieszkańca
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Samorząd województwa	**1 304 001 685**	**612**	**94,96**	**1 258 740 344**	**591**	**45 261 342**	
	POWIATY							
1	bieszczadzki	38 073 972	1 719	96,08	38 800 803	1 751	-726 831	1
2	brzozowski	59 286 224	895	99,22	58 092 488	877	1 193 736	13
3	dębicki	109 764 842	812	98,44	110 001 436	814	-236 594	15
4	jarosławski	144 813 759	1 189	99,14	142 417 952	1 169	2 395 807	3
5	jasielski	121 114 427	1 051	97,13	115 422 737	1 002	5 691 691	6
6	kolbuszowski	42 834 247	684	97,27	43 225 679	690	-391 433	20
7	krośnieński	77 438 108	691	99,63	80 391 631	717	-2 953 523	19
8	leski	27 883 490	1 040	99,42	27 907 495	1 041	-24 004	7
9	leżajski	81 776 382	1 171	98,63	81 631 213	1 169	145 169	4
10	lubaczowski	69 211 888	1 216	99,42	67 882 661	1 193	1 329 227	2
11	łańcucki	75 033 679	938	99,49	75 890 815	948	-857 136	10
12	mielecki	124 886 229	916	98,43	129 379 792	949	-4 493 563	12
13	niżański	51 617 353	766	98,82	50 214 146	746	1 403 207	17
14	przemyski	40 397 084	545	101,86	38 588 607	521	1 808 477	21
15	przeworski	64 168 014	812	96,14	61 206 809	775	2 961 205	16
16	ropczycko-sędziszowski	72 505 935	984	97,51	71 611 737	972	894 199	8
17	rzeszowski	125 570 453	754	86,62	130 083 893	781	-4 513 440	18
18	sanocki	93 388 195	975	94,44	93 557 534	976	-169 339	9
19	stalowowolski	99 366 052	918	97,93	97 927 170	904	1 438 882	11
20	strzyżowski	71 929 068	1 162	101,89	67 688 707	1 093	4 240 361	5
21	tarnobrzeski	43 955 018	817	88,14	44 948 247	836	-993 229	14
	Powiaty razem	**1 635 014 419**	**916**	**97,03**	**1 626 871 551**	**911**	**8 142 868**	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU							
1	Krosno	293 020 633	6 243	100,02	303 061 715	6 457	-10 041 082	1
2	Przemyśl	358 138 228	5 645	98,67	367 056 975	5 786	-8 918 747	2
3	Rzeszów	969 259 988	5 236	99,31	1 051 943 238	5 682	-82 683 250	3
4	Tarnobrzeg	237 131 324	4 940	94,09	237 853 764	4 955	-722 440	4
	Miasta na prawach powiatu razem	**1 857 550 173**	**5 408**	**98,60**	**1 959 915 692**	**5 706**	**-102 365 519**	
	MIASTA							
1	Dębica	137 625 780	2 955	101,30	137 801 372	2 959	-175 592	10
2	Dynów	22 183 539	3 591	90,51	22 491 366	3 641	-307 826	1
3	Jarosław	116 813 836	3 011	98,56	112 517 014	2 900	4 296 822	9
4	Jasło	127 629 687	3 520	103,37	121 916 798	3 362	5 712 890	2
5	Leżajsk	37 066 710	2 601	97,84	36 032 246	2 528	1 034 464	12
6	Lubaczów	39 676 675	3 196	91,07	41 676 308	3 357	-1 999 633	5
7	Łańcut	54 806 220	3 048	100,12	52 928 676	2 943	1 877 544	7
8	Mielec	187 605 259	3 084	103,62	175 550 116	2 886	12 055 143	6
9	Przeworsk	47 546 953	3 032	94,91	48 640 017	3 102	-1 093 064	8
10	Radymno	18 180 919	3 346	96,51	17 304 095	3 185	876 824	4
11	Sanok	111 430 683	2 871	90,47	112 575 743	2 900	-1 145 060	11
12	Stalowa Wola	217 514 032	3 437	97,53	234 777 092	3 709	-17 263 060	3
	Miasta razem	**1 118 080 293**	**3 136**	**98,53**	**1 114 210 842**	**3 125**	**3 869 451**	
	MIASTA-GMINY							
1	Baranów Sandomierski	37 317 434	3 108	95,67	36 503 290	3 040	814 144	18
2	Błażowa	29 879 758	2 759	99,12	28 770 278	2 657	1 109 480	28
3	Boguchwała	57 979 691	2 935	96,66	65 012 821	3 291	-7 033 130	23
4	Brzostek	44 738 808	3 388	97,96	44 000 735	3 332	738 073	9
5	Brzozów	77 699 956	2 918	93,93	77 692 494	2 918	7 462	25
6	Cieszanów	28 812 476	3 853	92,21	28 835 120	3 856	-22 644	1
7	Dukla	50 927 162	3 455	99,52	50 541 185	3 429	385 977	6
8	Głogów Małopolski	59 438 604	3 063	100,48	58 803 220	3 030	635 384	19
9	Iwonicz-Zdrój	35 316 239	3 217	97,00	36 182 730	3 296	-866 491	14
10	Jedlicze	41 764 643	2 695	95,66	43 269 392	2 792	-1 504 749	31

1	2	3	4	5	6	7	8	9
11	Kańczuga	36 751 239	2 928	98,43	34 010 491	2 710	2 740 747	24
12	Kolbuszowa	68 524 142	2 747	98,51	66 884 282	2 682	1 639 860	29
13	Kołaczyce	31 570 879	3 497	102,70	30 999 931	3 434	570 947	5
14	Lesko	39 662 300	3 432	100,24	36 989 163	3 201	2 673 137	7
15	Narol	30 052 463	3 651	95,69	27 497 293	3 340	2 555 170	3
16	Nisko	60 349 892	2 688	97,18	63 247 647	2 817	-2 897 756	33
17	Nowa Dęba	55 582 315	3 012	96,35	54 592 805	2 958	989 510	22
18	Nowa Sarzyna	65 914 684	3 034	100,21	67 476 211	3 105	-1 561 528	21
19	Oleszyce	20 835 072	3 208	98,51	21 630 382	3 331	-795 310	15
20	Pilzno	57 916 605	3 225	92,50	58 200 419	3 241	-283 814	13
21	Pruchnik	32 945 092	3 353	99,24	31 593 852	3 216	1 351 239	10
22	Przecław	33 516 638	2 851	96,11	32 090 822	2 730	1 425 816	27
23	Radomyśl Wielki	45 177 775	3 186	100,02	44 860 001	3 164	317 774	17
24	Ropczyce	86 682 746	3 206	99,97	86 892 508	3 214	-209 762	16
25	Rudnik nad Sanem	25 071 838	2 440	97,48	23 647 973	2 302	1 423 865	35
26	Rymanów	53 475 264	3 394	101,10	52 026 094	3 302	1 449 170	8
27	Sędziszów Małopolski	63 930 336	2 723	98,49	61 869 614	2 635	2 060 722	30
28	Sieniawa	24 959 259	3 551	97,81	24 708 308	3 516	250 951	4
29	Sokołów Małopolski	56 932 838	3 338	99,64	58 671 036	3 440	-1 738 198	12
30	Strzyżów	56 181 632	2 695	99,64	57 173 073	2 742	-991 441	32
31	Tyczyn	30 024 780	2 611	99,81	30 734 774	2 673	-709 994	34
32	Ulanów	24 840 012	2 912	100,56	20 598 290	2 415	4 241 722	26
33	Ustrzyki Dolne	58 938 990	3 339	99,43	55 897 604	3 167	3 041 387	11
34	Zagórz	48 814 205	3 755	79,54	50 428 951	3 879	-1 614 746	2
35	Zaklików	26 589 657	3 062	99,95	26 934 533	3 101	-344 876	20
	Miasta-gminy razem	**1 599 115 422**	**3 072**	**97,41**	**1 589 267 323**	**3 053**	**9 848 099**	
	GMINY WIEJSKIE							
1	Adamówka	17 129 269	4 142	97,99	15 544 193	3 758	1 585 076	10
2	Baligród	11 422 503	3 547	95,74	11 150 426	3 463	272 077	18
3	Besko	14 795 380	3 284	98,32	14 594 341	3 240	201 040	38
4	Białobrzegi	24 554 276	2 885	102,64	25 885 929	3 041	-1 331 653	85
5	Bircza	26 495 495	3 950	92,04	26 050 040	3 883	445 456	11
6	Bojanów	25 561 663	3 422	98,44	28 435 740	3 807	-2 874 076	30

1	2	3	4	5	6	7	8	9
7	Borowa	15 556 062	2 760	98,45	14 853 076	2 635	702 986	95
8	Brzyska	19 348 389	2 983	99,63	19 710 848	3 039	-362 458	67
9	Bukowsko	19 841 021	3 572	94,69	19 662 595	3 540	178 426	17
10	Chłopice	16 189 648	2 886	94,78	16 951 121	3 022	-761 474	84
11	Chmielnik	20 540 297	3 030	96,11	20 437 680	3 015	102 617	61
12	Chorkówka	37 205 450	2 759	99,27	38 396 019	2 848	-1 190 569	97
13	Cisna	9 669 978	5 603	94,20	9 951 287	5 766	-281 309	2
14	Cmolas	26 190 420	3 227	100,13	25 801 157	3 179	389 264	42
15	Czarna (Bieszczadzka)	8 338 009	3 455	93,12	8 287 296	3 434	50 713	25
16	Czarna (Dębicka)	37 685 233	2 930	98,33	37 176 967	2 890	508 266	71
17	Czarna (Łańcucka)	39 763 671	3 480	100,26	38 954 270	3 409	809 401	24
18	Czermin	19 637 659	2 805	100,43	18 767 925	2 680	869 734	91
19	Czudec	32 325 778	2 757	99,63	32 586 809	2 780	-261 031	98
20	Dębica	80 897 546	3 189	104,55	77 160 145	3 042	3 737 401	48
21	Dębowiec	26 273 380	3 020	97,35	24 636 871	2 831	1 636 509	62
22	Domaradz	21 585 882	3 544	113,47	23 683 616	3 888	-2 097 735	19
23	Dubiecko	31 169 828	3 324	97,09	30 573 025	3 260	596 803	35
24	Dydnia	27 790 045	3 424	99,30	25 971 043	3 200	1 819 001	29
25	Dynów	20 488 187	2 924	97,94	20 716 022	2 956	-227 836	73
26	Dzikowiec	19 608 272	3 011	97,57	20 418 054	3 135	-809 782	63
27	Fredropol	18 074 741	3 264	78,23	18 186 044	3 284	-111 303	39
28	Frysztak	29 254 815	2 785	97,89	28 543 792	2 717	711 022	93
29	Gać	14 628 353	3 143	97,53	14 150 861	3 041	477 491	51
30	Gawłuszowice	8 519 608	3 081	95,35	8 384 865	3 033	134 743	55
31	Gorzyce	37 470 576	2 780	97,34	35 115 896	2 605	2 354 680	94
32	Grębów	29 660 179	3 009	102,00	29 175 404	2 960	484 775	64
33	Grodzisko Dolne	23 533 805	2 917	96,23	25 518 764	3 163	-1 984 959	75
34	Haczów	29 632 054	3 188	99,74	28 608 617	3 078	1 023 437	49
35	Harasiuki	19 818 856	3 193	99,78	18 224 675	2 936	1 594 181	46
36	Horyniec-Zdrój	23 120 597	4 704	92,93	27 154 763	5 525	-4 034 166	6
37	Hyżne	21 347 832	3 052	97,04	21 555 318	3 082	-207 487	57

1	2	3	4	5	6	7	8	9
38	Iwierzyce	21 084 023	2 756	98,34	20 395 663	2 666	688 360	99
39	Jarocin	14 931 600	2 733	98,84	14 605 108	2 673	326 492	100
40	Jarosław	35 525 015	2 704	96,83	36 879 181	2 807	-1 354 166	103
41	Jasienica Rosielna	26 424 337	3 418	86,65	28 897 077	3 737	-2 472 740	31
42	Jasło	45 273 461	2 760	100,23	38 373 801	2 339	6 899 660	96
43	Jaśliska	8 597 861	4 192	99,92	8 832 938	4 307	-235 077	9
44	Jawornik Polski	17 205 053	3 777	92,81	18 251 214	4 007	-1 046 161	14
45	Jeżowe	34 610 916	3 408	98,75	33 727 813	3 321	883 103	32
46	Jodłowa	16 679 280	3 085	97,52	17 634 871	3 262	-955 591	53
47	Kamień	26 412 042	3 834	99,88	26 202 268	3 803	209 774	12
48	Komańcza	15 388 866	3 083	89,90	14 956 149	2 997	432 717	54
49	Korczyna	36 598 226	3 297	99,23	37 409 712	3 370	-811 485	37
50	Krasiczyn	14 863 529	2 898	100,46	15 046 848	2 934	-183 319	79
51	Krasne	31 208 199	2 907	93,33	29 860 546	2 782	1 347 654	77
52	Krempna	9 484 480	4 904	110,57	9 345 439	4 832	139 041	4
53	Krościenko Wyżne	15 870 930	2 863	99,07	17 039 809	3 074	-1 168 879	86
54	Krzeszów	14 467 729	3 387	96,58	12 941 410	3 029	1 526 319	34
55	Krzywcza	17 070 724	3 491	98,40	15 554 742	3 181	1 515 983	22
56	Kuryłówka	19 653 222	3 447	100,16	20 316 375	3 564	-663 154	28
57	Laszki	20 491 436	2 913	91,58	20 928 768	2 975	-437 332	76
58	Leżajsk	58 166 347	2 893	100,28	56 573 513	2 814	1 592 834	80
59	Lubaczów	33 877 312	3 707	92,94	32 695 244	3 578	1 182 067	15
60	Lubenia	17 330 768	2 685	102,46	17 270 543	2 676	60 226	106
61	Lutowiska	9 178 553	4 387	92,62	8 648 371	4 134	530 182	7
62	Łańcut	59 677 155	2 789	100,15	59 631 604	2 787	45 551	92
63	Majdan Królewski	31 701 233	3 202	100,50	31 502 864	3 182	198 369	44
64	Markowa	19 990 161	3 046	100,02	21 302 619	3 246	-1 312 458	59
65	Medyka	24 781 942	3 814	98,26	24 790 027	3 815	-8 085	13
66	Miejsce Piastowe	38 596 748	2 825	96,78	35 421 353	2 593	3 175 396	89
67	Mielec	39 045 795	2 984	98,63	38 609 495	2 951	436 300	65
68	Niebylec	30 628 609	2 899	100,42	29 923 029	2 832	705 580	78

1	2	3	4	5	6	7	8	9
69	Niwiska	20 424 246	3 387	98,48	20 688 554	3 431	-264 309	33
70	Nowy Żmigród	28 369 537	3 063	95,69	30 416 169	3 284	-2 046 632	56
71	Nozdrzec	24 946 877	2 983	95,30	24 400 979	2 918	545 899	66
72	Olszanica	15 935 998	3 191	97,89	15 836 679	3 171	99 319	47
73	Orły	42 941 166	4 847	98,66	44 723 884	5 048	-1 782 718	5
74	Osiek Jasielski	19 081 205	3 539	95,27	19 169 921	3 555	-88 717	20
75	Ostrów	43 100 325	6 020	91,35	41 921 203	5 855	1 179 122	1
76	Padew Narodowa	15 595 559	2 891	96,64	14 773 435	2 739	822 125	81
77	Pawłosiów	21 315 966	2 542	91,89	23 059 000	2 750	-1 743 034	108
78	Przemyśl	28 986 746	2 850	98,94	26 776 872	2 632	2 209 874	88
79	Przeworsk	36 712 281	2 468	96,55	36 031 155	2 422	681 126	109
80	Pysznica	28 600 485	2 709	96,17	28 053 941	2 657	546 544	101
81	Radomyśl nad Sanem	23 848 609	3 232	95,44	22 170 045	3 005	1 678 564	41
82	Radymno	34 901 781	3 052	97,46	39 201 923	3 428	-4 300 142	58
83	Rakszawa	23 345 988	3 226	100,98	22 588 470	3 121	757 518	43
84	Raniżów	21 219 465	2 964	99,07	19 588 654	2 736	1 630 811	70
85	Rokietnica	11 839 435	2 707	99,84	13 077 018	2 990	-1 237 583	102
86	Roźwienica	19 354 341	3 129	92,70	20 133 773	3 255	-779 432	52
87	Sanok	50 434 529	2 852	94,83	51 623 515	2 919	-1 188 986	87
88	Skołyszyn	37 886 324	3 031	98,68	37 278 721	2 982	607 604	60
89	Solina	27 771 885	5 215	99,82	27 479 123	5 160	292 763	3
90	Stary Dzików	18 344 920	4 232	94,79	17 692 950	4 081	651 970	8
91	Stubno	13 821 366	3 485	93,75	14 235 983	3 590	-414 617	23
92	Świlcza	45 852 594	2 818	96,69	47 765 350	2 936	-1 912 755	90
93	Tarnowiec	26 897 673	2 919	98,91	25 290 754	2 745	1 606 919	74
94	Tryńcza	27 145 338	3 246	80,66	29 396 120	3 515	-2 250 782	40
95	Trzebownisko	71 714 993	3 450	99,46	65 736 467	3 162	5 978 526	27
96	Tuszów Narodowy	23 950 069	2 970	94,61	23 904 805	2 965	45 264	68
97	Tyrawa Wołoska	7 287 753	3 670	90,94	7 499 941	3 776	-212 189	16
98	Wadowice Górne	21 982 972	2 889	100,41	22 364 829	2 940	-381 857	83

1	2	3	4	5	6	7	8	9
99	Wiązownica	31 269 458	2 700	99,99	32 722 010	2 826	-1 452 552	104
100	Wielkie Oczy	13 681 387	3 521	95,22	14 298 650	3 680	-617 263	21
101	Wielopole Skrzyńskie	26 698 920	3 195	98,16	25 617 381	3 065	1 081 539	45
102	Wiśniowa	28 549 891	3 453	94,39	29 716 965	3 594	-1 167 074	26
103	Wojaszówka	27 435 191	2 965	99,49	29 932 599	3 235	-2 497 408	69
104	Zaleszany	31 503 380	2 890	101,31	31 718 561	2 910	-215 181	82
105	Zarszyn	29 443 051	3 171	99,02	31 067 002	3 346	-1 623 951	50
106	Zarzecze	21 015 159	2 925	97,17	21 308 292	2 966	-293 133	72
107	Żołynia	22 963 523	3 322	90,93	23 173 272	3 352	-209 748	36
108	Żurawica	34 893 961	2 699	96,24	34 417 383	2 662	476 578	105
109	Żyraków	36 715 367	2 670	97,94	38 257 705	2 783	-1 542 338	107
	Gminy wiejskie razem	**2 811 004 662**	**3 141**	**97,41**	**2 801 396 242**	**3 130**	**9 608 420**	

Struktura dochodów jednostek samorządu terytorialnego w 2014 roku (w %) **Tabela B**

Lp.	Nazwa jednostki	Dochody własne	Subwencja ogólna	Dotacje celowe
1	2	3	4	5
	Samorząd województwa	**16,99**	**23,85**	**59,16**
	POWIATY			
1	bieszczadzki	38,88	33,61	27,51
2	brzozowski	20,16	48,86	30,98
3	dębicki	31,44	45,05	23,51
4	jarosławski	21,33	52,38	26,28
5	jasielski	20,46	45,61	33,93
6	kolbuszowski	22,21	45,52	32,28
7	krośnieński	24,66	44,18	31,17
8	leski	20,56	45,95	33,48
9	leżajski	17,25	43,40	39,35
10	lubaczowski	18,29	49,67	32,04
11	łańcucki	28,91	36,60	34,48
12	mielecki	27,63	47,66	24,70
13	niżański	19,58	55,05	25,37
14	przemyski	34,80	40,54	24,65
15	przeworski	26,35	36,65	37,00
16	ropczycko-sędziszowski	26,91	46,96	26,13
17	rzeszowski	28,45	26,48	45,07
18	sanocki	20,00	46,13	33,88
19	stalowowolski	28,46	47,82	23,72
20	strzyżowski	18,80	40,98	40,22
21	tarnobrzeski	26,78	38,01	35,21
	Powiaty razem	**24,64**	**43,92**	**31,45**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU			
1	Krosno	39,02	29,77	31,21
2	Przemyśl	35,62	32,92	31,45
3	Rzeszów	50,27	27,64	22,09
4	Tarnobrzeg	51,46	31,02	17,52
	Miasta na prawach powiatu razem	**45,82**	**29,43**	**24,75**
	MIASTA			
1	Dębica	58,52	21,40	20,08
2	Dynów	26,20	40,00	33,80
3	Jarosław	60,60	20,66	18,74
4	Jasło	59,52	19,65	20,83
5	Leżajsk	57,86	20,19	21,95
6	Lubaczów	50,61	24,19	25,20
7	Łańcut	64,55	19,01	16,44
8	Mielec	65,46	18,86	15,69
9	Przeworsk	55,02	19,44	25,54
10	Radymno	58,96	21,13	19,90
11	Sanok	61,20	22,11	16,68
12	Stalowa Wola	55,36	17,39	27,26
	Miasta razem	**58,88**	**20,21**	**20,91**
	MIASTA-GMINY			
1	Baranów Sandomierski	29,71	38,12	32,17
2	Błażowa	27,05	52,39	20,56
3	Boguchwała	48,18	31,98	19,85
4	Brzostek	24,37	46,15	29,48
5	Brzozów	40,82	39,08	20,10
6	Cieszanów	30,45	34,21	35,34
7	Dukla	37,45	37,75	24,80
8	Głogów Małopolski	53,51	22,61	23,87
9	Iwonicz-Zdrój	31,44	37,46	31,10
10	Jedlicze	55,69	21,68	22,62
11	Kańczuga	38,14	42,96	18,90
12	Kolbuszowa	43,03	34,68	22,29
13	Kołaczyce	23,05	43,23	33,72
14	Lesko	52,79	27,59	19,62
15	Narol	36,35	39,22	24,43
16	Nisko	47,39	26,67	25,94
17	Nowa Dęba	56,03	25,46	18,52
18	Nowa Sarzyna	41,08	32,38	26,54

1	2	3	4	5
19	Oleszyce	34,06	36,70	29,24
20	Pilzno	32,82	32,50	34,68
21	Pruchnik	24,90	42,52	32,58
22	Przecław	24,25	49,23	26,51
23	Radomyśl Wielki	23,57	49,55	26,88
24	Ropczyce	41,41	28,10	30,49
25	Rudnik nad Sanem	30,89	39,89	29,22
26	Rymanów	35,31	45,23	19,47
27	Sędziszów Małopolski	38,44	38,12	23,44
28	Sieniawa	40,02	37,72	22,27
29	Sokołów Małopolski	32,21	42,53	25,26
30	Strzyżów	33,19	41,18	25,63
31	Tyczyn	35,94	43,00	21,06
32	Ulanów	21,63	48,69	29,68
33	Ustrzyki Dolne	44,74	32,74	22,52
34	Zagórz	31,12	28,90	39,98
35	Zaklików	29,85	43,36	26,79
	Miasta-gminy razem	**37,90**	**36,32**	**25,79**
	GMINY WIEJSKIE			
1	Adamówka	19,34	40,99	39,67
2	Baligród	48,79	25,79	25,43
3	Besko	24,12	43,80	32,08
4	Białobrzegi	36,87	41,47	21,67
5	Bircza	25,07	38,91	36,02
6	Bojanów	24,33	48,58	27,10
7	Borowa	31,73	45,84	22,43
8	Brzyska	19,52	48,71	31,76
9	Bukowsko	26,62	45,68	27,70
10	Chłopice	32,82	40,67	26,51
11	Chmielnik	31,16	38,04	30,80
12	Chorkówka	26,68	52,33	20,99
13	Cisna	57,37	17,66	24,96
14	Cmolas	19,64	48,03	32,33
15	Czarna (Bieszczadzka)	49,80	31,44	18,76
16	Czarna (Dębicka)	26,51	44,09	29,40
17	Czarna (Łańcucka)	33,34	34,18	32,48
18	Czermin	29,15	49,16	21,69
19	Czudec	26,38	48,44	25,17
20	Dębica	37,87	32,06	30,07
21	Dębowiec	29,08	48,38	22,54
22	Domaradz	21,68	44,23	34,09
23	Dubiecko	22,01	46,47	31,52
24	Dydnia	22,88	52,79	24,32
25	Dynów	25,06	50,82	24,12
26	Dzikowiec	15,46	56,77	27,77
27	Fredropol	39,31	34,65	26,04
28	Frysztak	25,86	48,99	25,15
29	Gać	29,59	41,73	28,68
30	Gawłuszowice	38,11	38,46	23,43
31	Gorzyce	41,91	37,11	20,98
32	Grębów	35,68	39,69	24,63
33	Grodzisko Dolne	23,53	46,04	30,43
34	Haczów	29,51	45,20	25,29
35	Harasiuki	17,24	52,41	30,35
36	Horyniec-Zdrój	32,04	24,86	43,11
37	Hyżne	27,33	48,56	24,11
38	Iwierzyce	27,74	45,77	26,49
39	Jarocin	16,81	54,56	28,63
40	Jarosław	37,67	33,65	28,69
41	Jasienica Rosielna	25,31	44,88	29,81
42	Jasło	38,84	36,94	24,22
43	Jaśliska	26,42	41,67	31,90
44	Jawornik Polski	22,45	39,98	37,57
45	Jeżowe	20,30	52,10	27,60
46	Jodłowa	21,32	47,93	30,75
47	Kamień	16,00	52,59	31,41
48	Komańcza	47,30	34,24	18,46

1	2	3	4	5
49	Korczyna	40,23	35,56	24,21
50	Krasiczyn	43,32	30,81	25,86
51	Krasne	54,06	25,80	20,14
52	Krempna	36,64	32,84	30,52
53	Krościenko Wyżne	36,16	36,05	27,79
54	Krzeszów	28,64	38,67	32,69
55	Krzywcza	34,45	40,84	24,71
56	Kuryłówka	28,45	37,53	34,01
57	Laszki	29,34	39,54	31,12
58	Leżajsk	33,89	41,56	24,56
59	Lubaczów	31,70	35,04	33,27
60	Lubenia	32,14	43,89	23,97
61	Lutowiska	55,40	26,50	18,10
62	Łańcut	32,36	44,32	23,32
63	Majdan Królewski	16,87	51,67	31,46
64	Markowa	40,01	37,15	22,83
65	Medyka	52,57	21,67	25,76
66	Miejsce Piastowe	37,09	42,31	20,60
67	Mielec	35,62	37,30	27,08
68	Niebylec	28,19	50,23	21,58
69	Niwiska	19,12	48,77	32,11
70	Nowy Żmigród	24,80	49,99	25,21
71	Nozdrzec	20,92	51,23	27,86
72	Olszanica	38,57	39,21	22,22
73	Orły	26,46	26,21	47,33
74	Osiek Jasielski	17,68	37,20	45,11
75	Ostrów	68,28	20,89	10,83
76	Padew Narodowa	31,98	45,84	22,18
77	Pawłosiów	40,75	34,87	24,38
78	Przemyśl	40,76	34,54	24,69
79	Przeworsk	29,40	48,29	22,31
80	Pysznica	37,80	39,66	22,54
81	Radomyśl nad Sanem	32,79	41,09	26,12
82	Radymno	28,86	39,23	31,91
83	Rakszawa	31,85	45,45	22,71
84	Raniżów	23,23	49,64	27,14
85	Rokietnica	33,21	41,87	24,93
86	Roźwienica	30,23	43,68	26,08
87	Sanok	37,21	38,44	24,35
88	Skołyszyn	31,01	43,12	25,86
89	Solina	71,90	14,90	13,19
90	Stary Dzików	49,80	24,27	25,93
91	Stubno	36,56	36,13	27,30
92	Świlcza	34,29	39,74	25,97
93	Tarnowiec	36,63	40,93	22,44
94	Tryńcza	45,71	32,12	22,17
95	Trzebownisko	45,60	27,80	26,60
96	Tuszów Narodowy	30,19	37,69	32,12
97	Tyrawa Wołoska	21,42	39,66	38,92
98	Wadowice Górne	29,85	48,44	21,72
99	Wiązownica	31,74	44,31	23,95
100	Wielkie Oczy	29,13	31,51	39,36
101	Wielopole Skrzyńskie	18,65	49,86	31,50
102	Wiśniowa	28,87	47,64	23,48
103	Wojaszówka	31,89	40,09	28,03
104	Zaleszany	26,82	39,87	33,31
105	Zarszyn	31,76	39,74	28,50
106	Zarzecze	26,45	47,96	25,58
107	Żołynia	34,46	40,94	24,60
108	Żurawica	46,16	31,66	22,17
109	Żyraków	40,59	37,54	21,88
	Gminy wiejskie razem	**32,85**	**40,30**	**26,85**

Dochody majątkowe w 2014 roku (w %) **Tabela C**

Lp.	Nazwa jednostki	Udział dochodów majątkowych w dochodach ogółem	Udział dochodów ze sprzedaży majątku w dochodach majątkowych	Relacja dochodów majątkowych wykonanych do planowanych
1	2	3	4	5
	Samorząd województwa	**43,02**	**2,42**	**89,91**
	POWIATY			
1	bieszczadzki	10,43	0,55	99,90
2	brzozowski	8,73	0,22	92,76
3	dębicki	6,25	13,74	93,18
4	jarosławski	8,76	6,34	89,57
5	jasielski	17,04	0,93	83,42
6	kolbuszowski	8,31	6,79	79,20
7	krośnieński	12,96	1,42	99,99
8	leski	6,07	8,48	97,60
9	leżajski	16,00	0,14	89,96
10	lubaczowski	4,96	5,16	97,47
11	łańcucki	11,76	5,94	97,22
12	mielecki	7,41	0,21	87,34
13	niżański	8,69	1,21	92,54
14	przemyski	15,74	1,44	93,32
15	przeworski	12,95	0,30	80,03
16	ropczycko-sędziszowski	8,31	9,40	91,76
17	rzeszowski	20,69	1,59	55,35
18	sanocki	13,67	0,20	77,61
19	stalowowolski	4,35	40,75	83,85
20	strzyżowski	20,40	0,03	113,02
21	tarnobrzeski	10,64	12,11	48,98
	Powiaty razem	**11,43**	**3,61**	**81,40**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU			
1	Krosno	20,57	2,42	101,05
2	Przemyśl	17,54	12,89	98,00
3	Rzeszów	15,96	9,07	96,06
4	Tarnobrzeg	16,98	12,84	72,22
	Miasta na prawach powiatu razem	**17,12**	**9,04**	**93,40**
	MIASTA			
1	Dębica	5,35	28,70	89,33
2	Dynów	17,31	6,08	60,32
3	Jarosław	3,67	45,04	39,68
4	Jasło	3,91	2,82	97,63
5	Leżajsk	5,60	8,92	94,26
6	Lubaczów	14,23	17,23	66,56
7	Łańcut	9,49	56,58	106,35
8	Mielec	6,90	37,08	107,73
9	Przeworsk	11,38	12,68	92,19
10	Radymno	17,27	94,37	96,97
11	Sanok	5,89	32,84	39,31
12	Stalowa Wola	16,40	10,99	85,05
	Miasta razem	**8,69**	**23,73**	**77,18**
	MIASTA-GMINY			
1	Baranów Sandomierski	12,04	2,21	71,12
2	Błażowa	4,81	4,89	83,74
3	Boguchwała	12,46	1,71	73,70
4	Brzostek	3,72	5,82	77,68
5	Brzozów	3,08	32,68	66,10
6	Cieszanów	19,33	9,28	71,38
7	Dukla	6,38	8,31	94,38
8	Głogów Małopolski	12,68	24,02	96,79
9	Iwonicz-Zdrój	12,98	2,06	92,21
10	Jedlicze	9,27	1,96	69,59
11	Kańczuga	7,86	8,55	89,21
12	Kolbuszowa	6,02	16,83	91,05
13	Kołaczyce	14,87	1,58	122,22
14	Lesko	21,21	26,29	98,11
15	Narol	16,93	16,57	86,37
16	Nisko	9,13	12,01	74,56
17	Nowa Dęba	2,77	19,03	45,38

1	2	3	4	5
18	Nowa Sarzyna	6,92	21,51	100,23
19	Oleszyce	8,70	31,21	89,58
20	Pilzno	18,20	2,16	70,71
21	Pruchnik	9,48	1,62	92,10
22	Przecław	8,73	3,87	78,03
23	Radomyśl Wielki	3,10	7,46	65,19
24	Ropczyce	13,17	6,46	99,57
25	Rudnik nad Sanem	2,47	33,84	47,60
26	Rymanów	8,53	39,06	105,07
27	Sędziszów Małopolski	6,06	23,69	87,43
28	Sieniawa	15,29	65,95	92,72
29	Sokołów Małopolski	9,98	19,25	96,83
30	Strzyżów	7,58	7,52	90,16
31	Tyczyn	3,78	31,12	103,06
32	Ulanów	13,01	3,36	96,43
33	Ustrzyki Dolne	5,89	32,70	94,77
34	Zagórz	27,75	8,25	51,45
35	Zaklików	4,56	4,42	90,27
	Miasta-gminy razem	**9,72**	**13,73**	**80,62**
	GMINY WIEJSKIE			
1	Adamówka	25,59	7,96	97,13
2	Baligród	15,51	71,50	92,98
3	Besko	6,55	14,10	85,34
4	Białobrzegi	2,75	31,50	52,79
5	Bircza	11,41	24,15	81,64
6	Bojanów	12,65	11,34	88,23
7	Borowa	2,00	38,76	79,39
8	Brzyska	7,98	1,61	103,88
9	Bukowsko	8,13	17,78	88,89
10	Chłopice	8,36	2,42	68,77
11	Chmielnik	12,50	0,02	89,05
12	Chorkówka	3,94	4,54	80,28
13	Cisna	21,96	17,14	81,66
14	Cmolas	11,44	5,80	92,44
15	Czarna (Bieszczadzka)	1,16	10,57	16,05
16	Czarna (Dębicka)	8,10	1,53	90,32
17	Czarna (Łańcucka)	19,51	8,74	100,04
18	Czermin	3,98	14,85	77,48
19	Czudec	2,18	7,75	90,79
20	Dębica	16,48	0,49	99,54
21	Dębowiec	8,72	6,70	81,10
22	Domaradz	13,01	4,60	954,89
23	Dubiecko	9,04	7,48	91,51
24	Dydnia	8,73	22,21	85,69
25	Dynów	1,78	2,16	76,18
26	Dzikowiec	1,39	22,33	37,56
27	Fredropol	15,10	55,38	48,47
28	Frysztak	3,51	0,41	61,03
29	Gać	6,61	19,37	92,36
30	Gawłuszowice	10,14	45,08	81,59
31	Gorzyce	6,34	17,74	57,32
32	Grębów	8,29	51,95	110,21
33	Grodzisko Dolne	7,62	4,17	64,32
34	Haczów	15,42	1,20	98,65
35	Harasiuki	2,40	0,21	69,22
36	Horyniec-Zdrój	34,14	12,32	82,50
37	Hyżne	6,18	1,27	69,13
38	Iwierzyce	0,69	19,69	62,51
39	Jarocin	4,60	1,85	83,01
40	Jarosław	8,84	7,37	84,35
41	Jasienica Rosielna	10,44	4,33	40,79
42	Jasło	12,46	0,64	90,61
43	Jaśliska	16,83	1,38	95,93
44	Jawornik Polski	11,57	4,67	84,45
45	Jeżowe	8,06	12,18	94,71
46	Jodłowa	5,45	0,04	79,52
47	Kamień	5,49	0,33	95,34
48	Komańcza	6,53	35,00	47,56
49	Korczyna	19,57	5,06	95,06
50	Krasiczyn	5,86	55,21	89,43
51	Krasne	4,11	2,34	38,87
52	Krempna	20,90	8,56	208,24

1	2	3	4	5
53	Krościenko Wyżne	9,42	0,47	93,46
54	Krzeszów	14,23	1,33	94,97
55	Krzywcza	20,22	7,64	95,25
56	Kuryłówka	10,77	31,96	98,94
57	Laszki	6,34	14,47	58,48
58	Leżajsk	7,73	17,36	76,52
59	Lubaczów	18,45	20,76	74,95
60	Lubenia	7,30	4,84	99,79
61	Lutowiska	2,66	22,00	28,74
62	Łańcut	6,97	6,03	92,17
63	Majdan Królewski	10,99	5,25	98,53
64	Markowa	5,49	9,15	92,71
65	Medyka	21,83	1,45	97,21
66	Miejsce Piastowe	5,94	9,61	66,62
67	Mielec	9,26	12,23	82,02
68	Niebylec	10,15	2,42	98,11
69	Niwiska	7,03	1,10	95,18
70	Nowy Żmigród	7,02	4,41	66,40
71	Nozdrzec	3,11	10,61	44,29
72	Olszanica	14,00	25,64	92,20
73	Orły	40,50	10,05	95,90
74	Osiek Jasielski	28,75	1,67	88,35
75	Ostrów	7,61	31,27	72,21
76	Padew Narodowa	6,57	15,75	68,12
77	Pawłosiów	8,07	4,07	78,95
78	Przemyśl	3,09	48,68	73,37
79	Przeworsk	2,45	16,30	30,14
80	Pysznica	9,22	31,12	71,35
81	Radomyśl nad Sanem	10,92	39,07	80,51
82	Radymno	10,50	5,84	91,59
83	Rakszawa	6,08	40,75	117,98
84	Raniżów	2,03	52,15	61,09
85	Rokietnica	1,80	4,65	69,47
86	Rożwienica	7,40	10,78	78,54
87	Sanok	3,04	47,74	32,94
88	Skołyszyn	7,47	1,92	86,03
89	Solina	16,55	8,27	98,57
90	Stary Dzików	23,15	33,82	86,83
91	Stubno	7,65	22,63	91,21
92	Świlcza	8,86	2,46	73,04
93	Tarnowiec	12,98	2,79	95,36
94	Tryńcza	10,57	1,92	43,79
95	Trzebownisko	20,41	26,17	92,46
96	Tuszów Narodowy	10,57	23,40	85,43
97	Tyrawa Wołoska	21,14	10,47	95,57
98	Wadowice Górne	1,73	7,90	140,57
99	Wiązownica	7,26	66,85	102,23
100	Wielkie Oczy	23,80	14,47	87,09
101	Wielopole Skrzyńskie	7,18	4,27	79,93
102	Wiśniowa	13,89	2,86	68,01
103	Wojaszówka	19,16	0,14	98,28
104	Zaleszany	13,06	5,14	100,16
105	Zarszyn	7,57	18,77	82,73
106	Zarzecze	4,26	29,87	61,74
107	Żołynia	8,84	0,01	56,69
108	Żurawica	4,76	32,79	53,33
109	Żyraków	7,75	3,24	80,08
	Gminy wiejskie razem	**10,36**	**12,67**	**82,97**

Udział środków pochodzących ze źródeł zagranicznych w dochodach ogółem (w %) **Tabela D**

Lp.	Nazwa jednostki	Lata	
		2013	2014
1	2	3	4
	Samorząd województwa	**38,15**	**35,45**
	POWIATY		
1	bieszczadzki	15,89	20,21
2	brzozowski	6,87	6,51
3	dębicki	6,63	2,55
4	jarosławski	5,25	6,24
5	jasielski	11,59	12,27
6	kolbuszowski	15,05	6,34
7	krośnieński	4,75	4,80
8	leski	8,29	7,01
9	leżajski	10,13	9,70
10	lubaczowski	7,98	4,80
11	łańcucki	7,85	13,87
12	mielecki	10,90	5,76
13	niżański	5,11	4,02
14	przemyski	5,60	1,97
15	przeworski	9,41	12,35
16	ropczycko-sędziszowski	17,41	7,32
17	rzeszowski	21,49	14,41
18	sanocki	11,97	7,67
19	stalowowolski	13,00	4,65
20	strzyżowski	22,57	10,36
21	tarnobrzeski	18,09	9,36
	Powiaty razem	**11,42**	**8,20**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU		
1	Krosno	11,66	18,67
2	Przemyśl	16,21	14,30
3	Rzeszów	16,87	13,34
4	Tarnobrzeg	12,21	12,55
	Miasta na prawach powiatu razem	**15,36**	**14,71**
	MIASTA		
1	Dębica	3,29	3,05
2	Dynów	9,62	16,30
3	Jarosław	4,21	2,23
4	Jasło	6,40	1,60
5	Leżajsk	9,84	4,38
6	Lubaczów	11,18	10,26
7	Łańcut	3,74	0,72
8	Mielec	2,89	2,09
9	Przeworsk	12,89	8,62
10	Radymno	13,81	1,12
11	Sanok	8,17	2,68
12	Stalowa Wola	11,70	13,85
	Miasta razem	**7,10**	**5,57**
	MIASTA-GMINY		
1	Baranów Sandomierski	13,97	12,42
2	Błażowa	2,20	1,26
3	Boguchwała	3,46	12,36
4	Brzostek	4,20	1,98
5	Brzozów	6,93	2,13
6	Cieszanów	13,49	15,78
7	Dukla	1,00	7,23
8	Głogów Małopolski	4,05	8,61
9	Iwonicz-Zdrój	3,22	12,16
10	Jedlicze	3,06	7,97
11	Kańczuga	3,10	7,05
12	Kolbuszowa	9,35	3,49
13	Kołaczyce	3,78	10,41
14	Lesko	1,77	11,69
15	Narol	11,58	12,76
16	Nisko	8,76	6,08
17	Nowa Dęba	10,42	2,28
18	Nowa Sarzyna	5,02	5,53
19	Oleszyce	3,67	3,76
20	Pilzno	11,39	16,25
21	Pruchnik	3,29	9,50

1	2	3	4
22	Przecław	4,71	7,58
23	Radomyśl Wielki	7,28	5,20
24	Ropczyce	8,23	9,99
25	Rudnik nad Sanem	2,09	0,91
26	Rymanów	3,20	5,60
27	Sędziszów Małopolski	4,44	2,87
28	Sieniawa	5,69	2,89
29	Sokołów Małopolski	12,67	6,11
30	Strzyżów	12,57	4,54
31	Tyczyn	7,63	0,86
32	Ulanów	23,77	11,66
33	Ustrzyki Dolne	4,20	4,32
34	Zagórz	21,42	24,28
35	Zaklików	3,07	1,72
	Miasta-gminy razem	**7,10**	**7,41**
	GMINY WIEJSKIE		
1	Adamówka	2,59	18,07
2	Baligród	4,15	4,56
3	Besko	9,87	9,42
4	Białobrzegi	6,91	3,30
5	Bircza	4,13	9,35
6	Bojanów	8,62	8,93
7	Borowa	3,33	4,23
8	Brzyska	12,37	9,55
9	Bukowsko	3,90	1,86
10	Chłopice	3,28	1,52
11	Chmielnik	5,99	10,00
12	Chorkówka	6,50	2,17
13	Cisna	6,46	8,31
14	Cmolas	7,46	10,62
15	Czarna (Bieszczadzka)	10,13	4,42
16	Czarna (Dębicka)	5,24	5,46
17	Czarna (Łańcucka)	6,72	18,21
18	Czermin	3,43	3,70
19	Czudec	3,55	2,28
20	Dębica	17,42	15,37
21	Dębowiec	3,43	6,24
22	Domaradz	8,96	12,60
23	Dubiecko	6,09	8,25
24	Dydnia	3,97	1,84
25	Dynów	3,41	2,98
26	Dzikowiec	6,42	1,82
27	Fredropol	1,36	1,40
28	Frysztak	7,14	2,57
29	Gać	10,95	6,09
30	Gawłuszowice	3,64	5,99
31	Gorzyce	2,63	4,10
32	Grębów	7,48	4,67
33	Grodzisko Dolne	8,13	7,46
34	Haczów	3,62	8,69
35	Harasiuki	0,49	3,42
36	Horyniec-Zdrój	17,95	27,78
37	Hyżne	7,39	5,53
38	Iwierzyce	5,17	0,70
39	Jarocin	6,64	5,63
40	Jarosław	3,89	8,38
41	Jasienica Rosielna	6,69	7,98
42	Jasło	5,76	12,32
43	Jaśliska	0,20	14,21
44	Jawornik Polski	3,77	12,63
45	Jeżowe	7,93	6,00
46	Jodłowa	7,39	4,32
47	Kamień	9,73	5,40
48	Komańcza	4,43	4,88
49	Korczyna	4,95	15,18
50	Krasiczyn	0,87	2,60
51	Krasne	1,90	3,84
52	Krempna	11,50	20,18
53	Krościenko Wyżne	1,67	9,57

1	2	3	4
54	Krzeszów	16,21	12,77
55	Krzywcza	0,79	16,54
56	Kuryłówka	11,62	11,61
57	Laszki	1,96	6,23
58	Leżajsk	6,01	4,93
59	Lubaczów	16,50	12,41
60	Lubenia	25,39	4,82
61	Lutowiska	4,94	4,99
62	Łańcut	9,05	5,39
63	Majdan Królewski	4,14	9,84
64	Markowa	4,31	3,07
65	Medyka	3,86	20,53
66	Miejsce Piastowe	4,44	5,62
67	Mielec	6,02	9,16
68	Niebylec	5,01	4,58
69	Niwiska	9,54	8,40
70	Nowy Żmigród	2,44	5,53
71	Nozdrzec	6,07	6,39
72	Olszanica	19,14	2,70
73	Orły	2,50	32,68
74	Osiek Jasielski	19,74	20,65
75	Ostrów	2,92	0,68
76	Padew Narodowa	3,10	2,57
77	Pawłosiów	3,69	7,92
78	Przemyśl	2,35	2,46
79	Przeworsk	3,49	2,30
80	Pysznica	4,40	6,31
81	Radomyśl nad Sanem	12,60	4,01
82	Radymno	1,69	9,92
83	Rakszawa	6,02	3,69
84	Raniżów	7,77	1,26
85	Rokietnica	2,46	1,59
86	Roźwienica	8,64	4,49
87	Sanok	1,90	1,58
88	Skołyszyn	3,86	4,44
89	Solina	3,50	17,56
90	Stary Dzików	7,75	14,60
91	Stubno	3,56	5,48
92	Świlcza	5,82	6,92
93	Tarnowiec	1,60	10,35
94	Tryńcza	1,83	11,35
95	Trzebownisko	6,94	14,61
96	Tuszów Narodowy	11,00	5,10
97	Tyrawa Wołoska	4,24	4,06
98	Wadowice Górne	2,03	2,18
99	Wiązownica	10,41	2,92
100	Wielkie Oczy	12,93	8,46
101	Wielopole Skrzyńskie	8,14	8,11
102	Wiśniowa	1,93	11,96
103	Wojaszówka	2,66	9,95
104	Zaleszany	5,85	13,26
105	Zarszyn	11,84	9,01
106	Zarzecze	4,52	2,24
107	Żołynia	6,83	8,04
108	Żurawica	1,07	3,11
109	Żyraków	1,79	4,85
	Gminy wiejskie razem	**6,22**	**7,64**

Struktura wydatków według ważniejszych działów klasyfikacji budżetowej w 2014 roku **Tabela E**

Lp.	Nazwa jednostki	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
	Samorząd województwa	**43,77**	**10,13**	**7,18**	**4,61**	**0,62**	**0,13**
	POWIATY						
1	bieszczadzki	29,79	7,61	16,35	24,10	5,54	0,02
2	brzozowski	10,82	12,03	30,84	20,61	3,74	0,05
3	dębicki	14,69	8,08	41,52	20,02	1,60	0,14
4	jarosławski	9,85	8,08	36,19	17,03	10,92	0,00
5	jasielski	17,68	7,90	36,00	17,13	4,60	0,04
6	kolbuszowski	15,03	12,98	29,49	14,43	2,62	0,11
7	krośnieński	25,11	10,72	20,88	17,79	10,59	0,03
8	leski	5,36	13,32	30,54	10,83	13,44	0,06
9	leżajski	11,52	8,62	33,03	16,53	7,40	0,00
10	lubaczowski	8,07	7,75	30,22	23,56	11,23	0,09
11	łańcucki	15,27	10,45	34,99	16,68	9,65	0,09
12	mielecki	11,89	11,70	36,21	13,52	8,70	0,29
13	niżański	15,98	12,77	33,39	12,25	5,20	0,18
14	przemyski	39,09	17,11	8,38	24,44	2,43	0,06
15	przeworski	10,29	10,28	28,52	13,10	2,78	0,05
16	ropczycko-sędziszowski	12,28	11,10	35,47	22,66	3,50	0,97
17	rzeszowski	19,35	9,04	15,48	20,04	3,76	0,00
18	sanocki	14,88	8,24	40,20	11,46	5,57	0,77
19	stalowowolski	3,52	7,70	46,32	18,21	5,76	0,31
20	strzyżowski	18,10	8,12	25,31	17,48	11,03	0,12
21	tarnobrzeski	12,80	11,66	33,34	22,99	5,86	0,14
	Powiaty razem	**14,58**	**9,70**	**31,97**	**17,65**	**6,53**	**0,17**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU						
1	Krosno	27,32	5,46	30,33	11,34	3,28	4,05
2	Przemyśl	22,89	6,08	30,15	18,16	4,91	4,53
3	Rzeszów	27,86	5,23	33,00	11,62	3,40	8,14
4	Tarnobrzeg	16,52	6,52	34,14	13,15	2,62	8,93
	Miasta na prawach powiatu razem	**25,47**	**5,58**	**32,19**	**12,99**	**3,57**	**6,93**

1	2	3	4	5	6	7	8
	MIASTA						
1	Dębica	11,87	7,21	38,96	19,64	1,99	8,44
2	Dynów	6,57	10,64	31,83	15,57	1,30	5,20
3	Jarosław	5,15	10,80	38,49	19,92	2,04	7,80
4	Jasło	6,37	8,61	36,26	21,28	1,53	11,66
5	Leżajsk	2,99	13,68	42,86	18,81	0,46	6,40
6	Lubaczów	4,74	10,08	31,95	13,30	0,82	23,78
7	Łańcut	9,56	8,76	43,25	14,91	1,72	4,57
8	Mielec	10,11	5,70	38,26	15,77	1,73	11,16
9	Przeworsk	3,55	8,13	42,91	15,71	0,45	17,70
10	Radymno	7,47	12,76	36,88	19,38	0,95	12,24
11	Sanok	5,02	8,43	34,49	19,76	1,84	11,90
12	Stalowa Wola	13,20	5,30	26,55	16,23	0,93	23,53
	Miasta razem	**8,70**	**7,79**	**35,51**	**17,79**	**1,46**	**13,41**
	MIASTA-GMINY						
1	Baranów Sandomierski	6,93	8,73	39,02	18,78	3,44	8,19
2	Błażowa	6,61	8,13	49,08	18,82	1,40	3,78
3	Boguchwała	10,01	6,94	33,39	14,75	0,95	17,84
4	Brzostek	6,52	5,95	35,20	27,35	2,29	12,55
5	Brzozów	2,64	10,98	44,78	17,97	2,55	5,48
6	Cieszanów	10,46	15,17	28,58	13,30	1,04	3,24
7	Dukla	5,13	8,36	35,95	22,21	2,49	6,43
8	Głogów Małopolski	7,62	8,23	43,32	15,05	1,76	6,23
9	Iwonicz-Zdrój	6,12	9,25	39,14	14,62	1,57	20,37
10	Jedlicze	3,22	12,85	33,32	18,07	0,92	8,56
11	Kańczuga	8,11	8,04	42,86	19,21	0,97	5,22
12	Kolbuszowa	2,28	8,31	42,65	19,63	1,35	7,35
13	Kołaczyce	13,91	8,75	33,15	20,80	1,00	13,15
14	Lesko	2,88	9,46	30,38	17,31	1,30	10,80
15	Narol	4,69	11,58	36,41	19,60	1,48	7,32
16	Nisko	11,97	9,62	31,30	19,24	1,32	14,61
17	Nowa Dęba	4,28	7,95	35,82	19,21	0,74	15,84
18	Nowa Sarzyna	8,91	7,45	39,80	21,87	1,56	5,98
19	Oleszyce	9,09	9,08	37,26	17,67	1,12	4,82
20	Pilzno	7,20	5,73	43,73	15,82	1,00	6,14
21	Pruchnik	8,40	9,73	32,16	20,64	1,79	4,70
22	Przecław	6,41	11,16	44,92	18,02	0,72	4,93

1	2	3	4	5	6	7	8
23	Radomyśl Wielki	7,84	7,31	45,28	20,05	1,65	4,88
24	Ropczyce	11,62	7,15	40,44	16,97	1,42	5,14
25	Rudnik nad Sanem	6,21	10,71	35,60	30,65	2,42	5,10
26	Rymanów	5,17	12,05	44,51	12,61	1,74	7,31
27	Sędziszów Małopolski	6,39	8,21	44,82	20,85	1,17	3,70
28	Sieniawa	9,75	10,28	37,07	16,06	0,91	6,13
29	Sokołów Małopolski	9,42	6,15	40,55	15,92	0,81	5,90
30	Strzyżów	14,13	7,87	37,40	21,50	1,23	4,99
31	Tyczyn	6,34	9,50	46,07	18,87	2,87	5,01
32	Ulanów	8,46	9,26	41,86	18,43	1,67	3,96
33	Ustrzyki Dolne	4,88	7,41	34,08	20,72	1,54	8,96
34	Zagórz	4,50	5,77	33,14	12,01	1,44	18,82
35	Zaklików	6,23	10,81	38,74	21,70	2,05	9,37
	Miasta-gminy razem	**7,26**	**8,65**	**38,87**	**18,54**	**1,52**	**8,30**
	GMINY WIEJSKIE						
1	Adamówka	19,29	10,37	29,23	15,40	0,99	9,52
2	Baligród	3,90	12,43	32,50	25,10	0,29	6,01
3	Besko	5,45	10,16	33,59	23,38	1,19	5,59
4	Białobrzegi	15,17	5,53	41,49	17,87	1,28	4,37
5	Bircza	3,02	12,48	31,40	26,21	0,41	8,68
6	Bojanów	6,57	8,01	32,87	16,84	1,23	14,51
7	Borowa	4,17	12,80	45,32	13,76	1,28	5,05
8	Brzyska	4,67	14,94	37,03	21,96	4,06	4,34
9	Bukowsko	7,96	14,32	40,24	17,70	1,35	3,09
10	Chłopice	3,89	10,63	38,64	15,75	0,90	7,05
11	Chmielnik	9,82	8,26	42,57	16,87	1,43	5,55
12	Chorkówka	3,11	9,11	52,90	16,92	1,21	4,57
13	Cisna	8,09	15,43	35,24	11,33	2,71	6,93
14	Cmolas	8,12	7,67	40,50	19,80	1,30	8,18
15	Czarna (Bieszczadzka)	0,35	14,35	34,10	16,11	0,55	4,10
16	Czarna (Dębicka)	10,31	7,54	40,27	19,88	2,79	5,70
17	Czarna (Łańcucka)	5,63	6,25	39,28	13,66	0,27	4,95
18	Czermin	5,40	9,26	50,30	15,80	0,68	4,39
19	Czudec	5,86	6,50	48,50	21,86	1,78	4,62
20	Dębica	7,09	6,31	36,41	14,69	0,98	10,76
21	Dębowiec	4,34	10,20	42,44	21,54	1,55	9,49
22	Domaradz	6,58	8,43	33,02	18,67	0,55	2,43

1	2	3	4	5	6	7	8
23	Dubiecko	3,58	11,53	37,49	25,18	0,65	4,70
24	Dydnia	7,90	10,01	42,64	19,12	1,20	3,10
25	Dynów	8,41	12,15	47,84	18,68	1,28	4,09
26	Dzikowiec	8,47	8,12	37,17	22,98	2,04	3,76
27	Fredropol	7,13	11,94	30,70	21,36	2,72	7,08
28	Frysztak	6,87	8,88	44,88	20,16	2,63	4,35
29	Gać	7,90	10,44	36,25	23,57	0,63	5,89
30	Gawłuszowice	4,50	17,71	34,50	17,08	1,36	4,45
31	Gorzyce	6,40	10,43	46,70	17,53	1,34	5,17
32	Grębów	6,41	10,61	40,83	18,85	2,50	8,95
33	Grodzisko Dolne	10,01	10,80	37,93	18,44	2,42	4,42
34	Haczów	10,62	8,34	42,05	14,77	0,77	10,65
35	Harasiuki	6,64	9,37	41,72	24,30	3,03	4,56
36	Horyniec-Zdrój	5,28	7,43	20,28	11,50	1,08	34,15
37	Hyżne	9,11	9,72	42,69	15,63	1,17	4,09
38	Iwierzyce	7,93	12,29	44,94	20,75	0,96	3,13
39	Jarocin	11,20	9,22	34,86	21,45	2,22	5,53
40	Jarosław	8,52	6,84	33,75	18,22	0,75	4,88
41	Jasienica Rosielna	4,29	5,95	41,69	22,46	1,01	4,02
42	Jasło	4,80	11,53	35,56	25,71	1,60	10,46
43	Jaśliska	10,45	11,17	24,58	17,44	1,31	2,72
44	Jawornik Polski	9,08	12,03	25,86	20,54	1,81	4,30
45	Jeżowe	6,66	8,23	46,84	21,53	2,93	4,88
46	Jodłowa	13,27	11,64	32,63	19,88	0,84	3,89
47	Kamień	9,83	9,17	38,01	20,73	3,80	7,46
48	Komańcza	4,82	15,80	35,80	13,54	0,31	6,03
49	Korczyna	12,87	7,94	34,15	14,83	1,19	8,43
50	Krasiczyn	10,97	12,81	32,67	21,54	0,80	9,05
51	Krasne	9,56	9,03	40,53	15,93	1,92	5,73
52	Krempna	6,75	13,55	24,77	18,58	3,00	16,19
53	Krościenko Wyżne	4,29	9,75	32,17	15,98	1,60	2,76
54	Krzeszów	4,14	12,21	41,45	18,14	1,68	5,33
55	Krzywcza	5,90	9,25	34,65	20,66	0,11	5,17
56	Kuryłówka	4,22	10,94	29,20	20,44	1,14	2,68
57	Laszki	4,75	12,21	41,81	21,62	1,37	3,15
58	Leżajsk	12,63	7,09	41,57	18,83	1,30	3,76
59	Lubaczów	14,24	8,87	29,45	18,77	2,07	9,28

1	2	3	4	5	6	7	8
60	Lubenia	10,61	9,48	38,96	15,12	0,52	9,73
61	Lutowiska	1,35	20,24	32,94	20,53	2,11	4,15
62	Łańcut	6,68	7,01	54,37	16,39	1,53	6,31
63	Majdan Królewski	18,71	7,87	35,17	22,25	0,44	9,39
64	Markowa	4,89	11,15	49,85	17,86	0,53	3,22
65	Medyka	7,03	8,52	28,88	14,36	0,86	6,77
66	Miejsce Piastowe	2,93	10,09	47,33	15,89	1,75	7,86
67	Mielec	6,93	13,52	42,29	14,75	2,64	4,73
68	Niebylec	4,38	8,03	40,65	16,80	1,07	14,03
69	Niwiska	7,21	8,98	40,08	18,62	1,02	10,41
70	Nowy Żmigród	1,83	8,68	36,98	20,98	1,90	12,83
71	Nozdrzec	1,81	10,21	46,50	22,61	2,13	3,52
72	Olszanica	7,64	15,22	37,53	14,79	0,98	9,54
73	Orły	3,33	6,61	24,50	14,22	0,64	1,73
74	Osiek Jasielski	23,41	8,43	37,37	15,98	1,29	4,35
75	Ostrów	1,95	8,40	24,76	10,95	0,29	45,84
76	Padew Narodowa	4,34	11,66	39,36	18,45	0,62	10,61
77	Pawłosiów	5,77	13,56	39,16	14,62	0,50	7,42
78	Przemyśl	3,37	9,87	43,36	24,18	1,09	5,87
79	Przeworsk	2,61	9,82	48,88	20,69	0,99	8,11
80	Pysznica	5,98	11,66	40,24	18,01	1,82	4,65
81	Radomyśl nad Sanem	3,37	12,96	45,66	19,97	1,08	5,43
82	Radymno	8,16	10,87	36,48	17,94	1,14	15,43
83	Rakszawa	5,47	8,70	49,55	21,54	3,01	3,77
84	Raniżów	3,70	9,82	41,80	26,43	3,62	3,78
85	Rokietnica	5,45	11,00	34,23	18,71	1,05	6,51
86	Roźwienica	6,89	10,31	39,92	18,68	1,11	5,39
87	Sanok	6,05	9,72	32,22	23,49	1,14	8,02
88	Skołyszyn	8,63	8,45	39,89	22,84	3,63	9,49
89	Solina	4,75	10,62	30,97	8,93	0,54	18,53
90	Stary Dzików	7,96	9,21	32,29	15,11	2,11	14,70
91	Stubno	4,98	12,87	27,58	23,12	0,42	7,65
92	Świlcza	5,96	9,30	39,62	16,59	2,20	8,86
93	Tarnowiec	6,36	9,92	40,69	20,18	1,86	8,39
94	Tryńcza	16,09	5,86	36,09	16,51	0,44	5,95
95	Trzebownisko	4,74	10,91	41,57	13,61	0,99	12,24
96	Tuszów Narodowy	11,42	10,41	37,17	22,99	1,13	4,85

1	2	3	4	5	6	7	8
97	Tyrawa Wołoska	0,70	14,42	54,10	17,66	0,21	2,75
98	Wadowice Górne	5,11	11,31	46,13	17,13	1,50	3,79
99	Wiązownica	4,05	10,35	39,25	18,22	1,19	7,22
100	Wielkie Oczy	21,65	16,92	28,65	16,28	0,53	3,20
101	Wielopole Skrzyńskie	7,25	8,45	43,08	24,67	0,96	1,74
102	Wiśniowa	5,64	7,68	34,30	18,65	1,19	14,02
103	Wojaszówka	12,49	7,94	39,16	12,28	0,71	13,74
104	Zaleszany	4,20	10,53	32,24	19,19	0,84	7,49
105	Zarszyn	7,16	10,32	32,05	20,02	2,60	3,34
106	Zarzecze	6,10	10,09	39,04	21,96	0,77	4,13
107	Żołynia	4,18	8,33	38,92	15,73	0,92	3,98
108	Żurawica	4,78	11,60	44,79	19,45	1,00	4,76
109	Żyraków	4,89	6,59	43,31	17,86	1,53	9,19
	Gminy wiejskie razem	**7,04**	**9,64**	**38,78**	**18,42**	**1,40**	**7,79**

Wydatki majątkowe jednostek samorządu terytorialnego w latach 2013–2014 **Tabela F**

Lp.	Nazwa jednostki	Wydatki majątkowe (w zł)		Dynamika wydatków majątkowych (w %)	Udział wydatków majątkowych w wydatkach ogółem (w %)	
		2013	2014	2014 / 2013	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7
	Samorząd województwa	**552 954 840**	**690 243 770**	**124,83**	**49,72**	**54,84**
	POWIATY					
1	bieszczadzki	5 249 860	11 214 941	213,62	16,37	28,90
2	brzozowski	6 972 381	8 026 091	115,11	11,72	13,82
3	dębicki	10 500 477	11 104 963	105,76	9,63	10,10
4	jarosławski	18 552 658	17 530 565	94,49	12,82	12,31
5	jasielski	23 141 716	25 680 174	110,97	20,06	22,25
6	kolbuszowski	5 495 519	6 846 908	124,59	12,79	15,84
7	krośnieński	10 344 597	19 475 983	188,27	14,63	24,23
8	leski	5 642 947	1 977 127	35,04	17,93	7,08
9	leżajski	14 986 898	16 658 937	111,16	18,49	20,41
10	lubaczowski	6 790 559	4 307 734	63,44	9,85	6,35
11	łańcucki	8 957 898	16 498 213	184,18	14,10	21,74
12	mielecki	13 266 509	18 729 518	141,18	10,39	14,48
13	niżański	12 535 200	8 117 438	64,76	23,30	16,17
14	przemyski	11 830 505	10 644 874	89,98	29,20	27,59
15	przeworski	2 987 159	10 849 218	363,20	5,62	17,73
16	ropczycko-sędziszowski	19 739 053	10 791 900	54,67	23,60	15,07
17	rzeszowski	43 631 401	37 269 209	85,42	32,95	28,65
18	sanocki	19 036 387	17 434 690	91,59	19,75	18,64
19	stalowowolski	12 005 137	7 356 863	61,28	11,42	7,51
20	strzyżowski	30 430 017	16 917 940	55,60	37,61	24,99
21	tarnobrzeski	3 293 271	7 992 742	242,70	7,09	17,78
	Powiaty razem	**285 390 147**	**285 426 026**	**100,01**	**17,41**	**17,54**
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU					
1	Krosno	64 554 715	101 311 561	156,94	23,94	33,43
2	Przemyśl	53 185 840	78 686 865	147,95	15,69	21,44
3	Rzeszów	243 853 633	287 047 080	117,71	25,05	27,29
4	Tarnobrzeg	47 878 509	54 509 159	113,85	20,74	22,92
	Miasta na prawach powiatu razem	**409 472 696**	**521 554 666**	**127,37**	**22,58**	**26,61**
	MIASTA					
1	Dębica	5 917 706	18 530 522	313,14	4,94	13,45
2	Dynów	2 721 607	5 717 771	210,09	15,63	25,42
3	Jarosław	11 313 671	7 806 415	69,00	10,16	6,94
4	Jasło	13 882 983	16 062 587	115,70	12,20	13,18
5	Leżajsk	8 091 934	3 502 376	43,28	19,97	9,72
6	Lubaczów	7 548 716	10 871 471	144,02	21,07	26,09
7	Łańcut	10 918 788	6 855 105	62,78	20,02	12,95
8	Mielec	24 789 470	26 343 316	106,27	15,02	15,01
9	Przeworsk	9 133 869	6 630 040	72,59	19,02	13,63
10	Radymno	3 746 382	2 713 564	72,43	21,35	15,68
11	Sanok	12 823 210	11 191 221	87,27	11,71	9,94
12	Stalowa Wola	58 976 169	70 546 248	119,62	26,82	30,05
	Miasta razem	**169 864 505**	**186 770 636**	**109,95**	**16,13**	**16,76**
	MIASTA-GMINY					
1	Baranów Sandomierski	9 924 478	6 476 925	65,26	26,15	17,74
2	Błażowa	3 360 473	2 938 162	87,43	11,79	10,21
3	Boguchwała	9 233 947	22 123 131	239,58	18,59	34,03
4	Brzostek	7 688 223	6 452 733	83,93	17,94	14,67
5	Brzozów	6 966 222	4 115 545	59,08	8,88	5,30
6	Cieszanów	5 926 072	7 631 838	128,78	22,59	26,47
7	Dukla	3 234 108	7 811 424	241,53	7,36	15,46
8	Głogów Małopolski	4 268 582	10 166 810	238,18	8,27	17,29
9	Iwonicz-Zdrój	318 100	8 518 501	2 677,93	1,18	23,54

1	2	3	4	5	6	7
10	Jedlicze	3 931 731	10 557 605	268,52	10,78	24,40
11	Kańczuga	6 699 372	2 908 361	43,41	18,88	8,55
12	Kolbuszowa	11 254 076	7 422 934	65,96	16,28	11,10
13	Kołaczyce	4 007 061	7 283 009	181,75	15,22	23,49
14	Lesko	4 812 941	9 620 972	199,90	15,88	26,01
15	Narol	7 938 363	3 103 616	39,10	24,38	11,29
16	Nisko	12 962 707	11 868 786	91,56	21,96	18,77
17	Nowa Dęba	13 240 413	5 178 119	39,11	22,37	9,48
18	Nowa Sarzyna	6 728 441	9 434 579	140,22	11,38	13,98
19	Oleszyce	2 469 142	3 426 115	138,76	13,00	15,84
20	Pilzno	10 441 081	15 611 402	149,52	19,43	26,82
21	Pruchnik	7 491 404	4 597 232	61,37	22,89	14,55
22	Przecław	6 988 526	4 033 969	57,72	20,66	12,57
23	Radomyśl Wielki	10 234 473	6 040 231	59,02	22,37	13,46
24	Ropczyce	13 254 509	20 074 317	151,45	17,39	23,10
25	Rudnik nad Sanem	657 600	1 907 753	290,11	3,04	8,07
26	Rymanów	4 493 269	9 201 126	204,78	10,36	17,69
27	Sędziszów Małopolski	12 476 116	7 724 910	61,92	19,20	12,49
28	Sieniawa	3 101 708	3 794 399	122,33	12,92	15,36
29	Sokołów Małopolski	14 833 030	12 070 461	81,38	24,36	20,57
30	Strzyżów	13 434 142	9 326 678	69,43	22,06	16,31
31	Tyczyn	3 563 021	3 761 925	105,58	11,88	12,24
32	Ulanów	11 043 723	3 124 457	28,29	39,60	15,17
33	Ustrzyki Dolne	5 596 332	5 266 320	94,10	10,21	9,42
34	Zagórz	18 055 404	17 559 749	97,25	36,09	34,82
35	Zaklików	4 066 006	4 769 276	117,30	15,86	17,71
	Miasta-gminy razem	**264 694 793**	**275 903 367**	**104,23**	**17,42**	**17,36**
	GMINY WIEJSKIE					
1	Adamówka	5 194 813	4 563 634	87,85	33,52	29,36
2	Baligród	786 515	683 877	86,95	6,97	6,13
3	Besko	2 277 394	2 195 139	96,39	16,43	15,04
4	Białobrzegi	1 761 480	5 470 812	310,58	9,75	21,13
5	Bircza	2 444 274	3 944 245	161,37	10,35	15,14
6	Bojanów	2 908 051	8 467 349	291,17	13,53	29,78
7	Borowa	379 986	424 523	111,72	2,80	2,86
8	Brzyska	2 977 562	2 561 699	86,03	14,52	13,00
9	Bukowsko	1 772 117	2 328 332	131,39	8,90	11,84
10	Chłopice	3 320 677	3 229 334	97,25	20,23	19,05
11	Chmielnik	2 573 866	4 194 087	162,95	13,72	20,52
12	Chorkówka	3 115 913	5 289 435	169,76	8,72	13,78
13	Cisna	662 047	2 592 076	391,52	8,17	26,05
14	Cmolas	4 586 819	5 066 148	110,45	18,06	19,64
15	Czarna (Bieszczadzka)	548 186	379 906	69,30	7,13	4,58
16	Czarna (Dębicka)	3 913 430	5 123 121	130,91	10,68	13,78
17	Czarna (Łańcucka)	8 332 824	8 955 125	107,47	22,63	22,99
18	Czermin	2 273 198	1 457 705	64,13	12,12	7,77
19	Czudec	1 851 487	3 349 034	180,88	6,23	10,28
20	Dębica	25 964 322	20 504 741	78,97	32,10	26,57
21	Dębowiec	4 954 655	2 319 036	46,81	18,62	9,41
22	Domaradz	2 668 148	7 207 273	270,12	14,68	30,43
23	Dubiecko	5 440 299	3 906 198	71,80	16,78	12,78
24	Dydnia	3 637 675	4 109 812	112,98	13,96	15,82
25	Dynów	400 345	943 686	235,72	2,17	4,56
26	Dzikowiec	3 541 776	3 545 727	100,11	17,79	17,37
27	Fredropol	2 445 693	2 507 967	102,55	12,80	13,79
28	Frysztak	3 379 054	2 645 399	78,29	11,80	9,27
29	Gać	1 610 333	1 956 580	121,50	11,74	13,83
30	Gawłuszowice	570 917	1 218 257	213,39	7,90	14,53
31	Gorzyce	2 692 262	3 119 448	115,87	8,05	8,88
32	Grębów	6 186 346	3 690 970	59,66	20,25	12,65
33	Grodzisko Dolne	4 041 067	6 018 723	148,94	18,34	23,59

1	2	3	4	5	6	7
34	Haczów	5 033 596	7 304 015	145,11	19,04	25,53
35	Harasiuki	297 673	487 633	163,82	1,63	2,68
36	Horyniec-Zdrój	2 570 164	12 853 494	500,10	15,21	47,33
37	Hyżne	4 873 485	4 334 201	88,93	23,15	20,11
38	Iwierzyce	1 180 449	1 011 229	85,66	5,83	4,96
39	Jarocin	1 776 354	2 811 916	158,30	13,63	19,25
40	Jarosław	11 682 807	8 692 378	74,40	30,40	23,57
41	Jasienica Rosielna	9 810 341	6 922 289	70,56	31,22	23,95
42	Jasło	2 159 270	2 250 850	104,24	5,82	5,87
43	Jaśliska	1 230 183	2 801 767	227,75	18,91	31,72
44	Jawornik Polski	1 764 635	3 957 726	224,28	12,34	21,68
45	Jeżowe	4 589 809	4 874 686	106,21	14,40	14,45
46	Jodłowa	1 738 527	2 892 760	166,39	10,94	16,40
47	Kamień	2 383 761	3 441 455	144,37	10,34	13,13
48	Komańcza	2 273 645	1 503 649	66,13	13,19	10,05
49	Korczyna	4 757 590	11 868 097	249,46	15,50	31,72
50	Krasiczyn	1 607 428	1 718 860	106,93	10,88	11,42
51	Krasne	2 774 304	2 744 030	98,91	10,32	9,19
52	Krempna	1 640 498	1 997 521	121,76	19,26	21,37
53	Krościenko Wyżne	1 918 312	5 090 625	265,37	14,58	29,87
54	Krzeszów	5 130 116	2 255 485	43,97	32,10	17,43
55	Krzywcza	1 903 991	2 916 607	153,18	13,08	18,75
56	Kuryłówka	3 362 678	4 356 114	129,54	18,12	21,44
57	Laszki	3 343 516	1 770 016	52,94	15,38	8,46
58	Leżajsk	13 791 151	10 723 076	77,75	22,77	18,95
59	Lubaczów	10 712 026	8 297 275	77,46	30,69	25,38
60	Lubenia	6 516 717	3 523 969	54,08	33,32	20,40
61	Lutowiska	624 689	797 929	127,73	7,41	9,23
62	Łańcut	9 949 111	9 035 497	90,82	17,09	15,15
63	Majdan Królewski	7 385 932	9 138 551	123,73	26,14	29,01
64	Markowa	3 923 282	4 595 863	117,14	20,30	21,57
65	Medyka	4 078 972	7 412 094	181,71	19,58	29,90
66	Miejsce Piastowe	3 953 778	4 419 272	111,77	11,72	12,48
67	Mielec	6 869 082	6 797 363	98,96	19,00	17,61
68	Niebylec	4 497 346	5 368 477	119,37	15,66	17,94
69	Niwiska	3 112 661	4 315 290	138,64	17,67	20,86
70	Nowy Żmigród	4 033 392	5 748 651	142,53	14,64	18,90
71	Nozdrzec	895 500	1 260 762	140,79	3,76	5,17
72	Olszanica	3 536 179	3 686 856	104,26	23,02	23,28
73	Orły	5 881 643	21 146 953	359,54	20,62	47,28
74	Osiek Jasielski	6 364 192	5 843 738	91,82	33,38	30,48
75	Ostrów	7 435 451	5 968 357	80,27	18,70	14,24
76	Padew Narodowa	1 599 024	1 959 608	122,55	11,62	13,26
77	Pawłosiów	3 306 135	4 554 883	137,77	15,55	19,75
78	Przemyśl	817 092	1 399 574	171,29	3,28	5,23
79	Przeworsk	2 735 940	4 031 391	147,35	8,04	11,19
80	Pysznica	2 943 692	5 468 046	185,75	11,85	19,49
81	Radomyśl nad Sanem	4 803 001	3 000 224	62,47	20,75	13,53
82	Radymno	5 151 601	8 819 900	171,21	15,46	22,50
83	Rakszawa	1 348 402	1 997 725	148,16	6,68	8,84
84	Raniżów	2 123 954	861 199	40,55	9,96	4,40
85	Rokietnica	1 981 976	2 196 409	110,82	16,05	16,80
86	Rożwienica	4 485 425	2 787 048	62,14	21,43	13,84
87	Sanok	5 925 788	8 746 737	147,60	12,77	16,94
88	Skołyszyn	3 338 469	4 824 323	144,51	9,96	12,94
89	Solina	7 033 170	8 321 391	118,32	27,58	30,28
90	Stary Dzików	5 862 823	3 948 738	67,35	30,31	22,32
91	Stubno	2 089 638	2 241 965	107,29	15,03	15,75
92	Świlcza	7 215 758	10 341 480	143,32	16,73	21,65
93	Tarnowiec	3 435 455	3 493 073	101,68	13,85	13,81
94	Tryńcza	4 412 697	7 672 508	173,87	17,01	26,10

1	2	3	4	5	6	7
95	Trzebownisko	19 383 822	15 237 003	78,61	29,04	23,18
96	Tuszów Narodowy	4 175 505	3 386 854	81,11	17,89	14,17
97	Tyrawa Wołoska	933 410	1 651 396	176,92	12,69	22,02
98	Wadowice Górne	937 869	2 873 967	306,44	4,90	12,85
99	Wiązownica	6 382 732	5 096 148	79,84	18,90	15,57
100	Wielkie Oczy	4 174 666	4 239 128	101,54	28,98	29,65
101	Wielopole Skrzyńskie	4 533 050	3 218 556	71,00	17,77	12,56
102	Wiśniowa	7 147 919	7 982 877	111,68	25,83	26,86
103	Wojaszówka	5 853 497	10 257 655	175,24	23,55	34,27
104	Zaleszany	5 167 390	7 619 981	147,46	19,25	24,02
105	Zarszyn	2 400 933	6 226 232	259,33	9,55	20,04
106	Zarzecze	1 394 855	2 716 827	194,77	7,40	12,75
107	Żołynia	1 970 355	4 477 681	227,25	9,31	19,32
108	Żurawica	1 202 188	2 922 931	243,13	3,74	8,49
109	Żyraków	1 556 842	7 290 287	468,27	4,83	19,06
	Gminy wiejskie razem	**440 402 839**	**524 770 515**	**119,16**	**16,51**	**18,73**

Zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego w 2014 roku **Tabela G**

Lp.	Nazwa jednostki	Zobowiązania (w zł)			Relacja zobowiązań do dochodów ogółem (w %)
		ogółem	w tym z tytułu:		
			kredytów i pożyczek	zobowiązań wymagalnych	
1	2	3	4	5	6
	Samorząd województwa	**309 562 868**	**309 562 868**	**0**	**23,74**
	POWIATY				
1	bieszczadzki	12 157 026	12 157 026	0	31,93
2	brzozowski	3 370 000	3 370 000	0	5,68
3	dębicki	1 778 622	1 778 622	0	1,62
4	jarosławski	39 000 000	39 000 000	0	26,93
5	jasielski	28 557 308	28 557 308	0	23,58
6	kolbuszowski	11 638 223	11 638 223	0	27,17
7	krośnieński	16 798 300	16 798 300	0	21,69
8	leski	16 493 218	16 492 860	358	59,15
9	leżajski	1 640 008	1 640 008	0	2,01
10	lubaczowski	26 230 557	26 230 557	0	37,90
11	łańcucki	15 354 600	15 354 600	0	20,46
12	mielecki	29 421 454	28 977 153	444 301	23,56
13	niżański	6 022 500	6 022 500	0	11,67
14	przemyski	5 542 671	5 542 671	0	13,72
15	przeworski	29 208 643	29 208 643	0	45,52
16	ropczycko-sędziszowski	10 071 283	10 071 283	0	13,89
17	rzeszowski	5 250 000	5 250 000	0	4,18
18	sanocki	38 868 347	38 197 537	670 810	41,62
19	stalowowolski	18 875 036	18 875 036	0	19,00
20	strzyżowski	26 009 073	26 009 073	0	36,16
21	tarnobrzeski	12 772 658	12 703 138	69 520	29,06
	Powiaty razem	**355 059 528**	**353 874 538**	**1 184 990**	**21,72**

1	2	3	4	5	6
	MIASTA NA PRAWACH POWIATU				
1	Krosno	123 027 875	123 027 875	0	41,99
2	Przemyśl	190 729 127	157 626 994	8 682 133	53,26
3	Rzeszów	535 745 961	534 969 116	776 845	55,27
4	Tarnobrzeg	121 669 389	117 249 046	4 420 343	51,31
	Miasta na prawach powiatu razem	**971 172 351**	**932 873 031**	**13 879 320**	**52,28**
	MIASTA				
1	Dębica	44 913 520	44 913 520	0	32,63
2	Dynów	5 398 179	5 398 179	0	24,33
3	Jarosław	36 664 200	36 664 200	0	31,39
4	Jasło	16 333 257	15 848 882	484 375	12,80
5	Leżajsk	9 096 753	8 946 011	150 742	24,54
6	Lubaczów	19 190 888	19 190 669	219	48,37
7	Łańcut	16 140 000	16 140 000	0	29,45
8	Mielec	6 043	0	6 043	0,00
9	Przeworsk	23 537 000	23 537 000	0	49,50
10	Radymno	2 265 943	2 265 730	214	12,46
11	Sanok	42 686 642	40 439 698	2 246 944	38,31
12	Stalowa Wola	72 506 251	72 116 776	389 475	33,33
	Miasta razem	**288 738 677**	**285 460 664**	**3 278 013**	**25,82**
	MIASTA-GMINY				
1	Baranów Sandomierski	8 203 011	8 159 808	43 204	21,98
2	Błażowa	9 682 406	9 682 406	0	32,40
3	Boguchwała	29 492 946	29 492 946	0	50,87
4	Brzostek	14 300 000	14 300 000	0	31,96
5	Brzozów	40 812 477	40 365 329	447 148	52,53
6	Cieszanów	11 202 401	10 950 000	252 401	38,88
7	Dukla	13 487 796	13 487 240	556	26,48
8	Głogów Małopolski	13 630 716	13 620 000	10 716	22,93
9	Iwonicz-Zdrój	13 251 534	12 970 624	280 910	37,52
10	Jedlicze	12 615 256	12 615 256	0	30,21
11	Kańczuga	3 350 000	3 350 000	0	9,12
12	Kolbuszowa	29 615 181	29 601 804	13 377	43,22
13	Kołaczyce	9 661 588	9 661 588	0	30,60

1	2	3	4	5	6
14	Lesko	14 466 851	14 464 219	2 632	36,48
15	Narol	14 443 302	14 443 302	0	48,06
16	Nisko	2 926 986	2 926 986	0	4,85
17	Nowa Dęba	20 428 240	20 428 240	0	36,75
18	Nowa Sarzyna	15 500 000	15 500 000	0	23,52
19	Oleszyce	8 788 843	8 788 843	0	42,18
20	Pilzno	25 999 229	25 998 734	495	44,89
21	Pruchnik	831 346	831 346	0	2,52
22	Przecław	13 359 834	13 359 834	0	39,86
23	Radomyśl Wielki	4 724 450	4 724 450	0	10,46
24	Ropczyce	23 370 218	23 370 218	0	26,96
25	Rudnik nad Sanem	7 220 480	7 220 480	0	28,80
26	Rymanów	14 061 047	14 061 047	0	26,29
27	Sędziszów Małopolski	14 960 953	14 953 352	7 602	23,40
28	Sieniawa	12 233 833	12 233 833	0	49,02
29	Sokołów Małopolski	18 454 200	18 454 200	0	32,41
30	Strzyżów	20 068 016	20 008 992	59 025	35,72
31	Tyczyn	16 601 614	16 601 190	424	55,29
32	Ulanów	224 000	224 000	0	0,90
33	Ustrzyki Dolne	6 819 882	6 819 882	0	11,57
34	Zagórz	18 970 128	18 094 731	875 397	38,86
35	Zaklików	6 048 404	6 048 404	0	22,75
	Miasta-gminy razem	**489 807 168**	**487 813 281**	**1 993 886**	**30,63**
	GMINY WIEJSKIE				
1	Adamówka	1 334 142	1 334 142	0	7,79
2	Baligród	4 991 529	4 880 157	111 372	43,70
3	Besko	2 369 871	2 369 871	0	16,02
4	Białobrzegi	3 123 125	3 123 125	0	12,72
5	Bircza	8 921 616	7 526 559	1 395 057	33,67
6	Bojanów	8 433 494	8 433 494	0	32,99
7	Borowa	6 276 536	6 273 579	2 958	40,35
8	Brzyska	4 404 623	4 276 659	127 964	22,76
9	Bukowsko	7 583 432	7 565 086	18 346	38,22
10	Chłopice	6 160 000	6 160 000	0	38,05

1	2	3	4	5	6
11	Chmielnik	6 634 772	6 634 772	0	32,30
12	Chorkówka	3 495 464	3 495 464	0	9,40
13	Cisna	4 300 873	4 252 893	47 980	44,48
14	Cmolas	9 540 893	9 477 100	63 793	36,43
15	Czarna (Bieszczadzka)	2 995 633	2 995 633	0	35,93
16	Czarna (Dębicka)	18 564 465	18 564 465	0	49,26
17	Czarna (Łańcucka)	11 802 724	11 802 724	0	29,68
18	Czermin	5 530 004	5 530 004	0	28,16
19	Czudec	10 478 125	10 478 125	0	32,41
20	Dębica	10 775 258	10 737 890	37 368	13,32
21	Dębowiec	13 348 031	13 348 031	0	50,80
22	Domaradz	5 804 973	5 650 500	154 473	26,89
23	Dubiecko	14 275 312	13 301 047	974 265	45,80
24	Dydnia	6 026 480	6 022 547	3 933	21,69
25	Dynów	2 517 286	2 202 333	314 953	12,29
26	Dzikowiec	4 900 197	4 900 000	197	24,99
27	Fredropol	10 725 149	9 383 144	1 342 005	59,34
28	Frysztak	14 179 612	14 178 862	750	48,47
29	Gać	2 050 011	2 050 011	0	14,01
30	Gawłuszowice	2 666 950	2 666 950	0	31,30
31	Gorzyce	8 460 189	8 460 189	0	22,58
32	Grębów	6 271 040	6 271 000	40	21,14
33	Grodzisko Dolne	3 730 653	3 730 653	0	15,85
34	Haczów	3 980 221	3 980 221	0	13,43
35	Harasiuki	8 944 286	8 944 286	0	45,13
36	Horyniec-Zdrój	5 163 786	5 134 084	29 702	22,33
37	Hyżne	4 030 000	4 030 000	0	18,88
38	Iwierzyce	4 356 508	4 356 508	0	20,66
39	Jarocin	947 338	947 338	0	6,34
40	Jarosław	4 000 000	4 000 000	0	11,26
41	Jasienica Rosielna	16 903 327	16 903 327	0	63,97
42	Jasło	4 787 522	4 787 522	0	10,57
43	Jaśliska	0	0	0	0,00
44	Jawornik Polski	7 820 294	7 775 846	44 449	45,45

1	2	3	4	5	6
45	Jeżowe	11 682 116	11 682 116	0	33,75
46	Jodłowa	4 451 351	4 451 351	0	26,69
47	Kamień	3 683 738	3 683 738	0	13,95
48	Komańcza	6 869 616	6 699 930	169 686	44,64
49	Korczyna	12 505 377	12 505 377	0	34,17
50	Krasiczyn	349 274	349 274	0	2,35
51	Krasne	2 456 990	2 456 884	106	7,87
52	Krempna	2 451 880	2 125 715	326 166	25,85
53	Krościenko Wyżne	2 700 000	2 700 000	0	17,01
54	Krzeszów	7 353 379	7 353 379	0	50,83
55	Krzywcza	7 540 243	7 540 243	0	44,17
56	Kuryłówka	3 492 898	3 492 898	0	17,77
57	Laszki	1 751 687	1 751 687	0	8,55
58	Leżajsk	9 370 977	9 361 841	9 136	16,11
59	Lubaczów	9 912 880	9 912 759	121	29,26
60	Lubenia	2 557 547	2 557 547	0	14,76
61	Lutowiska	1 254 000	1 254 000	0	13,66
62	Łańcut	7 738 410	7 738 410	0	12,97
63	Majdan Królewski	0	0	0	0,00
64	Markowa	5 273 233	5 273 233	0	26,38
65	Medyka	5 554 027	5 554 027	0	22,41
66	Miejsce Piastowe	15 267 200	15 267 200	0	39,56
67	Mielec	8 446 278	8 381 278	65 000	21,63
68	Niebylec	0	0	0	0,00
69	Niwiska	5 796 809	5 796 184	625	28,38
70	Nowy Żmigród	9 683 201	9 682 801	400	34,13
71	Nozdrzec	4 313 907	4 313 907	0	17,29
72	Olszanica	2 588 568	2 588 358	210	16,24
73	Orły	9 464 674	9 461 897	2 777	22,04
74	Osiek Jasielski	6 242 649	6 242 649	0	32,72
75	Ostrów	10 532 057	10 271 086	260 970	24,44
76	Padew Narodowa	4 726 659	4 725 426	1 233	30,31
77	Pawłosiów	2 920 000	2 920 000	0	13,70
78	Przemyśl	8 213 729	8 213 729	0	28,34

1	2	3	4	5	6
79	Przeworsk	11 651 260	11 650 000	1 260	31,74
80	Pysznica	7 218 800	7 218 800	0	25,24
81	Radomyśl nad Sanem	11 830 716	11 778 570	52 146	49,61
82	Radymno	6 000 000	6 000 000	0	17,19
83	Rakszawa	0	0	0	0,00
84	Raniżów	9 860 000	9 860 000	0	46,47
85	Rokietnica	0	0	0	0,00
86	Roźwienica	13 401 159	12 302 106	1 099 053	69,24
87	Sanok	8 816 570	8 810 000	6 570	17,48
88	Skołyszyn	5 152 107	5 152 107	0	13,60
89	Solina	6 487 812	6 487 812	0	23,36
90	Stary Dzików	3 972 833	3 972 833	0	21,66
91	Stubno	2 201 957	2 201 957	0	15,93
92	Świlcza	21 869 081	21 869 081	0	47,69
93	Tarnowiec	8 825 210	8 825 210	0	32,81
94	Tryńcza	6 503 168	6 461 011	42 157	23,96
95	Trzebownisko	13 966 683	13 966 683	0	19,48
96	Tuszów Narodowy	4 572 436	4 572 436	0	19,09
97	Tyrawa Wołoska	600 000	600 000	0	8,23
98	Wadowice Górne	4 850 000	4 850 000	0	22,06
99	Wiązownica	10 197 190	10 196 893	297	32,61
100	Wielkie Oczy	3 401 250	3 401 250	0	24,86
101	Wielopole Skrzyńskie	8 841 694	8 841 694	0	33,12
102	Wiśniowa	14 532 554	14 532 554	0	50,90
103	Wojaszówka	5 063 449	5 063 449	0	18,46
104	Zaleszany	5 500 000	5 500 000	0	17,46
105	Zarszyn	11 934 495	11 934 245	250	40,53
106	Zarzecze	8 642 274	8 642 274	0	41,12
107	Żołynia	7 700 210	7 700 210	0	33,53
108	Żurawica	9 848 174	9 837 473	10 702	28,22
109	Żyraków	19 568 790	19 568 790	0	53,30
	Gminy wiejskie razem	**724 192 175**	**717 473 708**	**6 718 467**	**25,76**

Działalność Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2014 roku

Podstawą prawną działania izb, określonych w *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*[1] jako organ nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego, poza ustawą z dnia 7 października 1992 roku *o regionalnych izbach obrachunkowych*[2], jest ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*[3] oraz ustawy regulujące ustrój samorządu terytorialnego w Polsce:
– ustawa z dnia 8 marca 1990 roku *o samorządzie gminnym*[4],
– ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie powiatowym*[5],
– ustawa z dnia 5 czerwca 1998 roku *o samorządzie województwa*[6].

Regionalne izby obrachunkowe sprawują nadzór oraz kontrolują gospodarkę finansową i zamówienia publiczne:
1) jednostek samorządu terytorialnego,
2) związków międzygminnych,
3) stowarzyszeń gmin oraz stowarzyszeń gmin i powiatów,
4) związków powiatów,
5) stowarzyszeń powiatów,
6) samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych,
7) innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Zakres przedmiotowy działania izb, wynikający z ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, obejmuje rodzaje działalności:
– nadzorczą,
– opiniodawczą,
– kontrolną,
– informacyjną i szkoleniową.

[1] DzU 1997, nr 78, poz. 483 z późn. zm.
[2] DzU 2012, poz. 1113 z późn. zm.
[3] Ustawa obowiązuje od 1 stycznia 2010 r. (DzU 2013, poz. 885 z późn. zm.).
[4] DzU 2013, poz. 594 z późn. zm.
[5] DzU 2013, poz. 595 z późn. zm.
[6] DzU 2013, poz. 596 z późn. zm.

Działalność nadzorcza

W 2014 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie obejmowała swym zasięgiem łącznie 197 jednostek z terenu województwa podkarpackiego, w tym:
– 156 gmin,
– 21 powiatów ziemskich,
– 4 miasta na prawach powiatu,
– 1 samorząd województwa,
– 15 związków międzygminnych.

W 2014 roku odbyło się 29 posiedzeń Kolegium Izby, podczas których zbadano ogółem 12 375 uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz organów związków międzygminnych. Dla porównania, w roku 2013 Kolegium zbadało 12 429 uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego oraz uchwał organów związków międzygminnych.

W wyniku badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i uchwał związków międzygminnych, Kolegium Izby dokonało następujących ustaleń:
– 12 080 z nich nie naruszało prawa,
– 295 naruszało prawo, z czego 26 w sposób nieistotny.

Na skutek wszczętego postępowania nadzorczego, Kolegium Izby stwierdziło nieważność 95 uchwał i zarządzeń, z tego:
– 67 uznano za nieważne w części,
– 28 uznano za nieważne w całości.

W związku z usunięciem przez jednostki samorządu terytorialnego oraz związki międzygminne wskazanych przez Kolegium naruszeń prawa w wyznaczonym terminie, wszczęte postępowania zostały umorzone w 157 przypadkach.

W 17 przypadkach Kolegium Izby stwierdziło naruszenie prawa bez stwierdzenia nieważności. Opisane sytuacje dotyczyły uchwał i zarządzeń minionego roku budżetowego. Szczegółowe informacje o rozstrzygnięciach nadzorczych badanych uchwał i zarządzeń przedstawiają **tabele 1** i **2**.

Nieprawidłowości występujące najczęściej w badanych przez Izbę uchwałach i zarządzeniach dotyczą w szczególności:
❖ budżetu:
  – brak możliwości uchwalenia budżetu gminy na 2014 rok z zachowaniem relacji wynikającej z art. 243 ustawy *o finansach publicznych* przy uwzględnieniu spłat zobowiązań z tytułu zaciągniętych w latach ubiegłych kredytów i pożyczek w kwotach wynikających z zawartych umów – naruszenie art. 243 ustawy *o finansach publicznych*,
  – wyodrębnienie w załączniku nr 1 do uchwały budżetowej gminy na 2014 rok – zestawieniu dotacji udzielanych z budżetu gminy na 2014 rok, kwoty dotacji podmiotowej dla niepublicznego przedszkola w kwocie rozbieżnej z przewidzianą kwotą wydatków na ww. dotację w planie wydatków budżetu gminy w uchwale budżetowej – naruszenie art. 215 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*,

- określenie w uchwale w sprawie uchwalenia budżetu gminy na 2014 rok łącznego limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek, bez uwzględnienia kwoty limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek na pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 89 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*;

❖ zmian budżetu:
- brak podstaw prawnych do wprowadzania przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego zmian do uchwały budżetowej na 2014 rok w sytuacji, gdy ten akt prawny został wyeliminowany z obrotu prawnego z powodu braku możliwości uchwalenia budżetu gminy na 2014 rok z zachowaniem relacji wynikającej z dyspozycji art. 243 ustawy *o finansach publicznych* przy uwzględnieniu spłaty zobowiązań z tytułu zaciągniętych w latach ubiegłych kredytów i pożyczek w kwotach wynikających z zawartych umów – naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 6 ustawy *o finansach publicznych*,
- podpisanie przez sekretarza gminy zarządzenia w sprawie zmian w budżecie, tj. przez osobę nieuprawnioną – naruszenie art. 257 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaplanowanie w budżecie wydatków w dziale 400 „Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz i wodę," rozdziale 40095 „Pozostała działalność", § 6010 „Wydatki na zakup i objęcie akcji, wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego oraz na uzupełnienie funduszy statutowych banków państwowych i innych instytucji finansowych" z przeznaczeniem na wniesienie wkładu pieniężnego i objęcie udziałów przez gminę w podwyższonym kapitale zakładowym przedsiębiorstwa wodociągów i kanalizacji sp. z o.o., w sytuacji nieokreślenia przez radę zasad wnoszenia, cofania i zbywania udziałów i akcji przez prezydenta – naruszenia art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. g ustawy *o samorządzie gminnym*,
- niewskazanie w uchwale źródła finansowania planowanego deficytu budżetu – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaklasyfikowanie dochodów w dziale 921 „Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego", rozdziale 92109 „Domy i ośrodki kultury, świetlice i kluby" do § 2710 „Dotacje celowe otrzymane z tytułu pomocy finansowej udzielanej między jednostkami samorządu terytorialnego na dofinansowanie własnych zadań bieżących", zamiast do § 2320 „Dotacje celowe otrzymane z powiatu na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego" – naruszenie § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku *w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych*[7] w związku z art. 39 ustawy *o finansach publicznych*;

[7] DzU 2014, poz. 1053 z późn. zm.

- wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian:
  - brak realności przyjętych w wieloletniej prognozie finansowej wielkości dochodów, wydatków, jak i kwoty długu – naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 1 i art. 221 ust. 2a ustawy *o finansach publicznych*,
  - nieuzasadnione zawyżenie w prognozie na lata 2015–2030 kwot dochodów bieżących i zaniżenie kwot wydatków bieżących oraz przyjęcie na 2015 rok i lata następne nierealistycznych wielkości dochodów i wydatków – naruszenie art. 226 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
  - przyjęcie w wieloletniej prognozie finansowej wartości, które nie znajdują potwierdzenia w dołączonych do uchwały objaśnieniach – naruszenie art. 226 ust. 2a ustawy *o finansach publicznych*,
  - nieprawidłowe określenie sposobu spłaty długu gminy niezgodnego z harmonogramem spłat wynikających z zawartych umów oraz brak możliwości zachowania relacji, o której mowa w art. 243 ustawy *o finansach publicznych* – naruszenie art. 226 ust. 1 pkt 6 ustawy *o finansach publicznych*,
  - niezgodne z budżetem ustalenie kwoty długu na koniec 2013 roku oraz w latach następnych – naruszenie art. 229 ustawy *o finansach publicznych*,
  - ujęcie w wykazie przedsięwzięć wydatku na rok 2014 i na rok 2015 tytułem pomocy finansowej dla Samorządu Województwa na zadanie „Trasy rowerowe w Polsce Wschodniej – województwo podkarpackie", obejmujące sfinansowanie elementów inwestycyjnych związanych z budową trasy rowerowej w ciągu dróg gminnych i powiatowych będących w zarządzie miasta na prawach powiatu oraz w związku z tym nieprawidłowe zwiększenie kwoty upoważnienia prezydenta do zaciągania zobowiązań na realizację przedsięwzięć – naruszenie art. 216 ust. 2 pkt 5, art. 220 ust. 1, art. 226 ust. 4 i art. 228 ust. 1 pkt 1 ustawy *o finansach publicznych* oraz art. 10 ust. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*;
- zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez organ stanowiący:
  - brak wskazania źródeł, z których zostaną pokryte zobowiązania – naruszenie art. 58 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*,
  - przeniesienie wyłącznej kompetencji do zaciągania zobowiązań przez radę na burmistrza – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. e ustawy *o samorządzie gminnym*;
- zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów:
  - podjęcie decyzji o zaciągnięciu kredytu konsolidacyjnego w sytuacji braku zaplanowania w budżecie gminy na 2014 rok przychodów z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek na spłatę wcześniej zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz brak możliwości zachowania relacji, o której mowa w art. 243 ustawy *o finansach publicznych* – naruszenie art. 89 ust. 3, art. 91 i art. 243 ustawy *o finansach publicznych*,
  - przeznaczenie kwoty uzyskanej z kredytów i pożyczek na udzieloną pożyczkę – naruszenie art. 89 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,

  - zaciągnięcie kredytu długoterminowego przekraczającego kwoty limitu zobowiązań z tytułu kredytów, pożyczek i emitowanych papierów wartościowych – naruszenie art. 91 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*;
- udzielania poręczeń:
  - udzielenie poręczenia kredytu krótkoterminowego dla centrum kultury i sportu bez uprzedniego określenia w uchwale budżetowej na 2014 rok kwoty i terminu udzielanych przez gminę poręczeń – naruszenie art. 94 ust. 1 i 2 ustawy *o finansach publicznych*;
- zaciągania krótkoterminowych pożyczek i kredytów:
  - upoważnienie wójta gminy do zaciągania w roku 2014 kredytów i pożyczek na wyprzedzające finansowanie, tj. na zadanie inwestycyjne oraz podjęcie przez radę uchwały o zaciągnięciu pożyczki krótkoterminowej na to samo zadanie – naruszenie art. 212 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 89 ust. 1 i art. 90 ustawy *o finansach publicznych*;
- określenia zakresu i zasad przyznawania dotacji oraz stawek udzielanych dotacji dla jednostek organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego:
  - zawarcie w uchwale postanowienia, że do czasu ustalenia ostatecznej wysokości dotacji na ucznia lub wychowanka w danym roku budżetowym, dotacja będzie udzielana w wysokości ustalonej w roku poprzednim – naruszenie art. 90 ust. 2a, 3 i 3a ustawy z dnia 7 września 1991 roku *o systemie oświaty*[8],
  - błędne określenie terminu przekazania dotacji do ostatniego dnia danego miesiąca – naruszenie art. 90 ust. 3 c ustawy *o systemie oświaty*,
  - brak ustalenia w sposób jednoznaczny wskaźnika procentowego stanowiącego podstawę obliczenia wysokości dotacji – naruszenie art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty*,
  - nieokreślenie w uchwale sposobu rozliczenia dotacji – naruszenie art. 403 ust. 5 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 roku – *Prawo ochrony środowiska*[9];
- zasad i zakresu przyznawania dotacji dla podmiotów niezaliczonych do sektora finansów publicznych:
  - określenie dodatkowego kryterium zwrotu dotacji nieprzewidzianego w ustawie *o finansach publicznych*, co powoduje, że rada dokonała rozszerzenia zapisów ustawowych – naruszenie art. 251 i art. 252 ustawy *o finansach publicznych*,
  - ustalenie terminu wypłaty miesięcznej dotacji do 15 dnia miesiąca na rachunek bankowy – naruszenie art. 90 ust. 3c ustawy *o systemie oświaty*,
  - postanowienie, że „środki dotacji przekazanej w danym roku tytułem wyrównania za rok ubiegły lub lata ubiegłe można przeznaczyć na wydatki bieżące poniesione w roku jej wypłacenia, albo wydatki roku, którego dotacja dotyczyła, pod warunkiem, że wydatki te nie były przedmiotem rozliczenia" – naruszenie art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty* i art. 40 ustawy *o samorządzie gminnym*,

[8] DzU 2004, nr 256, poz. 2572 z późn. zm.
[9] DzU 2013, poz. 1232 z późn. zm.

- sprzeczne określenie w uchwale podmiotu, który może ubiegać się o przyznanie dotacji, oraz uregulowanie sposobu kontroli przestrzegania warunków umowy i sposobu eksploatacji oczyszczalni w sytuacji braku umocowania ustawowego do stanowienia przepisów w tym zakresie – naruszenie art. 403 ust. 5 ustawy – *Prawo ochrony środowiska*,
- zobowiązanie wnioskodawcy ubiegającego się o dotację do złożenia oświadczeń, że znane mu są przepisy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, o których mowa w ustawie *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, oraz że w przedszkolu zostały zapewnione bezpieczne i higieniczne warunki nauki, wychowania i opieki, o których mowa w ustawie *o systemie oświaty* i przepisach wykonawczych – naruszenie art. 90 ust. 4 ustawy *o systemie oświaty*;

❖ podatków i opłat lokalnych:
- zwolnienie z opłaty od posiadania psów właścicieli psów, tj. zwolnienie oparte o kryterium podmiotowe – naruszenie art. 19 pkt 3 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*[10] oraz art. 117 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*,
- ustalenie dla inkasentów zakresu czynności związanych z poborem zobowiązań finansowych należnych od osób fizycznych i skutków niewykonania tych czynności oraz postanowienie, iż wynagrodzenie za pobór przedmiotowych podatków i opłaty będzie wypłacane inkasentom do dnia 15 następnego miesiąca po terminie ostatecznego rozliczenia zebranych podatków i opłaty – naruszenie art. 6 ust. 12 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*, art. 6 ust. 8 ustawy *o podatku leśnym*, art. 6b ustawy *o podatku rolnym* oraz art. 6l ust. 2 ustawy z dnia 13 września 1996 roku *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*[11],
- ustalenie w uchwale w sprawie wysokości dziennych stawek opłaty targowej, sposobu jej poboru, określenia inkasenta i wysokości wynagrodzenia za inkaso, zasad wypłaty wynagrodzenia inkasentom – naruszenie art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*,
- ustalenie dziennej stawki opłaty targowej w wysokości 2 zł za 1 m^2 zajętej powierzchni w czasie festynów, imprez, uroczystości i kiermaszów świątecznych – naruszenie art. 15 ust. 1 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*;

❖ opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi:
- brak możliwości nakładania przez organ stanowiący gminy na podmiot składający deklarację obowiązku potwierdzania danych pod groźbą odpowiedzialności karnej – naruszenie art. 6n ust. 1 pkt 1 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*,
- określenie terminu wypłaty wynagrodzenia za inkaso (wynagrodzenie za inkaso płatne będzie w terminie 14 dni od dnia dokonania płatności przez inkasenta) – naruszenie art. 6l ust. 2 ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*,

[10] DzU 2014, poz. 849 z późn. zm.
[11] DzU 2013, poz. 1399 z późn. zm.

  - podjęcie uchwały w sprawie wzoru deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, określając wzór deklaracji w taki sposób, że podmioty zobowiązane do złożenia deklaracji zostały zobowiązane do zamieszczenia danych osobowych osób zamieszkujących z nimi w nieruchomości – naruszenie art. 6n ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach* w zw. z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku *o ochronie danych osobowych*[12];
- absolutorium:
  - błędne uznanie przez radę, że podjęła uchwałę w sprawie absolutorium przy nieuzyskaniu bezwzględnej większości głosów ustawowego składu rady gminy – naruszenie art. 28a ust. 2 ustawy *o samorządzie gminnym*,
  - podjęcie uchwały o nieudzieleniu wójtowi gminy absolutorium bez dokonania oceny wykonania budżetu za rok ubiegły oraz bez wykazania, iż budżet gminy został z winy organu wykonawczego wykonany nieprawidłowo – naruszenie art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy *o samorządzie gminnym*;
- pozostałe uchwały i zarządzenia:
  - niewskazanie przez radę w uchwale w sprawie ustanowienia zabezpieczenia w formie weksla *in blanco* okresu spłaty zobowiązania – naruszenie art. 58 ust. 1 ustawy *o samorządzie gminnym*,
  - ujęcie w wykazie wydatków, które nie wygasają z końcem roku budżetowego, wydatku na zadanie: „Staże i praktyki zagraniczne dla osób kształcących się i szkolących zawodowo", niezwiązanego z realizacją umów w sprawie zamówień publicznych udzielonych przez powiat – naruszenie art. 263 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*,
  - dokonanie zmiany terminu wykonania wydatku majątkowego w uchwale w sprawie wydatków niewygasających po upływie roku budżetowego, w którym uchwała została podjęta – naruszenie art. 263 ust. 2 i 4 ustawy *o finansach publicznych*,
  - brak podstaw do tworzenia funduszu sołeckiego przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ze względu na uchwalenie programu postępowania naprawczego – naruszenie art. 240a ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*.

W 2014 roku, w związku z brakiem pozytywnej opinii Regionalnej Izby Obrachunkowej do programu postępowania naprawczego uchwalonego przez radę gminy, Izba ustaliła budżety dla 3 gmin.

W roku sprawozdawczym do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wpłynęło 7 skarg jednostek samorządu terytorialnego na uchwały Kolegium RIO w Rzeszowie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w dwóch przypadkach oddalił skargę, a w czterech uchylił rozstrzygnięcia nadzorcze Kolegium. Jedna skarga nie została rozpatrzona w 2014 roku.

W 2014 roku nie wpłynęły powiadomienia skarbników jednostek samorządu terytorialnego o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika.

[12] DzU 2014, poz. 1182 z późn. zm.

Działalność opiniodawcza

Do zadań regionalnych izb obrachunkowych należy wydawanie opinii w sprawach określonych w ustawach. Zakres spraw podlegających opiniowaniu określa art. 13 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, którego treść uzupełniają przepisy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych.*

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

W 2014 roku składy orzekające Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie wydały łącznie 1504 opinie. Dla porównania, w 2013 roku było to 1705 opinii. Opinie wydawane przez składy orzekające dotyczyły:

a) 224 w sprawie możliwości spłaty kredytów i pożyczek,
b) 182 w sprawie projektów uchwał budżetowych,
c) 188 w sprawie informacji o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze,
d) 189 w sprawie sprawozdań z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego,
e) 189 w sprawie wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium,
f) 2 w sprawie możliwości wykupu papierów wartościowych,
g) 104 w sprawie możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego,
h) 1 w sprawie nieudzielenia absolutorium,
i) 180 w sprawie projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych,
j) 65 w sprawie możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*),
k) 177 w sprawie prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 ustawy *o finansach publicznych*),
l) 3 w sprawie programu postępowania naprawczego.

Z ogólnej liczby 1504 opinii wydanych przez składy orzekające w 2014 roku – 1092 to opinie pozytywne, 392 – pozytywne z uwagami i 20 negatywnych.

Nieprawidłowości stwierdzone w opiniach składów orzekających:

❖ o projektach uchwał budżetowych jednostek samorządu terytorialnego:
  – niezaplanowanie środków na pomoc zdrowotną dla nauczycieli korzystających z opieki zdrowotnej – naruszenie art. 72 ust. 1 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku – *Karta Nauczyciela*[13],
  – zaplanowanie wydatku w formie rezerwy celowej na zarządzanie kryzysowe, obliczonego niezgodnie z art. 26 ust. 4 ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 roku *o zarządzaniu kryzysowym* –- naruszenie art. 26 ustawy *o zarządzaniu kryzysowym*[14],
  – błędny zapis w treści uchwały dotyczący informowania sołtysów przez burmistrza o terminach realizacji poszczególnych przedsięwzięć – naruszenie art. 213 ustawy *o finansach publicznych*,

[13] DzU 2014, poz. 191 z późn. zm.
[14] DzU 2013, poz. 1166 z późn. zm.

- zaplanowanie w rozchodach spłaty kredytu bez zaplanowania wydatków na obsługę długu – naruszenie art. 92 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- błędne wyliczenie kwoty rezerwy ogólnej niezgodnie z wymaganiami ustawowymi – naruszenie art. 222 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak określenia w uchwale budżetowej limitu zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 6 ustawy *o finansach publicznych*,
- zaplanowanie w budżecie gminy wydatków majątkowych sołectwa na wykonanie projektu chodnika przy drodze powiatowej, które to zadanie jest zadaniem własnym powiatu – naruszenie art. 2 ust. 6 i 7 ustawy z dnia 21 lutego 2014 roku *o funduszu sołeckim*[15],

❖ o informacjach o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze:
- występowanie zobowiązań wymagalnych, wykonanie wydatków z tytułu odsetek za zwłokę – naruszenie art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,

❖ o sprawozdaniach z wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego:
- sprawozdanie z wykonania budżetu gminy nie zawierało wyodrębnionego zestawienia planu i wykonania dochodów i wydatków związanych ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu, wynikającymi z odrębnych ustaw, określonymi w uchwale budżetowej – naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 8 ustawy *o finansach publicznych*,
- występowanie zobowiązań wymagalnych, poniesienie wydatków bieżących z tytułu zapłaty odsetek za zwłokę – naruszenie art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- sprawozdanie nie uwzględniało stopnia zaawansowania realizacji programów wieloletnich – naruszenie art. 269 pkt 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- sprawozdanie nie zawierało wielkości planowanych dochodów i wydatków na rachunku – naruszenie art. 223 ust. 1 ustawy *o finansach publicznych*,
- wykonanie przez wojewódzką jednostkę budżetową dochodów z tytułu czynszów mieszkaniowych, w sytuacji, gdy zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych wspólnoty samorządowej nie należy do zadań samorządu województwa – naruszenie art. 14 ustawy *o samorządzie gminnym*,

❖ o projektach uchwał o wieloletniej prognozie finansowej:
- nieprawidłowe określenie jednostki koordynującej przedsięwzięcie – naruszenie art. 226 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*,
- brak określenia wartości dochodów ze sprzedaży majątku gminy w objaśnieniach, w odniesieniu do poszczególnych kategorii składników mienia przeznaczonych lub możliwych do sprzedaży – naruszenie art. 243 ustawy *o finansach publicznych*,
- nieujęcie w objaśnieniach informacji dotyczącej zastosowanych wyłączeń poprzez wyszczególnienie: zawartych umów (numer i data zawarcia umowy), nazwy zadania, na którego realizację zaciągnięto zo-

[15] DzU 2014, poz. 301 z późn. zm.

bowiązanie, stopnia finansowania środkami – naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy *o finansach publicznych*,
– brak objaśnień przyjętych wartości do poszczególnych lat objętych prognozą i uzasadnienia ich realności – naruszenie art. 226 ust. 1 i ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*,
– zawarcie w upoważnieniu burmistrza do zawierania umów, których realizacja w roku budżetowym i w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikające płatności wykraczają poza rok budżetowy, a także do przekazania powyższych uprawnień, zapisu „nie stanowiących przedsięwzięcia" – naruszenie art. 228 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy *o finansach publicznych*.

W 2014 roku do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie wpłynęły 4 odwołania od uchwał składów orzekających. Odwołania zostały przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej uwzględnione w jednym przypadku, a w pozostałych oddalone.

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

Informacja o uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych zbadanych przez RIO w Rzeszowie w 2014 roku **Tabela 1**

Lp.	Uchwały i zarządzenia w zakresie spraw finansowych dotyczące:	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń		Wyniki badania nadzorczego							
		Ogółem w 2014 r. *(kol. 5+6)*	w tym: uchwał i zarządzeń organów wykonaw-czych	bez naruszenia prawa	z naruszeniem prawa *(kol. 7+8+9+12)*	z tego:					
						z nieistotnym naruszeniem prawa	wszczęte postępo-wania umorzono	nieważne *(kol. 10+11)*	z tego:		inne rozstrzyg-nięcia[1)]
									nieważne w części	nieważne w całości	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	budżetu	186		167	19	4	12	3		3	
2	wieloletniej prognozy finansowej	1 258	105	1 191	67	11	34	22	4	18	
3	zmian budżetu[2)]	8 631	3 658	8 538	93	10	50	16	5	11	17
4	procedury uchwalania budżetu	1		1							
5	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez organ wykonawczy	5		5							
6	zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustalaną corocznie przez organ stanowiący	142		138	4		1	3		3	
7	zaciągania długoterminowych pożyczek i kredytów	534	9	510	24		15	9	1	8	
8	udzielania pożyczek[3)]	70	21	69	1		1				
9	udzielania poręczeń[4)]	7		5	2		1	1		1	
10	zaciągania krótkoterminowych pożyczek i kredytów	19	2	18	1			1		1	
11	zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego	215		188	27		9	18	9	9	
12	podatków i opłat lokalnych[5)], w tym	520		485	35	1	21	13	7	6	
	opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi[6)]	111		99	12		7	5	4	1	
13	absolutorium	181		179	2			2		2	
14	pozostałe uchwały i zarządzenia	606	18	586	20		13	7	2	5	
Ogółem		**12 375**	**3 813**	**12 080**	**295**	**26**	**157**	**95**	**28**	**67**	**17**

1) Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących roku budżetowego 2013.
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 organizac.
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.
6) W tym: uchwały z art. 6k, 6l i 6n ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.*

Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków międzygminnych w 2014 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**	**12 384**	**12 080**	**97,5**	**304**	**2,5**	**26**	**0,2**	**157**	**1,3**	**95**	**0,8**	**28**	**0,2**	**67**	**0,5**	**17**	**0,1**
	z tego:																	
2	gminy	10 159	9 910	97,5	249	2,5	23	0,2	132	1,3	81	0,8	20	0,2	61	0,6	13	0,1
3	powiaty	1 185	1 155	97,5	39	3,3	2	0,2	19	1,6	6	0,5	3	0,3	3	0,3	3	0,3
4	miasta na prawach powiatu	829	819	98.8	10	1,2			4	0,5	6	0,7	3	0,4	3	0,4		
5	samorząd województwa	144	141	97,9	3	2,1			2	1,4	1	0,7	1	0,7				
6	związki międzygminne	58	55	94,8	3	5,2	1	1,7			1	1,7	1	1,7			1	1,7

*) Dotyczy np. uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności lub uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących roku budżetowego 2013.

Wyniki działalności opiniodawczej RIO w Rzeszowie i charakter opinii wydanych w 2014 roku **Tabela 3**

Lp.	Opinie w sprawie	Liczba wydanych opinii			
		Ogółem	Charakter wydanych opinii		
			pozytywne	pozytywne z uwagami	negatywne
1	2	3	4	5	6
1	**Ogółem**	**1 504**	**1 092**	**392**	**20**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	**224**	**223**	**1**	
	b) projektów uchwał budżetowych	**182**	**44**	**135**	**3**
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	**188**	**140**	**48**	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	**189**	**112**	**77**	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	**189**	**179**	**6**	**4**
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	**2**	**2**		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	**104**	**103**		**1**
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium	**1**			**1**
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	**180**	**59**	**116**	**5**
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	**65**	**62**	**2**	**1**
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	**177**	**168**	**7**	**2**
	l) programu postępowania naprawczego	**3**			**3**
	z tego:				
2	**gminy**	**1 268**	**918**	**331**	**19**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	203	202	1	
	b) projektów uchwał budżetowych	154	34	117	3
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	156	118	38	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	156	90	66	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	156	148	5	3
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	1	1		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	84	83		1
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium	1			1
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	149	47	97	5
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	54	51	2	1
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	151	144	5	2
	l) programu postępowania naprawczego	3			3

1	2	3	4	5	6
	powiaty	**154**	**108**	**45**	**1**
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	12	12		
	b) projektów uchwał budżetowych	19	6	13	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	21	14	7	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	21	14	7	1
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	21	20		1
3	f) możliwości wykupu papierów wartościowych	1	1		
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	11	11		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	20	4	16	
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	7	7		
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	21	19	2	
	l) programu postępowania naprawczego				
	miasta na prawach powiatów	**39**	**32**	**7**	
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek	9	9		
	b) projektów uchwał budżetowych	4	2	2	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	4	2	2	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	4	3	1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	4	4		
4	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	4	4		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	4	2	2	
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	2	2		
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	4	4		
	l) programu postępowania naprawczego				
	samorząd województwa	**8**	**4**	**4**	
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek				
	b) projektów uchwał budżetowych	1		1	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	1		1	
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	1		1	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	1		1	
5	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	1	1		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	1	1		
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	1	1		
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)	1	1		
	l) programu postępowania naprawczego				

1	2	3	4	5	6
6	**związki międzygminne**	**35**	**30**	**5**	
	a) możliwości spłaty kredytów, pożyczek				
	b) projektów uchwał budżetowych	4	2	2	
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze	6	6		
	d) sprawozdań z wykonania budżetu j.s.t.	7	5	2	
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium	7	7		
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych				
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego	4	4		
	h) uchwał o nieudzieleniu absolutorium				
	i) projektów uchwał o wieloletnich prognozach finansowych	6	5	1	
	j) możliwości sfinansowania deficytu (art. 246 ust. 1 u.f.p.)	1	1		
	k) prawidłowości planowanej kwoty długu (art. 230 ust. 4 u.f.p.)				
	l) programu postępowania naprawczego				

Działalność kontrolna

Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie przeprowadził w 2014 roku ogółem 57 kontroli, z tego:
– 47 kontroli kompleksowych,
– 7 kontroli problemowych,
– 3 kontrole doraźne.

Plan kontroli na 2014 rok obejmował łącznie 47 kontroli kompleksowych jednostek samorządu terytorialnego. Z inicjatywy Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych, w ramach kontroli koordynowanych przeprowadzonych zostało 7 kontroli problemowych, obejmujących zagadnienia związane z „Zadłużeniem jednostek samorządu terytorialnego".

Na podstawie decyzji Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie przeprowadzono 3 kontrole doraźne, w tym jedną kontrolę sprawdzającą. Szczegółową realizację kontroli według jednostek przedstawia **tabela 4**.

W trakcie kontroli przeprowadzonych w 2014 roku zweryfikowano 12 zawiadomień o nieprawidłowościach dotyczących działalności jednostek samorządu terytorialnego, sygnalizowanych w informacjach i wnioskach o przeprowadzenie kontroli otrzymanych od instytucji, podmiotów gospodarczych, radnych i mieszkańców gmin.

Realizacje wykonania wydanych wniosków pokontrolnych sprawdzono w trakcie kontroli kompleksowych oraz w jednej kontroli sprawdzającej.

W związku z nieprawidłowościami, ustalonymi w wyniku kontroli, sporządzono i przekazano kontrolowanym jednostkom 53 wystąpienia pokontrolne, zawierające opis nieprawidłowości, ich źródła, przyczyny oraz osoby odpowiedzialne i wnioski pokontrolne, mające na celu usunięcie nieprawidłowości, jak i podjęcie działań, które pozwoliłyby zapobiec powstawaniu podobnych nieprawidłowości w przyszłości, a także usprawnić funkcjonowanie jednostek. Kopie wystąpień przekazano do wiadomości organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego. Liczba wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych wyniosła ogółem 1026, w tym po kontrolach kompleksowych – 993. Wystąpienia pokontrolne sporządzone po kontroli kompleksowej zawierały średnio 21 wniosków. Najczęściej stwierdzanymi nieprawidłowościami były:
– brak lub niewłaściwe stosowanie mechanizmów kontroli zarządczej (w 51% skontrolowanych jednostek),
– brak lub niewłaściwe opracowanie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (w 30%),
– nieprowadzenie wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych lub nieprawidłowe ich prowadzenie (w 26%),
– nieprawidłowe stosowanie klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków (39%),
– nieprawidłowe sporządzanie sprawozdań (26%),
– nierozliczanie lub nieprawidłowe rozliczanie kosztów inwestycji, nieprzeniesienie na stan środków trwałych zrealizowanych inwestycji (25%),
– nieprzeprowadzenie, nierozliczenie lub nieprawidłowe przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji rzeczowych składników majątkowych (25%),
– nieterminowe regulowanie zobowiązań (23%),

- nieweryfikowanie lub nierzetelne weryfikowanie deklaracji podatkowych (19%),
- nieprowadzenie postępowania podatkowego w przypadku niezłożenia deklaracji podatkowej (16%),
- niewłaściwe podejmowanie lub zaniechanie windykacji zaległości z tytułu podatków i opłat (42%),
- niepobieranie lub pobieranie w nieprawidłowej wysokości odsetek od nieterminowych wpłat należności budżetowych (42%),
- wykazywanie w sprawozdaniach nieprawidłowych skutków udzielonych ulg, zwolnień i obniżek stawek podatkowych (16%),
- nieprawidłowości przy pobieraniu opłaty za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych (21%),
- przekroczenie upoważnienia do zaciągania zobowiązań (16%),
- przekroczenie upoważnienia do dokonywania wydatków (19%),
- ustalanie i wypłacanie pracownikom wynagrodzeń niezgodnie z obowiązującymi przepisami (21%),
- nieprawidłowości przy udzielaniu dotacji podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych (40%),
- nieprawidłowości przy rozliczaniu kosztów podróży służbowych (35%),
- nieprzestrzeganie przepisów przy sprzedaży nieruchomości (44%),
- nieprzestrzeganie przepisów przy innym niż sprzedaż i użytkowanie wieczyste rozdysponowaniu mienia komunalnego, tj. najem, dzierżawa, trwały zarząd itp. (23%).

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

- 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 – wyniosły 51,1 mln zł;
- 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 – wyniosły 8 tys. zł.

Na podstawie przepisów art. 9 ust. 3 i 4 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, właściwe organy kontrolowanych jednostek zgłosiły do Kolegium Izby zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych.

Dane dotyczące zgłoszonych zastrzeżeń przedstawia poniższe zestawienie:

JST	Liczba kwestionowanych wniosków	Zastrzeżenia oddalone	Zastrzeżenia uwzględnione	Zastrzeżenia w części uwzględnione
Województwo	–	–	–	–
Powiaty	–	–	–	–
Gminy	4	1	3	–
Ogółem	**4**	**1**	**3**	**–**

W wyniku nieprawidłowości stwierdzonych w 2014 roku RIO w Rzeszowie przekazała ogółem 30 zawiadomień i informacji, z tego do:

– Ministerstwa Finansów – 9,
– Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych – 21.

Ministerstwo Finansów poinformowano o sporządzeniu nierzetelnych sprawozdań z wykonania dochodów budżetów 9 gmin w związku z zaniżeniem lub zawyżeniem skutków obniżenia górnych stawek podatków, skutków udzielonych ulg, umorzeń i zwolnień oraz skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – *Ordynacja podatkowa*. W wyniku tych ustaleń, zmniejszeniu ulegną kwoty wyrównawczej subwencji ogólnej w latach następnych.

Ujawnione przez inspektorów Wydziału Kontroli RIO w Rzeszowie fakty popełnienia czynów znamionujących naruszenie dyscypliny finansów publicznych dały podstawę do złożenia 21 zawiadomień do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych w Rzeszowie.

Poniższa tabela zawiera wykaz czynów zabronionych, które były podstawą skierowania zawiadomienia w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Określenie czynu zabronionego naruszającego przepisy ustawy *o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*	**Liczba**
przekazanie lub udzielenie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania lub udzielania dotacji (art. 8 pkt 1 ustawy)	1
dokonanie wydatku bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków (art. 11)	9
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 pkt. 1–5)	3
zaciągnięcie zobowiązania bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących zaciągania zobowiązań (art. 15)	7

niewykonanie w terminie zobowiązania, w tym obowiązku zwrotu podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności (art. 16 ust. 1)	2
udzielenie zamówienia publicznego z innym naruszeniem przepisów o zamówieniach publicznych, jeżeli miało ono wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, chyba że nie doszło do udzielenia zamówienia publicznego (art. 17 ust. 1c)	3
zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy *o rachunkowości* (art. 18 pkt 1)	1
wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (art. 18 pkt 2)	3
niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym (art. 18b pkt 1)	1
niedokonanie lub nienależyte dokonanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji, jeżeli miało ono wpływ na zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych (art. 18b pkt 2)	3
zaniechanie prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostce sektora finansów publicznych do tego zobowiązanej (art. 18a)	2
Razem	**35**

Ponadto, Izba przekazała Policji, Prokuraturze oraz CBA do wykorzystania dokumentację z 6 kontroli jednostek samorządu terytorialnego.

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

Tabela 4

Realizacja kontroli gospodarki finansowej w 2014 roku

Lp.	Kontrolowana jednostka
	Kontrole kompleksowe
1.	Powiat Strzyżowski
2.	Miasto Łańcut
3.	Miasto i Gmina Kańczuga
4.	Miasto i Gmina Pilzno
5.	Miasto i Gmina Sędziszów Małopolski
6.	Gmina Błażowa
7.	Gmina Dębica
8.	Gmina Dynów
9.	Gmina Frysztak
10.	Gmina Grodzisko Dolne
11.	Gmina Jarosław
12.	Gmina Markowa
13.	Gmina Ostrów
14.	Gmina Rakszawa
15.	Gmina Świlcza
16.	Gmina Wiśniowa
17.	Gmina Żołynia
18.	Powiat Sanocki
19.	Gmina Sanok
20.	Gmina Baligród
21.	Gmina Cisna
22.	Miasto i Gmina Dukla
23.	Miasto i Gmina Ustrzyki Dolne
24.	Gmina Chorkówka
25.	Gmina Dębowiec
26.	Gmina Kołaczyce
27.	Gmina Korczyna
28.	Gmina Krempna
29.	Gmina Solina z siedzibą w Polańczyku
30.	Powiat Jarosławski
31.	Powiat Lubaczowski
32.	Powiat Przemyski
33.	Miasto Lubaczów
34.	Gmina Bircza
35.	Gmina Cieszanów
36.	Gmina Narol
37.	Gmina Radymno
38.	Gmina Rokietnica
39.	Gmina Wiązownica

40.	Powiat Mielecki
41.	Powiat Niżański
42.	Miasto Leżajsk
43.	Gmina Borowa
44.	Gmina Czermin
45.	Gmina Kamień
46.	Gmina Tuszów Narodowy
47.	Gmina Zaklików
Kontrole problemowe	
48.	Miasto Sanok
49.	Gmina Baligród
50.	Gmina Dubiecko
51.	Gmina Krzywcza
52.	Miasto i Gmina Nowa Dęba
53.	Miasto Krosno
54.	Powiat Łańcucki
Kontrole doraźne	
55.	Miasto Przeworsk *kontrola sprawdzająca*
56.	Gmina Jawornik Polski
57.	Gmina Krzywcza

Kontrola sprawozdawczości

Regionalne izby obrachunkowe, stosownie do 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.

Zadaniem Izby jest weryfikacja sprawozdań otrzymanych od jednostek samorządu terytorialnego i przesłanie ich odpowiednio do Ministerstwa Finansów i Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

Rodzaje, formy, terminy i zasady sporządzania poszczególnych sprawozdań przekazywanych do regionalnych izb obrachunkowych w 2014 roku określały następujące przepisy:

– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej*[16],
– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku *w sprawie sprawozdawczości budżetowej*[17],
– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 roku *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych*[18],
– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku *w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej*[19],
– rozporządzenie 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*[20],
– rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 9 czerwca 2014 roku *w sprawie wykazu gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok 2013*[21],
– ustawa z dnia 26 stycznia 1982 roku – *Karta Nauczyciela*[22],
– rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku *w sprawie sposobu opracowywania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego*[23],

[16] DzU nr 20, poz. 103.
[17] DzU 2014, poz. 119 z późn. zm.
[18] J.t.: DzU 2014, poz. 1773.
[19] J.t.: DzU 2013, poz. 289.
[20] DzU nr 65, poz. 599 z późn. zm.
[21] DzU 2014, poz. 804.
[22] J.t.: DzU 2014, poz. 191 z późn. zm.
[23] DzU nr 6, poz. 35 z późn. zm.

– ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 roku *o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej*[24],
– rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 sierpnia 2008 roku *w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej, informacji o nieudzieleniu takiej pomocy oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych*[25].

Sprawozdania budżetowe

W 2014 roku jednostki samorządu terytorialnego przekazały do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie 5828 sprawozdań budżetowych (w tym 1182 korekty). Sprawozdania za grudzień 2013 roku, cztery kwartały 2013 roku i rok 2013 były składane w formie dokumentu i w formie pliku bazy danych. Część jednostek samorządu terytorialnego przekazywała sprawozdania wyłącznie w formie elektronicznej, a autentyczność ich pochodzenia i integralność ich treści zostały zagwarantowane bezpiecznym podpisem elektronicznym, weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu. Zgodnie z obowiązującym rozporządzeniem, sprawozdania budżetowe sporządzane za okresy sprawozdawcze 2014 roku były przekazywane wyłącznie w wersji elektronicznej i były przekazywane przez jednostki samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.) do Izby, a następnie do Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem elektronicznego Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@. Sprawozdania Rb-PDP z wykonania podstawowych dochodów podatkowych za 2013 rok ze wszystkich gmin po raz ostatni zostały przekazane do Ministerstwa Finansów również w wersji papierowej.

Jednostki samorządu terytorialnego przekazały ponadto do wiadomości Izby:

– 2395 sprawozdań o dotacjach/wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami – Rb-50 (w tym 136 korekt),
– 743 sprawozdania z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami – Rb-27ZZ (w tym 142 korekty).

Sprawozdania w zakresie operacji finansowych

W 2014 roku przyjęto i skontrolowano łącznie z korektami 6357 sprawozdań w zakresie operacji finansowych.

Jednostki samorządu terytorialnego przekazały 2093 (w tym 386 korekt) sprawozdania łączne w zakresie budżetów j.s.t., obejmujące zobowiązania i należności samorządów oraz ich jednostek organizacyjnych. Po zmianie rozporządzenia sprawozdania te były przekazywane wyłącznie w formie elektronicznej, opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym. Sprawozdania łączne w zakresie operacji finansowych były przekazywane przez j.s.t. do Izby,

[24] J.t.: DzU 2007, nr 59, poz. 404 z późn. zm.
[25] J.t.: DzU 2014, poz. 1065 z późn. zm.

a następnie do Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem elektronicznego Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@.

Ponadto w 2014 roku jednostki samorządu terytorialnego przekazały do Izby 4264 (w tym 104 korekty) sprawozdania zbiorcze w zakresie operacji finansowych, obejmujące zobowiązania i należności jednostek nadzorowanych posiadających osobowość prawną oraz pozostałych jednostek. Sprawozdania te były przekazywane przez j.s.t. zarówno w wersji elektronicznej, jak i w formie dokumentu. Jednostki mogły przekazywać sprawozdania wyłącznie w formie elektronicznej tylko wtedy, gdy zostały one opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

Na podstawie sprawozdań łącznych i zbiorczych, otrzymanych z jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego, pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń sporządzili 20 sprawozdań zbiorczych, które przekazano do Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Ponadto, zgodnie z § 10 ust. 8 rozporządzenia *w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych*, w przypadku otrzymania korekt sprawozdań (po zakończeniu każdego miesiąca) sporządzono razem 73 korekty sprawozdań, zarówno w zakresie budżetów j.s.t., jak i w zakresie jednostek posiadających osobowość prawną oraz pozostałych jednostek – obejmujących dane z terenu województwa podkarpackiego i przekazano je do Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

Sprawozdania finansowe

W 2014 roku przyjęto 189 bilansów z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz łączne sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i zakładów budżetowych. Ponadto do Izby wpłynęło 196 bilansów skonsolidowanych, których wersja elektroniczna została przekazana do Ministerstwa Finansów z wykorzystaniem elektronicznego Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego – BeSTi@.

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

W 2014 roku w Izbie skontrolowano pod względem formalnym i rachunkowym prawidłowość wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych. Wykaz gmin, które w danym roku podatkowym nie uzyskały dochodów na skutek zwolnienia przedsiębiorców z podatku od nieruchomości, i którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej, corocznie określa w formie rozporządzenia Minister Gospodarki. Do Ministerstwa Finansów w 2014 roku przekazano w formie papierowej wnioski trzech gmin z terenu województwa podkarpackiego.

Sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli

Zgodnie z art. 30a ust. 5 ustawy – *Karta Nauczyciela*, organy prowadzące szkoły, będące jednostkami samorządu terytorialnego, przedkładają Regionalnej Izbie Obrachunkowej sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez tę jednostkę. Sprawozdania sporządza się w formie pisemnej, a do RIO przekazywane są one również w formie elektronicznej. W 2014 roku pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń przyjęli i skontrolowali 191 sprawozdań z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli wraz z korektami. Dane ze sprawozdań zostały udostępnione Wydziałowi Kontroli Gospodarki Finansowej i dodatkowo przekazane do KR RIO.

Sprawozdania w zakresie pomocy publicznej dla przedsiębiorców

W 2014 roku zebrano i przekazano elektronicznie do Ministerstwa Finansów 183 (łącznie z korektami) roczne sprawozdania o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach świadczeń należnych na rzecz sektora finansów publicznych.

Działalność informacyjna i szkoleniowa

Zgodnie z art. 1 ust. 4 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, Izba prowadzi działalność informacyjną i szkoleniową.

Formami prowadzonej działalności są szkolenia, wydawany przez Izbę biuletyn, współpraca przy opracowywaniu publikacji przez inne instytucje, pisemne interpretacje i wyjaśnienia, publikacje na stronach internetowych oraz udzielanie instruktażu w zakresie praktycznego stosowania przepisów w bezpośrednich kontaktach z pracownikami samorządowymi.

Działalność szkoleniowa

W 2014 roku Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie zorganizowała szkolenia na następujące tematy:

– Zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2013 rok w samorządowych jednostkach organizacyjnych oraz sporządzanie sprawozdań finansowych;
– Zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2013 rok w budżecie jednostki samorządu terytorialnego i samorządowych jednostek organizacyjnych oraz sporządzanie sprawozdań finansowych;
– Sprawozdawczość budżetowa i sprawozdawczość w zakresie operacji finansowych jednostek samorządu terytorialnego i ich jednostek organizacyjnych w 2014 roku;
– Dochodzenie i egzekucja opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi;

– Zamówienia publiczne po nowelizacji z 2013 i 2014 roku;
– Wybrane zagadnienia dotyczące budżetu i wieloletniej prognozy finansowej na 2015 rok.

Ogółem w szkoleniach wzięło udział 840 pracowników samorządowych.

Działalność informacyjna

Zgodnie z art. 13 pkt 11 ustawy *o regionalnych izbach obrachunkowych*, Izba udzielała pisemnych odpowiedzi na zapytania w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych.

Ogółem odpowiedziano na 65 zapytań z zakresu ustawy *o systemie oświaty*, ustawy *o finansach publicznych*, ustawy *o utrzymaniu czystości i porządku w gminach*.

Jedną z form działalności informacyjnej było udzielanie instruktażu i wyjaśnień w bezpośrednich kontaktach z pracownikami samorządowymi w zakresie spraw wynikających z kontroli przeprowadzonych w jednostkach oraz w zakresie kontrolowanych sprawozdań, badanych uchwał i opiniowanych dokumentów, a także wyjaśnień dotyczących funkcjonowania Systemu Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego BeSTi@.

Na stronie internetowej Izby: www.rzeszow.rio.gov.pl zamieszczano na bieżąco informacje dla jednostek samorządu terytorialnego, w tym zmiany w obowiązujących przepisach prawa, komunikaty o szkoleniach organizowanych przez Izbę, aktualizację programów sprawozdawczych.

Zgodnie z ustawą z dnia 6 września 2001 roku *o dostępie do informacji publicznej*[26], Izba udostępniała informacje i dokumenty związane z realizacją zadań w ramach działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej. Ogółem udzielono 19 informacji prostych i przetworzonych. Na stronie internetowej „Biuletynu Informacji Publicznej" publikowane były teksty uchwał Kolegium Izby podjętych w 2014 roku.

Dla celów opracowania „Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2013 roku" Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń, Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej oraz Biuro Izby opracowały dane w zakresie działalności nadzorczej, opiniodawczej, kontrolnej i szkoleniowej.

Po zakończeniu każdego kwartału roku budżetowego pracownicy Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń opracowywali informację dotyczącą poziomu zadłużenia j.s.t. województwa podkarpackiego w celu monitorowania sytuacji w tym zakresie.

W 2014 roku przygotowano materiały i wydano „Budżet Samorządu Terytorialnego" – zeszyt nr 21. Opublikowane w biuletynie artykuły dotyczyły:
– wieloletniej prognozy finansowej,
– postępowania naprawczego w świetle art. 240a ustawy *o finansach publicznych*,
– funduszu sołeckiego,
– aktualnego statusu prawnego wójta, burmistrza, prezydenta miasta,

[26] J.t.: DzU 2014, poz. 782.

– sposobów i form przekazywania sprawozdań po zmianach przepisów,
– zmian w zakresie organizacji i finansowania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań oświatowych w świetle nowelizacji ustawy *o systemie oświaty*.

W biuletynie zawarto również:
– informacje prawne i ekonomiczne dotyczące zadań i kompetencji wójta, burmistrza, prezydenta miasta w zakresie spraw finansowych,
– informacje o działalności Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie w 2013 roku.

W czerwcu 2014 roku, przy współpracy z Uniwersytetem Rzeszowskim, Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie zorganizowała konferencję na temat efektywności i skuteczności gospodarowania finansami jednostek samorządu terytorialnego w kontekście stabilności finansowej. W ramach konferencji jeden z członków Kolegium RIO zaprezentował referat dotyczący absolutorium komunalnego jako narzędzia oceny efektywności i skuteczności gospodarowania środkami publicznymi przez organy wykonawcze jednostki samorządu terytorialnego.

Opracowanie:
MATEUSZ SZETELA
JERZY PAŚKO
DOROTA GRABSKA

Wyjaśnienia i interpretacje

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Długu Publicznego z dnia 5 marca 2015 roku (nr DP8.3.2015) w sprawie klasyfikacji tytułów dłużnych, zaliczanych do państwowego długu publicznego

W odpowiedzi na pismo z dnia 29 stycznia 2015 roku, znak pisma: WA-4111-7/Ł/2015, w sprawie interpretacji przepisów § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego (DzU nr 298, poz. 1767), Departament Długu Publicznego, po konsultacjach wewnętrznych w Ministerstwie Finansów, przedstawia następującą opinię.

Ww. rozporządzenie ma swą podstawę w art. 72 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku *o finansach publicznych*. Zgodnie z delegacją ustawową, Minister Finansów został upoważniony do określenia w rozporządzeniu szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych, zaliczanych do państwowego długu publicznego, w tym rodzajów zobowiązań zaliczanych do tytułów dłużnych.

Według § 3 pkt 2 przedmiotowego rozporządzenia, do kategorii kredyty i pożyczki zalicza się obok kredytu i pożyczki *sensu stricto*, również umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego, papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona, umowy sprzedaży, w których cena jest płatna w ratach, umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy, a także umowy nienazwane o terminie zapłaty dłuższym niż rok związane z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu.

W rozporządzeniu wskazuje się zatem rodzaj zobowiązań zaliczanych do danej kategorii poprzez wskazanie przede wszystkim istoty zobowiązań, podobnie jak w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. *w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej* (Dz.U. L 174 z 26.06.2013, s. 1). Powyższe podejście widoczne jest przede wszystkim w zakresie tytułu dłużnego „kredyty i pożyczki". Kategoria kredyty i pożyczki odnosi się do koncepcji „pożyczki ekonomicznej", różniącej się czasami w sposób wyraźny od koncepcji „pożyczki" w ujęciu prawnym. Biorąc pod uwagę zarówno przepisy ustawy *o finansach publicznych*, jak i treść art. 216 *Konstytucji RP*, należy również stwierdzić, że pojęcie „pożyczka" ma charakter szerszy niż *sensu stricto* umowa nazwana z *Kodeksu cywilnego*. Właściwe jest tutaj rozumienie pożyczki jako

zobowiązań finansowych mających charakter „pożyczkowy". Dlatego też przepisy rozporządzenia nakazują zaliczać tylko takiego rodzaju zobowiązania finansowe (umowy), które wykazują ekonomiczne podobieństwo do kredytu lub pożyczki. Jednocześnie wylicza się konkretne umowy, które bezsprzecznie mają taki charakter, co również jest pomocne przy interpretacji zobowiązań zaliczanych do długu, np. leasing finansowy czy umowa sprzedaży, w których cena jest płatna w ratach.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że pogląd wyrażany przez Regionalną Izbę Obrachunkową w ww. piśmie w zakresie interpretacji opisanej w nim konstrukcji prawnej, zawierającej elementy umowy sprzedaży, odkupu oraz dzierżawy, na podstawie otrzymanych informacji należy uznać za słuszny. Możliwe jest uznawanie tego rodzaju umów bądź za pewien złożony wycinek umów nienazwanych, bądź za zbiór umów bardzo różnorodnych, w których zawsze musi znaleźć się jakiś element połączenia treści występujących w innych umowach. W istocie można uznać taką konstrukcję prawną za rodzaj leasingu zwrotnego będącego w rozumieniu § 3 rozporządzenia umową leasingu (finansowego) bądź też umowę nienazwaną o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związaną z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu. Leasing zwrotny polega na tym, że korzystający dokonuje sprzedaży na rzecz leasingodawcy własnego środka trwałego, a następnie zawiera z nim umowę leasingu, na podstawie której będzie użytkował ten środek trwały. Można zatem stwierdzić, że użytkownik przedmiotu nie ulega zmianie, zmienia się jedynie właściciel prawny przedmiotu. Leasing zwrotny może mieć charakter tzw. leasingu operacyjnego, niezaliczanego do tytułów dłużnych, albo tzw. leasingu finansowego, zaliczanego do tytułów dłużnych. Wskazaną umowę można zatem zakwalifikować jako formę pozyskania środków finansowych bez utraty składników majątkowych niezbędnych do prowadzenia działalności. W istocie umowa ta polega na uwolnieniu środków finansowych zainwestowanych uprzednio w dany składnik majątkowy. Umowa ta służy zatem poprawie płynności finansowej podmiotu, gdyż uwolnione środki korzystający przeznacza na swoją działalność bieżącą. W zamian za tę formę wspomagania korzystający z rzeczy musi w ustalonych terminach płacić w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne na rzecz kupującego/wydzierżawiającego. Jest to zatem forma kredytowania. Po zakończeniu umowy korzystający może odkupić przedmiot umowy.

Przedstawiona w ww. piśmie konstrukcja prawna może więc być rozumiana jako umowa wchodząca w zakres przedmiotowy § 3 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. *w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego*, w zależności od dokładnej analizy samej umowy, bądź jako umowa leasingu zawarta z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy, bądź jako umowa nienazwana o terminie zapłaty dłuższym niż rok, związana z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu.

Odnośnie do kwestii dotyczącej interpretacji art. 243 ustawy *o finansach publicznych*, uprzejmie informujemy, że Departament Finansów Samorządu Terytorialnego Ministerstwa Finansów przedstawił wyjaśnienia, wg których

w świetle literalnego brzmienia przepisów ustawy *o finansach publicznych* spłata zobowiązań dłużnych ujmowanych w budżecie jednostki samorządu terytorialnego (JST) jako wydatki (a nie rozchody) nie podlega jednak bezpośrednio limitowaniu określonemu wzorem z art. 243. Nie oznacza to jednak całkowicie niekontrolowanego zaciągania tego typu zobowiązań przez JST, bowiem:

– spłata ww. zobowiązań będąca wydatkiem bieżącym obniża indywidualny limit spłaty zobowiązań (zmniejszając kwotę nadwyżki operacyjnej). Tym samym zaciąganie zobowiązań spłacanych wydatkami zawęża przestrzeń do zaciągania nowych zobowiązań spłacanych rozchodami (kredyt, pożyczka, obligacja);
– informacja o kwotach zobowiązań jest zawarta w dokumentach finansowych JST, takich jak np. wieloletnie prognozy finansowe.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 1 września 2015 roku (nr ST5.4763.1.2015) w sprawie klasyfikacji dochodów i wydatków

W odpowiedzi na pismo Nr WIAS-0700-1/29/14 dotyczące przedstawienia stanowiska w zakresie prawidłowego klasyfikowania określonych dochodów i wydatków, Ministerstwo Finansów informuje, co następuje.

1. Zgodnie z art. 80 ust. 2a ustawy *o systemie oświaty*, jeżeli do przedszkola, o którym mowa w ust. 1, uczęszcza uczeń niebędący mieszkańcem gminy dotującej to przedszkole, gmina, której mieszkańcem jest ten uczeń, pokrywa koszty dotacji udzielonej zgodnie z ust. 2, pomniejszonej także o kwotę dotacji, o której mowa w art. 14d ust. 1 ustawy, otrzymanej na ucznia przez gminę dotującą przedszkole, do którego uczęszcza uczeń. Dochody z tytułu pokrycia kosztów dotacji przekazanej dla publicznego lub niepublicznego przedszkola, prowadzonego przez osobę fizyczną lub prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego, powinny być ujęte w paragrafie 231 – „Dotacje celowe otrzymane z gminy na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego", z odpowiednią czwartą cyfrą. Wydatki z powyższego tytułu powinny być ujmowane w paragrafie wydatkowym 231 – „Dotacje celowe przekazane gminie na zadania bieżące realizowane na podstawce porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego", z odpowiednią czwartą cyfrą.

W przypadku określonym w art. 79a ww. ustawy, tj. gdy do publicznego przedszkola prowadzonego przez gminę, uczęszcza uczeń niebędący jej mieszkańcem, gmina, której mieszkańcem jest ten uczeń, pokrywa koszty wychowania przedszkolnego tego ucznia w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego ucznia odpowiednio w publicznych przedszkolach prowadzonych przez gminę, w której uczeń uczęszcza do przedszkola (...), dochody z tytułu pokrycia kosztów wychowania przedszkolnego powinny być klasyfikowane w paragrafie „083 Wpływy z usług" z odpowiednią czwartą cyfrą, a wydatki w paragrafie „433 Zakup usług przez jednostki samorządu terytorialnego od innych jednostek samorządu terytorialnego", z odpowiednią czwartą cyfrą.

2. Odsetki od nieterminowych wpłat, które w przepisach prawnych określane są jako podatki lub opłaty, do których mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (DzU 2005, nr 8, poz. 60 z późn. zm.), ujmowane są w § 091 – „Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat" z odpowiednią czwartą cyfrą dodaną do paragrafu. Natomiast odsetki od dochodów, które nie są określane jako podatki i opłaty, należy ujmować w § 092 – „Pozostałe odsetki" z odpowiednią czwartą cyfrą dodaną do paragrafu.

Zgodnie z art. 6q ustawy z dnia 13 września 2013 r. *o utrzymaniu porządku i czystości w gminach* (DzU 2013, poz. 1399 z późn. zm.) – w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*, z tym, że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta. W związku z tym, odsetki należne z tytułu nieterminowego uiszczania opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi powinny być ujmowane w § 091 – „Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu, podatków i opłat". Skutki ulg z tego tytułu powinny być wykazywane odpowiednio w kolumnie 14 lub 15 sprawozdania Rb-27S.

Stanowisko Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 17 listopada 2015 roku dotyczące opłaty targowej

Stosownie do treści art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku *o podatkach i opłatach lokalnych* (j.t.: DzU 2014, poz. 849 z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 roku, rada gminy może wprowadzić opłatę targową. Opłata targowa od dnia 1 stycznia 2016 roku staje się zatem opłatą fakultatywną. Pobieranie opłaty targowej na terenie gminy od dnia 1 stycznia 2016 roku jest uzależnione od uprzedniego podjęcia przez radę gminy uchwały, w której zawarte będzie postanowienie o wprowadzeniu opłaty targowej (na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*) oraz zostaną określone zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłaty targowej (na podstawie art. 19 pkt 1 ustawy *o podatkach i opłatach lokalnych*).

Zmiany w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych* obowiązujące od 2016 roku

I. Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie informuje, że **z dniem 1 stycznia 2016 roku** wchodzą w życie następujące zmiany w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych*, które **należy uwzględnić w działaniach organów gminy, w tym przy podejmowaniu uchwał przez organy stanowiące gmin w sprawach podatków i opłat lokalnych w granicach określonych w tej ustawie:**

- użyte w ustawie określenie: **„grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej"** oznacza grunty, budynki i

budowle **będące w posiadaniu** przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, **przy czym do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:**

1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
2) gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych;
3) **budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego** nakazująca właścicielowi lub zarządcy rozbiórkę nieużytkowanego lub niewykończonego obiektu budowlanego nienadającego się do remontu, odbudowy lub wykończenia i uporządkowanie terenu oraz określająca terminy przystąpienia do tych robót i ich zakończenia, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania;

- użyte w ustawie określenie: **„działalność gospodarcza”** oznacza działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004 roku *o swobodzie działalności gospodarczej* (DzU 2015, poz. 584 z późn. zm.), **przy czym za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się:**
  1) działalności rolniczej lub leśnej;
  2) wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5;
  3) **działalności rolników w zakresie sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu**, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów, **jeżeli:**
     a) sprzedaż nie jest wykonywana na rzecz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub na rzecz osób fizycznych na potrzeby prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej;
     b) przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze;
     c) sprzedaż następuje wyłącznie:
        – w miejscach, w których produkty te zostały wytworzone,
        – na targowiskach, przez które rozumie się wszelkie miejsca przeznaczone do prowadzenia handlu, z wyjątkiem sprzedaży dokonywanej w budynkach lub w ich częściach;
     d) prowadzona jest odrębnie za każdy rok podatkowy ewidencja sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych zawierająca co najmniej: numer kolejnego wpisu, datę uzyskania przychodu, kwotę przycho-

du, przychód narastająco od początku roku; dzienne przychody ewidencjonowane są w dniu sprzedaży;

e) podatnik nie uzyskał innych przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej;

- przez użyte w ustawie określenia:
  1) **„użytki rolne”**,
  2) **„lasy”**,
  3) **„nieużytki”**,
  4) **„użytki ekologiczne”**,
  5) **„grunty zadrzewione i zakrzewione”**,
  6) **„grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi”**,
  7) **„grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi”**

  – rozumie się **grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków**;

- **opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają:**
  1) **użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej**;
  2) pod warunkiem wzajemności – nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych;
  3) **grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych**;
  4) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi;
  5) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich;
  6) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych;

- użyte w ustawie wyrazy **„Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa” zastępuje się** użytymi w odpowiednich przypadkach wyrazami **„Agencja Nieruchomości Rolnych”**;

- jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub **znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów**, to stanowi **odrębny przedmiot opodatkowania**, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego **ciąży solidarnie** na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, przy czym tej **zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe nie stosuje się:**

1) **przy współwłasności w częściach ułamkowych lokalu użytkowego – garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym wraz z gruntem stanowiących odrębny przedmiot własności**; w takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności; osoby fizyczne nie składają deklaracji na podatek od nieruchomości oraz nie opłacają podatku na zasadach obowiązujących osoby prawne, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej;
2) **w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną** w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 roku *o własności lokali* (DzU 2000 nr 80, poz. 903 oraz DzU 2004 nr 141, poz. 1492), **jeżeli wyodrębniono własność lokali**; w takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w nieruchomości wspólnej;

- **rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości**, z tym, że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:
  1) od gruntów:
     a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków – **0,89 zł** od 1 m^2 powierzchni,
     b) **pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych** – **4,58 zł** od 1 ha powierzchni,
     c) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – **0,47 zł** od 1 m^2 powierzchni;
  2) od budynków lub ich części:
     a) mieszkalnych – **0,75 zł** od 1 m^2 powierzchni użytkowej,
     b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – **22,86 zł** od 1 m^2 powierzchni użytkowej,
     c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – **10,68 zł** od 1 m^2 powierzchni użytkowej,
     d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – **4,65 zł** od 1 m^2 powierzchni użytkowej,
     e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – **7,68 zł** od 1 m^2 powierzchni użytkowej;
  3) od budowli – 2% ich wartości ustalonej według zasad określonych w ustawie;

- **jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od osób fizycznych nie przekraczałaby**, określonych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, **najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru przez operatora** wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 roku – *Prawo pocztowe* (DzU 2012, poz. 1529), **nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza**; w takim przypadku decyzję umarzającą postępowanie pozostawia się w aktach sprawy, a organ jest nią związany od chwili wydania; do zmiany decyzji umarzającej postępowanie przepis art. 254 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – *Ordynacja podatkowa* (DzU 2015, poz. 613, 699 i 978) stosuje się odpowiednio;

- w przypadku, gdy **kwota podatku od nieruchomości od osób fizycznych nie przekracza 100 zł**, podatek ten jest **płatny jednorazowo** w terminie płatności pierwszej raty;

- **zwolnieniu <u>ustawowemu</u> od podatku od nieruchomości podlegają** między innymi:
  1) **grunty, budynki lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży** w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży;
  2) **znajdujące się w parkach narodowych lub rezerwatach przyrody** i służące bezpośrednio i wyłącznie osiąganiu celów z zakresu ochrony przyrody:
     a) grunty położone na obszarach objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową,
     b) budynki i budowle trwale związane z gruntem;
  3) **będące własnością Skarbu Państwa:**
     a) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi jezior,
     b) grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne, **z wyjątkiem** gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż urzędy morskie, regionalne zarządy gospodarki wodnej, parki narodowe;
  4) **grunty i budynki lub ich części, <u>stanowiące własność gminy</u>, z wyjątkiem** zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów;
  5) przedsiębiorcy o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych, przy czym **to zwolnienie od podatku od nieruchomości stanowi pomoc *de minimis*, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 roku** *w sprawie stosowania art.*

107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz.Urz. UE L 352 z 24.12.2013, str. 1);

- **minister właściwy do spraw finansów publicznych** w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji **określi, w drodze rozporządzenia:**
  1) **sposób przesyłania deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej**,
  2) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone deklaracje na podatek od środków transportowych,

  – uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w deklaracjach na podatek od środków transportowych oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem;

- **rada gminy określa, w drodze uchwały, wysokość stawek podatku od środków transportowych**, z tym, że roczna stawka podatku od jednego środka transportowego nie może przekroczyć:
  1) **od samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i poniżej 12 ton** w zależności od dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu:
     a) powyżej 3,5 tony do 5,5 tony włącznie – **811,60 zł**,
     b) powyżej 5,5 tony do 9 ton włącznie – **1 353,94 zł**,
     c) powyżej 9 ton – **1 624,72 zł**;
  2) **od samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton** – **3 100,42 zł**,

     – z tym, że w zależności od liczby osi, dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu i rodzaju zawieszenia stawki podatku nie mogą być niższe od kwot określonych w załączniku nr 1 do ustawy;
  3) **od ciągnika siodłowego lub balastowego** przystosowanego do używania łącznie z naczepą lub przyczepą **o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i poniżej 12 ton** – **1 895,48 zł**;
  4) **od ciągnika siodłowego lub balastowego** przystosowanego do używania łącznie z naczepą lub przyczepą **o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton**, w zależności od dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów:
     a) do 36 ton włącznie – **2 396,41 zł**,
     b) powyżej 36 ton – **3 100,42 zł**,

     – z tym, że w zależności od liczby osi, dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu i rodzaju zawieszenia stawki podatku nie mogą być niższe od kwot określonych w załączniku nr 2 do ustawy, **przy czym w tym załączniku wyrazy „Trzy osie" zastępuje się wyrazami „Trzy osie i więcej"**;
  5) **od przyczepy lub naczepy**, które łącznie z pojazdem silnikowym **posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton**, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego – **1 624,72 zł**;
  6) **od przyczepy lub naczepy**, które łącznie z pojazdem silnikowym **posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton**,

z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego, w zależności od dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów:
a) do 36 ton włącznie – **1 895,48 zł**,
b) powyżej 36 ton – **2 396,41 zł**,
– z tym, że w zależności od liczby osi, dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu i rodzaju zawieszenia stawki podatku nie mogą być niższe od kwot określonych w załączniku nr 3 do ustawy, **przy czym w tym załączniku wyrazy „Trzy osie" zastępuje się wyrazami „Trzy osie i więcej"**;

7) **od autobusu**, w zależności od liczby miejsc do siedzenia poza miejscem kierowcy:
a) **mniejszej niż 22 miejsca** – **1 918,50 zł**,
b) **równej lub większej niż 22 miejsca** – **2 425,51 zł**;

- **rada gminy może wprowadzić opłatę targową**, przy czym opłatę targową **pobiera się** od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach, którymi są wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż;

- **rada gminy może wprowadzić opłatę miejscową**, przy czym opłatę miejscową **pobiera się** od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych:
1) w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach,
2) w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 roku *o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych* (DzU 2012, poz. 651 i 742)
– **za każdą rozpoczętą dobę pobytu**;

- **rada gminy może wprowadzić opłatę uzdrowiskową**, przy czym opłatę uzdrowiskową **pobiera się** od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 roku *o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych*
– **za każdą rozpoczętą dobę pobytu**;

- **rada gminy, w drodze uchwały**:
1) określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat określonych w ustawie, z tym, że:
a) **stawka opłaty targowej** nie może przekroczyć **758,47 zł** dziennie,

b) **stawka opłaty miejscowej** w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach nie może przekroczyć **2,18 zł** dziennie;
c) **stawka opłaty miejscowej** w miejscowościach posiadających status obszaru ochrony uzdrowiskowej nie może przekroczyć **3,10 zł** dziennie,
d) **stawka opłaty uzdrowiskowej** nie może przekroczyć **4,27 zł** dziennie,
e) **stawka opłaty od posiadania psów** nie może przekroczyć **120,05 zł** rocznie od jednego psa,
f) **stawka części stałej opłaty reklamowej** nie może przekroczyć **2,47 zł** dziennie,
g) **stawka części zmiennej opłaty reklamowej** nie może przekroczyć **0,20 zł** od 1 m^2 pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy dziennie;

2) może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso, **a także może wprowadzić obowiązek prowadzenia przez inkasentów ewidencji osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych**, w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach oraz w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 roku *o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych* (DzU 2012, poz. 651 i 742), zobowiązanych do uiszczania opłaty miejscowej **oraz określić szczegółowy zakres danych zawartych w tej ewidencji, uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego poboru opłaty miejscowej**;

II. Poza tym Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie informuje, że w Monitorze Polskim z dnia 22 października 2015 roku pod pozycją 1029 **Minister Finansów ogłosił stawki podatku od środków transportowych na rok 2016**, określone w załącznikach nr. 1–3 do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku *o podatkach i opłatach lokalnych*. Wysokość tych stawek **nie uległa zmianie** w stosunku do stawek ogłoszonych na rok 2015.

III. Równocześnie Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie informuje, że **z dniem 11 września 2015 roku** weszły w życie następujące zmiany w ustawie *o podatkach i opłatach lokalnych*:

- **rada gminy może wprowadzić opłatę reklamową** od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych, przy czym **opłata reklamowa może być pobierana <u>jedynie na obszarach, dla których obowiązują zasady i warunki</u> sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń**;

- przez użyte w ustawie określenia:
  1) **„reklama”**,
  2) **„tablica reklamowa”**,
  3) **„urządzenie reklamowe”**,
  4) **„szyld”**

  – rozumie się odpowiednio: „reklamę”, „tablicę reklamową”, „urządzenie reklamowe”, „szyld” w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 marca 2003 roku *o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym* (DzU 2015, poz. 199, 443 i 774);

- **opłatę reklamową pobiera się od:**
  1) właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych, z wyłączeniem nieruchomości gruntowych oddanych w użytkowanie wieczyste,
  2) użytkowników wieczystych nieruchomości gruntowych,
  3) posiadaczy samoistnych nieruchomości lub obiektów budowlanych,
  4) posiadaczy nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
     a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego,
     b) jest bez tytułu prawnego

  – jeżeli na tych nieruchomościach lub obiektach budowlanych znajdują się tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe, niezależnie od tego, czy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym eksponowana jest reklama;

- jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany, na których zlokalizowana jest tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe, **jest przedmiotem współwłasności** lub pozostaje w posiadaniu dwóch lub więcej osób, **obowiązek w zakresie wniesienia opłaty reklamowej ciąży solidarnie** odpowiednio na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach;

- **opłaty reklamowej nie pobiera się**, jeżeli tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe, znajdujące się na obszarach, dla których obowiązują zasady i warunki sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń:
  1) nie są widoczne z przestrzeni dostępnych publicznie;
  2) stanowią szyld, o ile jest on zgodny z zasadami i warunkami sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń;
  3) są realizacją obowiązku nałożonego przepisami prawa;
  4) służą wyłącznie do upowszechniania informacji:
     a) trwale upamiętniającej osoby, instytucje lub wydarzenia,
     b) o charakterze religijnym, związanym z działalnością kościołów lub innych związków wyznaniowych, jeżeli tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe sytuowane są w granicach terenów użytkowanych jako miejsca kultu i działalności religijnej oraz cmentarzy;

- **kwotę zapłaconego podatku od nieruchomości** od tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego **zalicza się na poczet opłaty reklamowej** należnej od tej tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego;

- **opłata reklamowa składa się z:**
  1) **części stałej**, która ma zryczałtowaną wysokość niezależną od pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służącego ekspozycji reklamy; oraz
  2) **części zmiennej**, która zależy od wielkości pola powierzchni tablicy lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy, przy czym, jeśli kształt urządzenia reklamowego uniemożliwia wyznaczenie pola powierzchni służącej ekspozycji reklamy, wysokość opłaty zależy od pola powierzchni bocznej prostopadłościanu opisanego na urządzeniu reklamowym;

- **rada gminy, w drodze uchwały:**
  1) **może różnicować wysokość stawek opłaty reklamowej**, uwzględniając lokalizację oraz wielkość lub rodzaj tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego;
  2) **może wprowadzić obowiązek składania** organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych, **deklaracji na opłatę reklamową**, a także określić termin, warunki i tryb składania tych deklaracji; **w tym przypadku rada gminy określa wzór formularza deklaracji na opłatę reklamową**, w którym zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do wymiaru i poboru opłaty reklamowej;
  3) **może wprowadzić możliwość składania deklaracji na opłatę reklamową za pomocą środków komunikacji elektronicznej**; w tym przypadku stosuje się odpowiednio przepisy ustawy dotyczące określenia przez radę gminy warunków i trybu składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Opracowanie:
Waldemar Witalec
Członek Kolegium,

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	– *Jerzy Gajda*
Radca Prawny	– *Maria Rzucidło*

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

Przewodniczący	– *Anna Trałka*
Zastępca Przewodniczącego	– *Mirosław Paczocha*

Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy RIO w Rzeszowie

Rzecznik	– *Janusz Mularz*
Zastępca Rzecznika	– *Kazimierz Pilecki*

ADRESY

Regionalna Izba Obrachunkowa w Rzeszowie	
	35-064 Rzeszów, ul. A. Mickiewicza 10 35-959 Rzeszów 2, skr. poczt. 290 tel.: 17 85 900 50, 17 85 900 51, 17 86 269 26 fax: 17 85 900 52 lub wewn. 117 **e-mail: sekretariat@rzeszow.rio.gov.pl** **http://www.rzeszow.rio.gov.pl**
Prezes:	tel.: 17 85 215 25 **e-mail: prezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Zastępca Prezesa:	tel.: 17 85 215 25 **e-mail: viceprezes@rzeszow.rio.gov.pl**
Kolegium	tel.: 17 85 215 25, wewn. 113 **e-mail: kolegium@rzeszow.rio.gov.pl**
Naczelnik Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej:	tel.: 17 85 900 50, wewn. 121 **e-mail: wkgf@rzeszow.rio.gov.pl**
Naczelnik Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń:	tel.: 17 85 900 47 lub 17 85 900 50, wewn. 125
Z-ca Naczelnika Wydziału Informacji, Analiz i Szkoleń:	tel.: 17 85 900 50, wewn. 124 **e-mail: wias@rzeszow.rio.gov.pl**
Kierownik Biura:	tel.: 17 86 267 86, 17 85 215 25, wewn. 104 **e-mail: biuro@rzeszow.rio.gov.pl**
Radca Prawny:	tel.: 17 86 267 86, 17 85 215 25, wewn. 105 **e-mail: radca@rzeszow.rio.gov.pl**
Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń:	tel.: 17 85 900 45, 17 85 900 46 **e-mail: rzeszow@rio.gov.pl** **e-mail: sprawozdania@rzeszow.rio.gov.pl** *– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych* **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* **e-mail: karta.nauczyciela@rzeszow.rio.gov.pl** *– do przesyłania sprawozdań z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli*

Regionalna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy RIO w Rzeszowie	tel.: 17 85 900 50, wewn. 112 **e-mail: kndfp@rzeszow.rio.gov.pl**
Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych właściwy w sprawach rozpatrywanych przez Regionalną Komisję Orzekającą w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych przy RIO w Rzeszowie	tel.: 17 85 900 50, wewn. 112, 129 **e-mail: rzecznik@rzeszow.rio.gov.pl**

Zespół Zamiejscowy w Krośnie

38-400 Krosno, ul. Bieszczadzka 5
tel.: 13 43 261 66, 13 43 642 88

e-mail: krosno@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych

Zespół Zamiejscowy w Tarnobrzegu

39-400 Tarnobrzeg, ul. Św. Barbary 12
tel.: 15 82 330 66, 15 82 224 56

e-mail: tarnobrzeg@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych

Zespół Zamiejscowy w Przemyślu

37-700 Przemyśl, Plac Dominikański 3
tel.: 16 67 877 66, 16 67 857 79

e-mail: przemysl@rzeszow.rio.gov.pl
– do przesyłania sprawozdań w zakresie operacji finansowych