

IV. INFORMACJE

WYROKI NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku, z 20 listopada 2002 r. (I SA/Gd 1348/02)

Naczelny Sąd Administracyjny, Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku, po rozpoznaniu 20 listopada 2002 r. sprawy ze skargi Rady Gminy R. na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z 29 maja 2002 r. nr XII/18/02 w przedmiocie uchwały w sprawie udzielenia absolutorium zarządowi gminy - **o d d a l a s k a r g ę**.

Uzasadnienie

Uchwałą nr XXIII/149/2002 z dnia 30 kwietnia 2002 r., opartą na podstawie art. 18 ust. 2 pkt. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. Nr 142/2001, poz. 1591 ze zm.), art. 136 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014) Rada Gminy w R., po rozpatrzeniu i przyjęciu sprawozdania z wykonania budżetu gminy za 2001 r na wniosek Komisji Rewizyjnej zaopiniowany przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Bydgoszczy, nie udzieliła absolutorium Zarządowi Gminy za rok 2001.

Uchwałą nr XII/18/02 z dnia 29 maja 2002 r., na podstawie art. 11 ust. 1 pkt. 6 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych oraz art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy stwierdziło nieważność uchwały Rady Gminy R. z dnia 30 kwietnia 2002 r. W uzasadnieniu uchwały stwierdzono, iż z dołączonego do uchwały wyciągu z protokołu sesji Rady Gminy z dnia 23 i 30 kwietnia 2002 r. wynika, że Rada w głosowaniu jawnym bezwzględną większością głosów odrzuciła uchwałę o udzieleniu absolutorium, co zgodnie z art. 28 b ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym jest jednoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzielaniu absolutorium; na wyniki głosowania wpłynęły zarzuty przedstawione zarządowi w czasie obrad podczas rozpatrywania sprawozdania Zarządu z wykonania budżetu za rok 2001, a dotyczące naruszenia przepisów ustawy o zamówieniach publicznych przy udzieleniu zamówienia na wykonanie robót budowlanych poprzez nie sprawdzenie wiarygodności oświadczeń złożonych przez oferentów oraz w zw. z nie podjęciem czynności związanych ze sprzedażą nieruchomości dzierżawionej na prowadzenie piekarni.

Rozpoznając sprawę Kolegium RIO uznało, iż uchwała w sprawie nie udzielenia absolutorium jest niezgodna z art. 18 ust. 2 pkt. 4 ustawy o samorządzie gminnym, gdyż instytucja absolutorium dotyczy wyłącznie oceny przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego wykonania budżetu przez zarząd za dany rok, a nie szeroko rozumianej działalności zarządu.

Na powyższe rozstrzygnięcie nadzorcze Rada Gminy R. złożyła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zarzucając naruszenie prawa procesowego oraz materialnego:

- 1/ art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych;
- 2/ art. 21 ust. 1, art. 92 i 109 ust. 3 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych;
- 3/ art. 16 i art. 22 ust. 3 ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych.

W uzasadnieniu skargi podkreślono, iż RIO w postępowaniu nadzorczym nie dokonała analizy dokumentacji przetargowej dotyczącej przetargów na remont przeprowadzony w dwóch szkołach podstawowych m. in. nie oceniła tego, iż do przetargu przystąpiły dwie firmy, z których jedną był podmiot nie istniejący, w przetargu faktycznie brała udział jedna firma co narusza ustawę o zamówieniach publicznych. Zgodnie z art. 22 ust. 2 ustawy o zamówieniach publicznych, Zarząd obowiązany był zażądać od oferentów potwierdzenia prawdziwości składanych dokumentów i oświadczeń; ponieważ w przetargu faktycznie brała udział jedna firma przetarg winien być unieważniony.

Działanie RIO narusza art. 12 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych i w opinii skarżącego stanowi istotne uchybienie procesowe mające wpływ na ważność rozstrzygnięcia. Ponadto podkreślono, iż uchwała budżetowa, która stanowi podstawę gospodarki finansami jednostki samorządu terytorialnego nie była przez Zarząd Gminy właściwie i prawnie realizowana, co spowodowało naruszenie przez Zarząd Gminy R. zasady określonej w art. 92 ust. 5 ustawy o finansach publicznych. Rada Gminy planowała na 2001 r. wydatki na remont szkół w kwocie 86.692,- zł, zaś RIO stwierdziło, iż w roku budżetowym 2001 wydatki na remonty szkół wyniosły 86.601 zł i mieszczą się w granicach planu przyjmując bezkrytycznie sprawozdanie statystyczne R-b-28-S; skarżący wskazał, że gdyby w przetargu brało udział więcej firm, a kosztorysy nie byłyby zawyżone, wydatki na remonty szkół mogłyby być o wiele niższe.

W odpowiedzi na skargę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej wniosło o jej oddalenie. W uzasadnieniu swego stanowiska podkreślono, iż zarzut naruszenia wskazanych w skardze przepisów prawnych jest chybiony. Powołany art. 12 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych dotyczy postępowania nadzorczego w sprawach uznania uchwał budżetowych organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego za nieważny w całości lub w części. Przedmiotem zaś postępowania nadzorczego w niniejszej sprawie była uchwała Rady Gminy R. w sprawie udzielenia absolutorium Zarządowi Gminy za rok 2001, a w związku z tym postępowanie nadzorcze prowadzone było w oparciu o art. 11 ust. 1 pkt. 6 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w zw. z art. 91 ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 136 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych o posiedzeniu organu nadzoru i przedmiocie badania powiadomione zostały jednostki samorządu terytorialnego, które czynnie uczestniczyły w posiedzeniu.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył co następuje:

NSA, dokonując analizy stanu prawnego sprawy, doszedł do wniosku, że skarga nie może zostać uwzględniona.

Na wstępie podkreślić należy, iż nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego jest szczególnym rodzajem ingerencji organów administracji państwowej

w działalność samorządową, mającej na celu jej weryfikację. Nadzorem tym objęte są m. in. uchwały organów stanowiących i wykonawczych. Organami sprawującymi nadzór są Prezes Rady Ministrów i wojewoda, a w zakresie spraw finansowych regionalna izba obrachunkowa (art. 1 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych).

Zgodnie z dyspozycją art. 136 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155/98, poz. 1014, ze zm.) zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia organowi stanowiącemu sprawozdanie roczne z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zawierające zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetów jednostki samorządu terytorialnego, w terminie do dnia 31 marca następnego roku, a w szczególności nie mniejszej niż w uchwale budżetowej i przesyła regionalnej izbie obrachunkowej. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego rozpatruje sprawozdanie z wykonania budżetu tej jednostki w określonym ustawą terminie i podejmuje uchwałę w sprawie udzielenia absolutorium organowi wykonawczemu.

Przedmiotem skargi do NSA jest uchwała Kolegium RIO dotycząca uchwały Rady Gminy w sprawie udzielenia absolutorium zarządowi gminy po spełnieniu warunków o jakich mowa w art. 18a ustawy o samorządzie gminnym oraz art. 136 ust. 2 ustawy o finansach publicznych tj. po rozpatrzeniu sprawozdania Zarządu Gminy z wykonania budżetu na rok 2001, zapoznaniu się z wnioskiem Komisji Rewizyjnej w sprawie udzielenia absolutorium oraz zapoznaniu się z opiniami komisji rewizyjnej i opiniami Składu Orzekającego Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy.

Absolutorium komunalne jest instytucją o ograniczonym przedmiotowo zakresie, dotyczy bowiem, co wynika wprost z woli ustawodawcy wyrażonej w dyspozycji art. 18 ust. 2 pkt. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. Nr 142/01, poz. 1591), merytorycznej oceny przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego wykonania budżetu tej jednostki, dokonanej na podstawie przedłożonego przez zarząd sprawozdania. Akt absolutoryjny jest narzędziem kontroli przez organ stanowiący wykonania budżetu, odzwierciedlonego w sprawozdaniu i wyraża ostateczną ocenę działalności zarządu w tym zakresie.

Należy podzielić pogląd, iż instytucja absolutorium odnosi się wyłącznie do oceny wykonania budżetu co oznacza, iż nie udzielenie absolutorium, z czym mamy do czynienia w tej sprawie, winno mieć miejsce w przypadku, gdy rada gminy nie przyjęła sprawozdania z działalności finansowej gminy w całości lub w znacznej części.

Oparcie uchwały o nie udzieleniu absolutorium o analizę (co wynika z treści wyciągów z protokołów obrad) przeprowadzonych przez Zarząd Gminy przetargów na remonty szkół, w sytuacji gdy wydatki na ten cel mieściły się w granicach planu oraz nie wykonanie wyceny nieruchomości i jej nie sprzedanie przez zarząd gminy (w budżecie na 2001 r. nie planowano dochodów z tytułu sprzedaży tej nieruchomości), zdaniem Sądu uzasadnia stanowisko reprezentowane przez Kolegium RIO, iż Rada Gminy dokonała oceny działalności Zarządu Gminy w zakresie wykraczającym poza realizację budżetu, zaś brak jest stwierdzenia, że złożone przez Zarząd sprawozdanie finansowe jest nierzetelne, co potwierdza pozytywna opinię

z wykonania budżetu Składu Orzekającego RIO (zarzuty co do sprawozdania RB- 28 wskazane zostały dopiero na etapie złożonej do NSA skargi).

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 17 lutego 1997 r., FPS 8/96 (ONSA 2/97/52) stwierdził, iż rozpatrzenie sprawozdania z wykonania budżetu bez zastrzeżeń nie - pozbawia rady gminy prawa do podjęcia uchwały o nie udzieleniu absolutorium z tego tytułu zarządowi, chyba, że sprawozdanie takie wykazuje zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym.

Wobec powyższego Naczelny Sąd Administracyjny, którego kognicja ustalona w art. 21 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o NSA (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) ogranicza się do badania zaskarżonych decyzji pod względem ich legalności, a więc zgodności z powszechnie obowiązującym prawem, nie stwierdzając naruszenia przy wydaniu zaskarżonej uchwały prawa mającego wpływ na wynik sprawy, na mocy art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. skargę oddalił.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie, z 13 marca 2002 r. (I SA/Lu 24/02)

Naczelny Sąd Administracyjny, Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie, po rozpoznaniu 13 marca 2002 r. sprawy ze skargi Miasta Z. na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z 4 grudnia 2001 r. nr 421/2001 w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej Z. nr XXXVI/493/2001 z 29 października 2001 r. w sprawie zaciągnięcia kredytu - **o d d a l a s k a r g ę.**

Uzasadnienie

Zaskarżoną uchwałą nr 421/2001 z 4 grudnia 2001 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie stwierdziło nieważność uchwały nr XXXVI/493/2001 Rady Miejskiej Z. z 29 października 2001 r. w sprawie zaciągnięcia kredytu w kwocie 3 000 000 zł, na finansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach budżetu Miasta Z., jako sprzecznej z art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 155, poz. 1014 z późn. zm.).

W uzasadnieniu tej uchwały Regionalna Izba Obrachunkowa podniosła, iż kredyt, który Rada Miejska postanowiła zaciągnąć na sfinansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach, dotyczy sfinansowania ujemnego wyniku finansowego Samodzielnego Publicznego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej w Z. za lata 1999 i 2000. Gmina może zaciągać kredyty długoterminowe na finansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach - art 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

Kolegium Izby na posiedzeniu z 4 grudnia 2001 r. stwierdziło nieważność uchwały Rady Miejskiej Z. z 29 października 2001 r. nr XXXVI/489/2001 w sprawie wprowadzenia zmian w uchwale budżetowej na rok 2001, w części dotyczącej przeznaczenia wydatków bieżących w kwocie - 3 000 000 zł, na pokrycie ujemnego wyniku finansowego SPZZOZ w Z. oraz

zwiększenia o tę kwotę przychodów budżetu Miasta pochodzących, z kredytu, jako podjętej z istotnym naruszeniem prawa. Stwierdzenie nieważności uchwały w tej części powoduje zmniejszenie planowanego deficytu budżetowego. W związku z tym nie ma podstaw do zaciągania kredytu, bowiem zgodnie z art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych brakuje przesłanek określonych tym przepisem.

Na powyższą uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosło Miasto Z.

Zarzucając wydanie zaskarżonej uchwały z naruszeniem art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych w związku z art. 60 ust. 4 ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, strona skarżąca wniosła o jej uchylenie, jako niezgodnej z prawem.

Strona skarżąca podniosła, iż Zarząd Miasta, na podstawie przesłanek określonych art. 60 ust. 2 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, dokonał analizy sytuacji finansowej SPZZOZ w Z. i podjął decyzję o dalszym funkcjonowaniu Szpitala w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej - art. 35b ustawy. W związku z tym podjęto uchwałę nr XXXVI/493/2001 w sprawie zaciągnięcia kredytu na sfinansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach budżetu Miasta Z. Regionalna Izba Obrachunkowa stwierdzając nieważność uchwały błędnie oceniła stan faktyczny, w jakim znalazł się SPZZOZ w Z., dokonując błędnej subsumcji art. 60 ust. 3 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej do stanu faktycznego sprawy, czym naruszono art. 60 ust. 4 i ust. 2 tej ustawy. Mimo wystąpienia ujemnego wyniku finansowego, którego SPZZOZ nie może pokryć we własnym zakresie, organ założycielski uznał, że nie może on być podstawą do zaprzestania działalności Szpitala, ze względu na sytuację demograficzno-epidemiologiczną. Rada Miejska Z. dokonała prawnie dopuszczalnego wyboru dalszej formy finansowania SPZZOZ, określając jego formę gospodarki finansowej jako samodzielny zakład opieki zdrowotnej i podjęła uchwałę w sprawie pokrycia jego ujemnego wyniku finansowego. Źródłem pokrycia tego ujemnego wyniku jest kredyt długoterminowy, zgodnie z art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. W tej sytuacji skarga jest zasadna.

W odpowiedzi na skargę Regionalna Izba Obrachunkowa wniosła o jej oddalenie.

Ustosunkowując się do zarzutów skargi, Izba wskazała, iż nie zawiera ona uzasadnionych zarzutów przeciw zaskarżonej uchwale i nie wiąże się - merytorycznie z jej treścią, lecz dotyczy kwestii faktycznoprawnych związanych ze SPZZOZ w Z. Podstawą wydania zaskarżonej uchwały był przepis art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych.

Stosownie do przepisów rozdziału 4 działu II tej ustawy, jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty wyłącznie w dwu ściśle określonych sytuacjach: - w celu pokrycia występującego w ciągu roku budżetowego niedoboru budżetu jednostki, - w celu sfinansowania wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach danej jednostki.

Żadna z ww. przesłanek nie występuje w sprawie, a ponadto podkreślenia wymaga to, że nie mamy do czynienia z przejściowym niedoborem budżetu Miasta Z. w ciągu roku budżetowego.

29 października 2001 r. Regionalna Izba Obrachunkowa podjęła uchwałę- nr 420/2001 w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały nr XXXVI/489/2001 Rady Miejskiej Z. w części dotyczącej przeznaczenia wydatków bieżących w kwocie 3 000 000 zł na pokrycie ujemnego

wyniku finansowego SPZZOZ w Z. oraz zwiększenia o tę kwotę przychodów Miasta pochodzących z kredytu. Stwierdzenie nieważności tej uchwały spowodowało zmniejszenie planowanego deficytu budżetowego i oznaczało brak podstaw do zaciągnięcia kredytu, ponieważ, zgodnie z art. 48 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, brakowało przesłanek określonych tym przepisem prawa. Stwierdzenie nieważności uchwały budżetowej pociągnęło za sobą stwierdzenie nieważności uchwały w sprawie zaciągnięcia kredytu.

Po rozpoznaniu sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga jest bezzasadna.

Wyrokiem z 13 marca 2002 r., I SA/Lu 23/02, Naczelny Sąd Administracyjny, Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, oddalił skargę Miasta Z. na uchwałę nr 420/2001 Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z 4 grudnia 2001r. stwierdzającą nieważność uchwały nr XXXVI/489/2001 Rady Miejskiej Z. z 29 października 2001 r. w sprawie wprowadzenia zmian w uchwale budżetowej na 2001 rok, w części dotyczącej ustalenia wydatków bieżących w kwocie 3 000 000 zł, przeznaczonych na pokrycie ujemnego wyniku finansowego Samodzielnego Publicznego Zespołu Zakładów Opieki Zdrowotnej w Z. i zwiększenia o tę kwotę przychodów budżetu Miasta z tytułu kredytu zaciągniętego na sfinansowanie wyniku finansowego SPZZOZ. Zaskarżona uchwała nr 421/2001 jest konsekwencją uchwały nr 420/2001 Regionalnej Izby Obrachunkowej, o której mowa wyżej.

Rację ma zatem Regionalna Izba Obrachunkowa, iż w stanie faktycznym sprawy brakuje podstaw do przyjęcia, iż wystąpiły przesłanki przewidziane w ustawie z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych do zaciągnięcia przez Miasto Z. kredytu długoterminowego na pokrycie ujemnego wyniku finansowego SPZZOZ w Z. Stosownie bowiem do art. 48 ust. 1 ww. ustawy, jednostki samorządu terytorialnego mogą zaciągać kredyty i pożyczki oraz emitować papiery wartościowe na (1) pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu samorządu terytorialnego, (2) finansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w planowanych dochodach jednostki samorządu terytorialnego.

Żadna z ww. przesłanek w sprawie nie wystąpiła, czego strona skarżąca nie kwestionuje, odnosząc się do sytuacji SPZZOZ w Z.

W tej sytuacji, skoro skarga nie zawiera uzasadnionych zarzutów, a zaskarżona uchwała nie narusza prawa, na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. nr 74, poz. 368 z późn. zm.), należało orzec jak w sentencji.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, z 13 marca 2002 r. (I SA/Lu 23/02)

Naczelny Sąd Administracyjny, Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie, po rozpoznaniu 13 marca 2002 r. sprawy ze skargi Miasta Z. na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z 4 grudnia 2001 r. nr 420/2001 w przedmiocie stwierdzenia nieważności uchwały Rady Miejskiej Z. nr XXXVI/489/2001 z 29 października 2001 r. w sprawie wprowadzenia zmian w uchwale budżetowej na 2001 rok - **o d d a l a s k a r g ę.**

Uzasadnienie

Zaskarżoną uchwałą nr 420/2001 z 4 grudnia 2001 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie, na podstawie art. 91 ust. 1 w związku z art. 86 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, stwierdziło nieważność uchwały nr XXXVI/489/2001 Rady Miejskiej Z. z 29 października 2001 r. w sprawie wprowadzenia zmian w uchwale budżetowej na 2001 rok, w części dotyczącej ustalenia wydatków bieżących w kwocie 3 000 000 zł (zał. nr 2 do uchwały; dział 851, rozdział 8511, część powiatowa budżetu), przeznaczonych na pokrycie ujemnego wyniku finansowego Samodzielnego Publicznego Zespołu ZOZ w Z., i zwiększenia o tę kwotę przychodów budżetu Miasta z tytułu kredytu zaciągniętego na finansowanie wyniku finansowego SPZZOZ, jako sprzecznej z art. 60 ust. 3 ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. nr 91, poz. 408 z późn. zm.).

W uzasadnieniu swojej uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej wskazało, iż uchwała Rady Miejskiej Z. narusza art. 60 ust. 3 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, bowiem pokrycie ujemnego wyniku finansowego samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej przez organ, który go utworzył - stosownie do postanowienia art. 60 ust. 4 wskazanej ustawy - możliwe jest dopiero wtedy, gdy organ prowadzący zakład podejmie uprzednio, w związku z niemożnością pokrycia przez zakład ujemnego wyniku finansowego, uchwałę o zmianie jego formy gospodarki finansowej. W sytuacji bowiem, gdy samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej nie może pokryć we własnym zakresie ujemnego wyniku finansowego, organ prowadzący go zobowiązany jest do podjęcia uchwały o zmianie jego formy gospodarki finansowej lub o jego likwidacji - art. 60 ust. 3 cyt. ustawy. Decyzja o likwidacji powoduje, że zobowiązania i należności zlikwidowanego zakładu stają się zobowiązaniami i należnościami właściwej jednostki samorządu terytorialnego - art. 60 ust. 6 cyt. ustawy.

W przypadku zaś podjęcia uchwały o zmianie formy gospodarki finansowej zakładu, organ, który go utworzył, jest zobowiązany do pokrycia ujemnego wyniku finansowego i określenia formy jego dalszego finansowania. Do uznania organu założycielskiego pozostawiono jedynie decyzję o wyborze formy finansowania zakładu na zasadach określonych w art. 35c cyt. ustawy (zakład budżetowy lub jednostka budżetowa).

Rada Miejska Z. nie podjęła dotychczas uchwały o zmianie formy gospodarki finansowej SPZZOZ w Z., a zatem przeznaczenie w budżecie Miasta środków na częściowe pokrycie tego ujemnego wyniku finansowego jest przedwczesne i w konsekwencji narusza wskazany przepis art. 60 ust. 3 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Konsekwencją stwierdzenia nieważności wydatków, o których mowa wyżej, będzie zmniejszenie przychodów z tytułu kredytu zaciągniętego na sfinansowanie wydatków nie znajdujących pokrycia w dochodach.

W skardze na tę uchwałę złożonej do Naczelnego Sądu Administracyjnego Miasto Z. wносиło o jej uchylenie, zarzucając organowi nadzoru błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 60 ust. 3 i 4 w związku z art. 60 ust. 2 i art. 35c ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej.

W uzasadnieniu skargi strona skarżąca podnosiła, iż po przeanalizowaniu przesłanek wskazanych w art. 60 ust. 2 Zarząd Miasta podjął decyzję o dalszym funkcjonowaniu SPZZOZ w Z. na zasadach określonych w art. 35b ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Uwzględniając stanowisko Zarządu, Rada Miejska Z. podjęła stosowną uchwałę nr XXXVI/489/2001, której nieważność została stwierdzona przez Regionalną Izbę Obrachunkową. Interpretacja przepisów art. 60 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej przedstawiona przez Izbę w znacznym stopniu ogranicza uprawnienia jednostki samorządu terytorialnego do samodzielnego decydowania o kształcie polityki zdrowotnej na własnym terenie. Art. 57 ustawy z 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym nie przewiduje możliwości zawierania kontraktów ze szpitalami działającymi w formie zakładów budżetowych lub jednostek budżetowych. Samodzielne finansowanie kosztów działalności szpitala przez jednostkę samorządu terytorialnego przekracza możliwości finansowo-ekonomiczne średniej wielkości miasta, jakim jest Z. Rada Miejska Z. nie podejmuje decyzji o likwidacji lub przekształceniu SPZZOZ ze względu na uzasadnione prawo mieszkańców do ochrony zdrowia i równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej, finansowanej ze środków publicznych. Tym samym organ założycielski dokonał prawnie dopuszczalnego wyboru dalszej formy finansowania SPZZOZ w Z. i podjął decyzję o pokryciu ujemnego wyniku finansowego Szpitala, przez co nie naruszył prawa.

W odpowiedzi na skargę Regionalna Izba Obrachunkowa wносиła o jej oddalenie i podtrzymała swoje stanowisko zawarte w zaskarżonej uchwale. Atrybutem samodzielności publicznego ZOZ jest zasada pokrywania we własnym zakresie ujemnego wyniku finansowego - art. 60 ust 1. Jeżeli ZOZ nie jest w stanie pokryć ujemnego wyniku finansowego, nie może już być samodzielnym publicznym ZOZ i dlatego organ, który go utworzył, podejmie uchwałę o zmianie formy gospodarki finansowej takiego zakładu lub o jego likwidacji. Przepis ten jest kategoriyczny w swojej treści.

Takie rozumowanie wzmacniają przepisy art. 35b i art. 35c ustawy, bowiem dopiero po zmianie formy gospodarki finansowej dotychczasowego samodzielnego ZOZ mogą być pokryte przez budżet samorządowy zobowiązania i należności takiego zakładu. Inaczej budżet stawiany byłby wobec nieplanowanych i nieprzewidzianych wydatków, co trudno pogodzić ze społeczno-gospodarską funkcją budżetu.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Spór między stronami sprowadza się do interpretacji art. 60 ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. nr 91, poz. 408 z późn. zm.). W świetle uregulowań cyt. ustawy, zakład opieki zdrowotnej jest wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych, utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia - art. 1 ust 1. Zakład opieki zdrowotnej może być utworzony przez podmioty określone w art. 8, przy czym stosownie do ust. 2 tego artykułu, publicznym zakładem opieki zdrowotnej jest zakład opieki zdrowotnej utworzony przez organy określone w ust. 1 pkt. 1-3 (m.in. przez jednostkę samorządu terytorialnego). Formy prowadzenia publicznych zakładów opieki zdrowotnej określają przepisy rozdziału 1a cyt. ustawy.

Z przepisu art. 35b ust. 1 wynika, że publiczny zakład opieki zdrowotnej, utworzony przez organ określony w art. 8 ust. 1 pkt. 1-3, prowadzony jest w formie samodzielnego zakładu, pokrywającego z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty działalności i zobowiązań, z zastrzeżeniem art. 35c i art. 35d. Zakład ten prowadzi gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie - art. 35b ust. 12. Prowadzenie zakładu opieki zdrowotnej w formie samodzielnego zakładu jest więc zasadą („prowadzony jest”).

Publiczny zakład opieki zdrowotnej może być prowadzony w formie jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego, jeżeli jego prowadzenie w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej byłoby niecelowe lub przedwczesne - art. 35c ust. 1.

Decyzję w tej sprawie podejmuje organ założycielski, po dokonaniu analizy okoliczności wskazanych w art. 35c zdanie 2.

Zakład taki prowadzi gospodarkę finansową na zasadach określonych w prawie budżetowym, z zastrzeżeniem art. 50 - art. 35c ust. 2. Zasady gospodarki publicznych zakładów opieki zdrowotnej regulują przepisy rozdziału 4 cyt. ustawy.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej samodzielnie gospodaruje przekazanymi mu w nieodpłatne użytkowanie nieruchomościami i majątkiem Skarbu Państwa lub komunalnym oraz majątkiem własnym (otrzymanym i zakupionym). Może uzyskiwać środki finansowe na zasadach określonych w art. 54 oraz dotacje budżetowe na cele określone w art. 55 cyt. ustawy. Powyższe przepisy gwarantują zasadę samodzielności i samofinansowania samodzielnym publicznym zakładom opieki zdrowotnej, które są odrębnymi osobami prawnymi, zdolnymi do tego, by być samodzielnym podmiotem praw i obowiązków majątkowych, co było celem reformy wprowadzonej cyt. ustawą. Przepis art. 60 jest również usytuowany w rozdziale 4 ustawy. Stosownie do przepisu art. 60 ust. 1, samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej pokrywa we własnym zakresie ujemny wynik finansowy. Przepis ten jest konsekwencją przyznania samodzielnym zakładom opieki zdrowotnej pełnej samodzielności w ramach przyznanej im osobowości prawnej. Ujemny wynik finansowy samodzielnego publicznego ZOZ nie może być podstawą do zaprzestania działalności, jeżeli dalsze jego istnienie uzasadnione jest celami i zadaniami, do których realizacji został utworzony, a których nie może przejąć inny zakład w sposób zapewniający nieprzerwane sprawowanie opieki zdrowotnej nad ludnością - art. 60 ust. 2 cyt. ustawy.

Jeżeli ujemny wynik finansowy nie może być pokryty we własnym zakresie przez samodzielny publiczny ZOZ, organ, który go utworzył, wydaje rozporządzenie lub podejmuje uchwałę o zmianie formy jego gospodarki finansowej lub o jego likwidacji - art. 60 ust. 3.

W świetle powyższych uregulowań, niewątpliwie jest, iż samo istnienie, ujemnego wyniku finansowego nie może *a priori* przesądzać o likwidacji samodzielnego publicznego ZOZ, a decyzja w tej sprawie może być podjęta po analizie wskazanych w nich przesłanek faktycznych.

A zatem, likwidacja samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej jest ustawowo ograniczona.

Ujemny wynik finansowy nie może być podstawą do zaprzestania działalności, jeżeli istnieją okoliczności wskazane w art. 60 ust. 2 ustawy.

W tym ostatnim wypadku możliwa jest tylko zmiana formy organizacyjnej zakładu opieki zdrowotnej, przy czym formę tę wskazuje art. 35c ustawy (zakład budżetowy lub jednostka budżetowa).

Z treści skargi wynika, iż Samodzielny Publiczny Zespół Zakładów Opieki Zdrowotnej w Z. od kilku lat nie jest w stanie pokryć kosztów swojej działalności, a sytuacja ta nie ma charakteru przejściowego. W ocenie strony skarżącej, SPZZOZ nie jest w stanie samodzielnie funkcjonować, a więc utracił przymiot samodzielności. Zobowiązywało to więc organ założycielski do podjęcia działań określonych w art. 60 ust. 3 ustawy, na co zasadnie wskazała zaskarżona uchwała. Należy przy tym podnieść, iż przytoczenie przesłanek ustawowych wskazanych w art. 60 ust. 2 cyt. ustawy bez uzasadnienia celowości utrzymania zakładu oraz wykazania, że jego zadań nie może przejąć inny zakład, nie jest wystarczające do przyjęcia, że w okolicznościach faktycznych rzeczywiście zaistniały przesłanki przemawiające za dalszym utrzymaniem działalności SPZZOZ.

W takiej sytuacji zarzuty podniesione w skardze należało uznać za pozbawione podstaw prawnych, co, stosownie do art. 27 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. nr 74, poz. 368 z późn. zm.), prowadziło do oddalenia skargi.

PISMA MINISTERSTWA FINANSÓW

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Rachunkowości z dnia 25 października 2002 r., nr DR-3/500-163-1-EK/02

W związku z pismem z dnia 26 lipca 2002 r. znak: RIO-091/23-A/2002 dotyczącym rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej Departament Rachunkowości Ministerstwa Finansów uprzejmie informuje, co następuje.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (zwane dalej SPZOZ) prowadzą rachunkowość w oparciu o przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694), z uwzględnieniem przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. Nr 91, poz. 408 ze zm.). Biorąc pod uwagę stan prawny obowiązujący od dnia 1 stycznia 2002 r. należy stwierdzić, iż wszystkie nieruchomości (budynki, budowle oraz grunty) oddane w nieodpłatne użytkowanie SPZOZ przez ich organy założycielskie powinny być wykazywane w ewidencji bilansowej tych jednostek oraz znaleźć odzwierciedlenie w ich funduszu założycielskim. Wynika to bezpośrednio z przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, zgodnie z którymi:

- SPZOZ gospodaruje samodzielnie przekazanymi w nieodpłatne użytkowanie nieruchomościami i majątkiem Skarbu Państwa lub komunalnym oraz majątkiem własnym (por. art. 53 ust. 1);
- fundusz założycielski SPZOZ stanowi wartość wydzielonej zakładowi części mienia państwowego, komunalnego, mienia państwowej uczelni medycznej lub państwowej uczelni prowadzącej działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych (por. art. 56 ust. 2);

- podmiot, który utworzył SPZOZ (organ założycielski) może pozbawić zakład składników przydzielonego lub nabytego mienia w przypadku połączenia lub podziału albo przekształcenia zakładu przeprowadzonych na zasadach określonych w ustawie (por. art. 53a ust. 1);

oraz z następujących przepisów ustawy o rachunkowości:

- art. 3 ust. 1 pkt 12, zgodnie z którym do aktywów zalicza się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych;
- art. 10 ust. 3, który stanowi iż w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, jednostka może stosować krajowe standardy rachunkowości, a w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego może stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR); w myśl postanowień zawartych w MSR zasób majątkowy jest kontrolowany przez jednostkę, jeżeli przypadają jej w udziale ryzyko i korzyści (pożytki) z nim związane; dany składnik majątku może spełniać wymogi definicji składnika aktywów nawet wówczas, gdy jednostka nie sprawuje nad nim kontroli z prawnego punktu widzenia, lecz kontroluje korzyści, które osiągnie z tego składnika aktywów (por. m.in. paragraf 57 „Założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych KMSR (IASC)” oraz paragraf 9 MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”).

Należy zwrócić uwagę, iż do środków trwałych otrzymanych przez SPZOZ w nieodpłatne użytkowanie nie mają zastosowania przepisy art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Ustanowienie nieodpłatnego użytkowania nie może bowiem być traktowane jako umowa o podobnym charakterze do umów najmu i dzierżawy. Użytkowanie jest bowiem ograniczonym prawem rzeczowym, natomiast dzierżawa jest stosunkiem względnym.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Zdrowia, wyrażonym w piśmie z dnia 12 września 2002 r. znak: BFJK-27/16506/02 (kopia w załączniku), art. 56 ust. 2 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej nie wprowadza żadnych ograniczeń co do czasu wydzielenia przedmiotowego mienia, a więc przekazanie mienia po terminie utworzenia zakładu jest także możliwe. Zdaniem Departamentu Rachunkowości takie określenie funduszu założycielskiego daje SPZOZ prawo do ujmowania w ewidencji księgowej i odnoszenia na zwiększenie funduszu założycielskiego wszystkich przekazanych im w nieodpłatne użytkowanie przez organ założycielski nieruchomości.

Stanowisko to wydaje się tym bardziej słuszne, iż SPZOZ dla których zmieniły się organy założycielskie w związku z reformą administracji publicznej, gospodarują mieniem Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie umów o nieodpłatne użytkowanie zawartych w formie aktów notarialnych z nowymi organami założycielskimi. Wykazywanie przedmiotowego mienia jedynie w ewidencji pozabilansowej oznaczałoby, iż jednostki te nie mają prawa naliczania amortyzacji od tych środków trwałych. Należy zauważyć, iż stosowanie do rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 22 grudnia 1998. r w sprawie szczególnych zasad rachunku kosztów w publicznych zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. Nr 164, poz. 1194) koszty amortyzacji są wskazane jako jeden z elementów, których należy uwzględnić przy kalkulacji ceny usługi medycznej. Zatem w niektórych SPZOZ koszty

amortyzacji byłyby uwzględnione przy kalkulacji ceny usługi medycznej, a w innych nie. Nie byłoby to uzasadnione, gdyż treść ekonomiczna zaistniałych sytuacji jest identyczna, bowiem wszystkie SPZOZ użytkują mienie, które jest własnością ich organów założycielskich. Zatem mienie to, bez względu na to kiedy zostało tym jednostkom przekazane, powinno być jednakowe ujmowane w ich ewidencji bilansowej oraz amortyzowane.

Ponadto odnośnie sposobu ujęcia w ewidencji SPZOZ majątku ruchomego, który na mocy przepisów art. 47 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1998 r. – Przepisy wprowadzające ustawy reformujące administracje publiczną (Dz. U Nr 133, poz. 872 ze zm.), stał się z dniem 1 stycznia 1999 r. własnością SPZOZ, w opinii Departamentu Rachunkowości skorygowanie funduszu założycielskiego o wartość bilansową tego mienia i zwiększenie funduszu zakładu było rozwiązaniem prawidłowym. W przeciwieństwie bowiem do opinii wyrażanej w Pana piśmie, zdaniem Departamentu majątek, który stał się własnością SPZOZ nie stanowi już „mienia wydzielonego”. Poprzez „mienie wydzielone” należy bowiem rozumieć składniki majątku, które są własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, lecz zostały jedynie oddane do używania („wydzielone”) SPZOZ.

Departament Rachunkowości nie zajmuje stanowiska w sprawie poruszonej w pkt 3 Pana pisma, gdyż nie należy ona do jego własności.

Załącznik:

Nawiązując do pisma z dnia 13 sierpnia 2002 r. znak: DR-3/500-163-2-EK/02 w sprawie interpretacji zagadnień dotyczących ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej poruszonych w piśmie Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie Departament Budżetu, Finansów i Inwestycji wyjaśnia, co następuje.

W art. 56 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. Nr 91, poz. 408 z późn. zm.) przewidziano, iż kwoty funduszy własnych, z których finansowany jest majątek zakładu (stanowiący księgowy zapis wartości majątku) dzielone są na dwie części: fundusz założycielski i fundusz zakładu.

Kwotę funduszu założycielskiego zakładu stanowi wartość wydzielonej zakładowi części mienia Skarbu Państwa, komunalnego, mienia państwowej uczelni medycznej albo państwowej uczelni prowadzącej działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych zwanych dalej „mieniem”. Takie określenie funduszy daje samodzielnym zakładom opieki zdrowotnej prawo do ujmowania w ewidencji księgowej przekazanych im w nieodpłatne użytkowanie nieruchomości odpowiednio Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, lub państwowej uczelni medycznej albo państwowej uczelni prowadzącej działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych.

Zdaniem Departamentu Budżetu i Inwestycji art. 56 ust. 2 ww. ustawy nie wprowadza żadnych ograniczeń, co do czasu wydzielenia części mienia państwowego (...).

Natomiast art. 57 tejże ustawy określa, że fundusz założycielski może być zwiększony w wyniku działań mających na celu rozwój zakładu lub jego rozbudowę, co skutkuje obowiązkiem ewidencji mienia według jego wartości w tym mienia przekazanego w nieodpłatne użytkowanie zgodnie z art. 56 ust. 2, poczynając od daty przyjęcia do ewidencji. Przekazanie takiego mienia po terminie utworzenia zakładu jest także możliwe.

ponadto Departament Budżetu, Finansów i Inwestycji pragnie zwrócić uwagę, że nieodpłatne użytkowanie nieruchomości przekazanych zakładom opieki zdrowotnej nie powinno być traktowane jako „umowa dzierżawy” ponieważ przekazanie to ma charakter nieodpłatny i należy do ograniczonych praw rzeczowych, (a więc innej kategorii praw niż dzierżawa lub wynajem) przewidzianych do korzystania przez nas od daty faktycznego przejęcia do daty likwidacji zakładu.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 7 listopada 2002 r. LK-/LM/BG/02/2231 do Prezesów Regionalnych Izb Obrachunkowych podpisane przez Justynę Przekopiak Zastępcę Dyrektora

Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, iż z dniem 9 listopada 2002 roku wchodzi w życie ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku o zmianie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. Nr 167, poz. 1372) na mocy, której wprowadzono przepisy wprowadzające wyłączenie obowiązku zapłaty opłaty skarbowej od zezwoleń wydawanych na podstawie ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

Stosownie do art. 9² ust. 15 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałania alkoholizmowi nie podlegają opłacie skarbowej zezwolenia na obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi o zawartości powyżej 18% alkoholu, wydawane na podstawie art. 9 ustawy, oraz zezwolenia na obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi o zawartości do 18% alkoholu oraz duplikaty tych zezwoleń. Nie podlegają opłacie skarbowej również zezwolenia na wyprzedaż posiadanych zapasów napojów alkoholowych o zawartości do 18% alkoholu i zezwolenia na wyprzedaż napojów alkoholowych o zawartości powyżej 18% alkoholu na podstawie art. 9⁵ ust. 4 ustawy.

Dokonano również zmiany dotychczasowego art. 11¹ ustawy poprzez dodanie ust. 10, który stanowi, że nie podlegają opłacie skarbowej zezwolenia określone w:

- art. 18, czyli zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia w miejscu lub poza miejscem sprzedaży,
- art. 18¹, czyli zezwolenia jednorazowe wydawane przedsiębiorcom posiadającym zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych oraz jednostkom Ochotniczej Straży Pożarnej, jak również zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych wydawane przedsiębiorcom, których działalność polega na organizacji przyjęć,
- art. 18⁴, czyli zezwolenia wydawane z określeniem terminu na wyprzedaż posiadanych, zinventaryzowanych zapasów napojów alkoholowych przedsiębiorcom, którym zezwolenia wygasły z przyczyn wymienionych w art. 18 ust. 12 ustawy.

W związku z tym, iż obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od zezwoleń – zgodnie z art. 6 pkt 3 ustawy z dnia 9 września 2000 roku o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 86, poz. 960 ze zm.) –

powstaje z chwilą ich wydania, zezwolenia wydawane po dniu 8 listopada 2002 roku nie będą podlegały opłacie skarbowej, niezależnie od daty wniesienia wniosku o ich wydanie.

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Budżetu Państwa z dnia 15 października 2002 r. BPI-4071/972002/1740 do Pana Krzysztofa Płatka Wicedyrektora Izby Skarbowej w Warszawie podpisane przez Elżbietę Suchocką-Roguską Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa.

W odpowiedzi na pismo Nr BR/8022-6/EK/2002 z dnia 14 października 2002 r. w sprawie klasyfikowania wpływów z tytułu opłaty restrukturyzacyjnej i opłaty prolongacyjnej, o których mowa w art. 19 i 20 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców, Departament Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów uprzejmie informuje, iż przygotowywana jest nowelizacja rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2000 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów m. in. pod kątem wprowadzenia w nim zapisów dostosowujących do ww. ustawy.

Jednocześnie podziwiamy pogląd wyrażony w piśmie Izby Skarbowej co do sposobu klasyfikacji ww. wpływów do czasu wejścia w życie przepisów nowelizujących klasyfikację budżetową. Tak więc na dzień dzisiejszy właściwe jest zastosowanie następujących podziałek klasyfikacji:

- dział 756 – Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nie posiadających osobowości prawnej,
- rozdział 75619 – Wpływy z różnych rozliczeń,
- §§ 069 – Wpływy z różnych opłat (opłata restrukturyzacyjna) i 091 – Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat (opłata prolongacyjna).

Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 27 stycznia 2003 r. STI-4800-13/03/3 do Pana Tadeusza Dobka Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy podpisane przez Zdzisławę Wasząnik Dyrektora Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego

W związku z pismem z dnia 16 grudnia 2002 r., nr RIO/PN/2990/2002 w sprawie ujmowania odsetek od środków gromadzonych na wyodrębnionych rachunkach funduszu gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym, funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej oraz funduszu ochrony gruntów rolnych, Ministerstwo Finansów w załączeniu przesyła kopie pism, w których przedstawiony został powyższy problem:

- 1) pismo Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2000 r. nr STI-4800-736/2000 skierowane do RIO w Opolu, w którym zawarte zostało stanowisko odnośnie odsetek od środków funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej,
- 2) pismo Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2002 r. nr STI-4800-903/02/4045 skierowane do Wicewojewody Podlaskiego zawierające stanowisko w sprawie odsetek od środków finansowych gromadzonych na rachunku powiatowego funduszu gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym.

Pismo Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2000 r. STI-4800-736/2000 do Pana Franciszka Firmuga Zastępcy Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Opolu podpisane przez Halinę Wasilewską-Trenkner z upoważnienia Ministra Finansów Podsekretarza Stanu

W związku z pismem Pana Prezesa nr NAIII-0555/18/00 w sprawie wątpliwości dotyczących odsetek od środków zgromadzonych na rachunku gminnego funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, uprzejmie wyjaśniam:

Zgodnie z art. 87b ust. 5b ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska (Dz. U. z 1994 r., Nr 49, poz. 196 z późn. zm.) dochody gminnych funduszy gromadzone są na odrębnym rachunku bankowym. Ww. ustawa nie wymienia odsetek od środków gromadzonych na rachunku funduszu jako przychody tego funduszu.

Szczegółowe zasady gospodarki finansowej gminy regulują przepisy ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000. Art. 3 pkt 7 tej ustawy określający obligatoryjne dochody gminy, do dochodów własnych gminy zalicza między innymi odsetki od środków finansowych gminy, gromadzonych na rachunkach bankowych. Powyższy zapis odnosi się, zarówno do odsetek od środków gromadzonych na subkontach rachunku podstawowego gminy, jak i do odsetek od środków gromadzonych na rachunkach gminnych funduszy.

Podkreślić należy, że w myśl art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, fundusz celowy może działać jako osoba prawna (np. Fundusz Narodowy, fundusze wojewódzkie) lub stanowić wyodrębniony rachunek bankowy (np. fundusz gminny), którym dysponuje organ wskazany w ustawie tworzącej fundusz. Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze posiadają osobowość prawną. Organami tych funduszy są rada nadzorcza i zarząd funduszu.

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa z dnia 29 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej i wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej, w/w fundusze prowadzą samodzielną gospodarkę finansową, pokrywając z posiadanych środków i uzyskiwanych wpływów wydatki na dofinansowanie zadań określonych w ustawie, koszty działalności oraz rozwój. Podstawą gospodarki finansowej tych

funduszy są roczne plany finansowe uchwalane przez radę nadzorczą funduszu. Dysponentem środków narodowego funduszu oraz wojewódzkich funduszy są organy tych funduszy, czyli zarząd i rada nadzorcza.

Gminny fundusz ochrony środowiska stanowi natomiast wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje zarząd gminy. Podstawą gospodarki finansowej gminnego funduszu jest roczny plan przychodów i wydatków, który zgodnie z art. 109 i art. 124 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych stanowi załącznik do uchwały budżetowej gminy.

Powyższe uregulowania wskazują, że poszczególne fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej funkcjonują na odrębnych zasadach.

Zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami prawa, odsetki od środków zgromadzonych na rachunku gminnego funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, stanowią dochód budżetu gminy.

Prezentowane w niniejszym piśmie stanowisko zostało uzgodnione z Ministerstwem Środowiska.

Pismo Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2002 r. STI-4800-903/02/4045 do Pana Jerzego Półjanowicza Wicewojewody Podlaskiego podpisane przez Jacka Uczkiewicza Podsekretarza Stanu z upoważnienia Ministra Finansów

W związku z pismem Pana z dnia 16 października br. RR.I.0939-4/02 w sprawie ujmowania odsetek od środków gromadzonych na wyodrębnionym rachunku powiatowego funduszu gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym, uprzejmie informuję:

1. Aktualnie brak jest uregulowań prawnych dotyczących zaliczania odsetek bankowych od środków finansowych gromadzonych na wyodrębnionym rachunku powiatowego funduszu gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym na przychody funduszu czy dochody jednostek samorządu terytorialnego.

Wprowadzie postanowienia art. 41 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.) stanowią, że dochodami funduszy powiatowych są wpływy ze sprzedaży map, danych z ewidencji gruntów i budynków oraz innych materiałów i informacji z zasobów powiatowych, z opłat za czynności związane z prowadzeniem tych zasobów i uzgadnianiem usytuowania projektowanych sieci uzbrojenia terenu, a także inne wpływy. Jednak pojęcie "inne wpływy" nie zostało w ustawie zdefiniowane, a więc przepisy ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne nie wymieniają odsetek od środków omawianych funduszy jako przychodów tych funduszy. Natomiast art. 41 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy wyraźnie stanowi, że środki powiatowego funduszu gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym gromadzone są na wyodrębnionym rachunku bankowym.

Wobec braku przepisów szczególnych określających jednoznacznie, że omawiane odsetki są przychodami funduszy, wyrażam pogląd, że do odsetek od środków gromadzonych na

rachunkach funduszy należy stosować przepisy ogólne, tj. w przypadku powiatu - postanowienia art. 8 pkt 7 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 - 2003, zgodnie, z którymi dochodami powiatu są odsetki od środków finansowych powiatu gromadzonych na rachunkach bankowych. Przepis ten nie przewiduje wyjątków ani w zakresie rodzaju rachunku bankowego ani źródła pochodzenia środków.

Odmienny pogląd w sprawie zaliczania odsetek od środków gromadzonych na rachunkach funduszy powiatowych do dochodów powiatu prezentuje Główny Geodeta Kraju.

Z uwagi na fakt, iż mimo korespondencji nie wypracowano wspólnego stanowiska w omawianej sprawie, Minister Finansów pismem z dnia 27 marca 2002 r. Nr STI-4800-241/2002/936 zwrócił się do Głównego Geodety Kraju o podjęcie działań umożliwiających uregulowanie kwestii odsetek w przepisach prawnych, a do tego czasu przyjęcie stanowiska Ministra Finansów.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że ww. stanowisko będzie aktualne do końca 2002 r., bowiem z dniem 1 stycznia 2003 r. wchodzi w życie rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 listopada 2002 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (Dz. U. Nr 207, poz. 1759).

Stosownie do postanowień § 5 tego rozporządzenia przychodami Funduszu są m.in. wpływy z oprocentowania środków na rachunku bankowym (odsetki bankowe).

Ponadto Ministerstwo Infrastruktury przygotowało projekt ustawy o zmianie ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, który jest aktualnie na etapie uzgodnień międzyresortowych. W projekcie tym proponuje się między innymi uregulowanie, kwestii odsetek od środków na rachunkach bankowych funduszy.

PRZYPOMINAMY, RADZIMY, INFORMUJEMY ...

SPRAWOZDAWCZOŚĆ BUDŻETOWA ZA 2002 ROK

Do dnia 12 stycznia 2003 roku

- **Rb-27ZZ** - kwartalne sprawozdanie z wykonania planu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami w formie dokumentu składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego dysponentowi przekazującemu dotację oraz do wiadomości regionalnej izbie obrachunkowej.

Do dnia 15 stycznia 2003 roku

- **Rb-50** - kwartalne sprawozdanie o dotacjach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu dysponentowi głównemu przekazującemu dotację oraz do wiadomości regionalnej izbie obrachunkowej,
- **Rb-50** - kwartalne sprawozdanie o wydatkach związanych z wykonywaniem zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu dysponentowi głównemu przekazującemu dotację oraz do wiadomości dokument regionalnej izbie obrachunkowej,

Do dnia 28 lutego 2003 roku

- **Rb-27S** - miesięczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie,
- **Rb-28S** - miesięczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie. Przypomina się o obowiązkowym wypełnianiu w tym sprawozdaniu kolumny „zaangażowanie” (obowiązek taki powstał poczynając od sprawozdań składanych za I kwartał 2002 roku). Artykuł w tym zakresie został zamieszczony w „Biuletynie Informacyjnym” Regionalnej Izby Obrachunkowej nr 3 z 2002 roku. Ponadto, w sprawozdaniach za rok 2002 występuje kolumna wydatków nie wygasających, którą należy wypełnić wówczas, jeżeli organ stanowiący ustalił, zgodnie z art. 130 ustawy o finansach publicznych, wykaz wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego ustalając jednocześnie plan finansowy tych wydatków w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji budżetowej z wyodrębnieniem wydatków majątkowych i środki finansowe zostały przekazane na wyodrębnione subkonto podstawowego rachunku bankowego jednostki samorządu terytorialnego. Artykuł na ten temat zamieszczono w „Biuletynie Informacyjnym” Regionalnej Izby Obrachunkowej nr 3 z 2002 roku.
- **Rb-Z** - kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń obejmujące zbiorczo wszystkie jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze oraz fundusze celowe nie posiadające osobowości prawnej składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie – z programu Budżet ST II.
- **Rb-N** - kwartalne sprawozdanie o stanie należności obejmujące zbiorczo wszystkie jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze oraz fundusze celowe nie posiadające osobowości prawnej składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu i w formie elektronicznej - z programu Budżet ST II.

- **Rb-NDS** kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie.
- **Rb-PDP** półroczne sprawozdanie z wykonania podstawowych dochodów podatkowych gminy i miasta na prawach powiatu składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego. Sprawozdanie to przekazywane jest w formie dokumentu do regionalnej izby obrachunkowej w 2 egzemplarzach oraz elektronicznie.
- **Rb-30** półroczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie.
- **Rb-31** półroczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych gospodarstw pomocniczych składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie.
- **Rb-32** półroczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych środków specjalnych jednostek budżetowych składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie.
- **Rb-33** półroczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych funduszy celowych nie posiadających osobowości prawnej składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie.

Do dnia 28 lutego 2003 roku

- Zarządy jednostek samorządu terytorialnego składają na odrębnych formularzach Rb-Z i Rb-N, sprawozdania „w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji” wykazując dane z jednostek sektora finansów publicznych posiadających osobowość prawną (są to nowe, obowiązujące od IV kwartału 2001 r., sprawozdania budżetowe nie mające związku ze sprawozdaniami Rb-Z i Rb-N wymienionymi wyżej).

Obowiązek sprawozdawczy dotyczy to między innymi:

- samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej,
- samorządowych instytucji kultury,
- funduszy celowych posiadających osobowość prawną (Wojewódzki Fundusz Gospodarki Wodnej i Ochrony Środowiska),
- samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych.

Sprawozdania zbiorcze opracowane na podstawie sprawozdań jednostkowych ww. jednostek sektora finansów publicznych, przekazywane są przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego do regionalnej izby obrachunkowej w postaci dokumentów na formularzach Rb-Z i Rb-N pochodzących z wydruku ze specjalnego programu zapisanego w Excelu oraz w postaci elektronicznej dostępne na stronie internetowej www.rio.gov.pl

SPRAWOZDANIA FINANSOWE ZA 2002 ROK

Z dniem 30 kwietnia 2003 roku upływa termin złożenia przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego do regionalnej izby obrachunkowej sporządzonych za rok 2002 sprawozdań finansowych wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 153, poz.1752).

Dla przypomnienia podaje się, że w terminie wskazanym wyżej należy przesłać do regionalnej izby obrachunkowej następujące bilanse:

- 1) według załącznika nr 4 z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w złotych, który sporządzany jest wyłącznie na podstawie własnych ksiąg rachunkowych jednostki (jest bilansem jednostkowym i powinien odzwierciedlać dane wskazane w tych księgach a więc w zaokrągleniu do złotych a nie w tysiącach) podpisany przez skarbnika i wszystkich członków zarządu.
- 2) według załącznika nr 5 w tysiącach złotych zbiorczo oddzielnie dla:
 - a) jednostek budżetowych (do których włączone są bilanse wszystkich jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego),
 - b) wszystkich zakładów budżetowych oraz
 - c) wszystkich gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych.

Wspomniane w punkcie 2 bilanse powinny być podpisane przez głównego księgowego i kierownika jednostki. Ponadto przypomina się, że dla celów ustalenia rzetelności i przejrzystości budżetu w zakresie danych zawartych w bilansie należy dołączyć dodatkowe informacje. Artykuł dotyczący wspomnianych zagadnień zamieszczono w „Biuletynie Informacyjnym” Regionalnej Izby Obrachunkowej nr 1 z 2002 roku.

WNIOSKI O PRYZNANIE CZĘŚCI SUBWENCJI REKOMPENSUJĄCEJ ZA 2002 ROK

Do dnia 25 lutego 2003 roku

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 lutego 1999 roku w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom kwoty rekompensującej utracone dochody z tytułu ustawowych ulg i zwolnień (Dz. U. Nr 13, poz. 118 z późn. zm.) gminy składają do właściwej terytorialnie regionalnej izby obrachunkowej wnioski:

- o przyznanie części subwencji rekompensującej utracone dochody z tytułu ustawowych ulg i zwolnień za rok 2002 według stanu na dzień 31 grudnia 2002 roku. Wnioski negatywne obowiązują również. Wspomniane wnioski należy przekazać w formie dokumentu oraz elektronicznie.

Przypomina się również, że w przypadku korygowania danych we wniosku, należy każdorazowo przysłać dokument oraz wersję elektroniczną.

BUDŻET ZA ROK 2002

Do dnia 31 marca 2003 roku

Zarządy jednostek samorządu terytorialnego przedstawiają organom stanowiącym jednostki samorządu terytorialnego i regionalnej izbie obrachunkowej sprawozdanie roczne z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zawierające zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetów jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności nie mniejszej niż w uchwale budżetowej (art. 136 ust. 1 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych - Dz. U. Nr 155 poz. 1014 z późn. zm.).

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego rozpatruje sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do dnia 30 kwietnia 2003 roku i podejmuje uchwałę w sprawie udzielenia absolutorium organowi wykonawczemu (art. 136 ust.2 ustawy o finansach publicznych). Artykuł związany z działalnością komisji rewizyjnych, a także z absolutorium komunalnym zamieszczony został w "Biuletynie Informacyjnym" Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy nr 4 z 2001 r. Należy jednak zwrócić uwagę na zmianę przepisów art. 28a ustawy o samorządzie gminnym, wprowadzoną ustawą z dnia 20 czerwca 2002 r. o bezpośrednim wyborze wójta, burmistrza i prezydenta miasta (Dz. U. Nr 113, poz. 984), zgodnie z którą uchwała w sprawie nie udzielenia wójtowi absolutorium jest równoznaczna z podjęciem inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania wójta.

*Maria Gerus
Zastępca Naczelnika WIAS
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Bydgoszczy*