

IV. INFORMACJE

ORZECZNICTWO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2002 r. (I SA/Po 2402/02)

Podatek od środków transportowych

Naczelny Sąd Administracyjny - Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu, po rozpoznaniu w dniu 19 grudnia 2002 r. sprawy ze skargi Gminy P. na rozstrzygnięcie nadzorcze nr 738/2002 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 7 sierpnia 2002 r. w przedmiocie nieważności uchwały organu gminy o wysokości stawek podatku od środków transportowych, **oddala** skargę.

Uzasadnienie

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu uchwałą nr 738/2002 z dnia 7 sierpnia 2002 r. na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.) w związku z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.) orzekło nieważność uchwały nr XXXVI/197/02 Rady Miejskiej P. z dnia 26 czerwca 2002 r. w sprawie zmiany uchwały nr XXXI/174/01 Rady Miejskiej P. z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych z powodu jej sprzeczności z prawem.

W uzasadnieniu rozstrzygnięcia nadzorczego Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej wskazało, że Rada Miejska P. uchwałą doręczoną Izbie dokonała zmiany własnej uchwały określającej wysokość stawek podatku od środków transportowych obowiązujących w roku 2002 w ten sposób, że ustaliła je ponownie w niższej wysokości, uzasadniając tę zmianę złą sytuacją podatników mieszkających na terenie Gminy. Dokonując zmiany wysokości stawek podatku od środków transportowych, Rada Miejska:

- 1) nie wskazała przepisów prawa uprawniających do obniżania rocznych stawek podatku;
- 2) określiła stawki podatku w wysokości niższej od ustawowo określonych dla następujących kategorii pojazdów:
 - a) samochodów ciężarowych z innym systemem zawieszenia osi, z czterema i więcej osiami jezdny, o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 26 ton - o kwotę 524 zł od określonej w załączniku nr 1 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
 - b) przyczep i naczep z systemem zawieszenia osi jezdnych innych niż zawieszenie pneumatyczne i dwiema osiami jezdny, o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 18 ton do 36 ton włącznie - o kwotę 138 zł od określonej w załączniku nr 3 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,

- c) przyczep i naczep z systemem zawieszenia osi jezdnych innym niż zawieszenie pneumatyczne i dwiema osiami jezdny, o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów wyższej niż 36 ton - o kwotę 232 zł od określonej w załączniku nr 3 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Powołany w ustawie Rady Gminy przepis art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym stanowi o kompetencji rad gmin do podejmowania uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach. Artykuł 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych upoważnia rady gmin do określenia, w drodze uchwały, wysokości rocznych stawek podatku od środków transportowych, nie uprawnia natomiast rad gmin do zmiany stawek w ciągu roku podatkowego.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego na wyżej opisane rozstrzygnięcie nadzorcze Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu, wniesionej na podstawie art. 98 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, Gmina P. wniosła o jego uchylenie w części dotyczącej braku uprawnień Rady Miejskiej do obniżania stawek podatku, zarzucając naruszenie art. 85 ustawy o samorządzie gminnym.

Gmina uznała za zasadny zarzut Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej co do niedopuszczalności określenia stawek podatku od środków transportowych w wysokości niższej od stawek minimalnych określonych w załącznikach do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stwierdziła, że w tej części Rada Miejska P. zmieniła swoją uchwałę z dnia 26 czerwca 2002 r. uchwałą z dnia 4 października 2002 r.

Natomiast nie można - w ocenie skarżącej - zgodzić się z zarzutem Regionalnej Izby Obrachunkowej, że niedopuszczalna jest zmiana w ciągu roku podatkowego stawek podatku od środków transportowych poprzez ich obniżenie. Zdaniem skarżącej błędna jest wykładnia art. 10 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przyjęta przez Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w zaskarżonej decyzji, z treści bowiem tego przepisu nie wynika zakaz obniżenia przez gminę podatku od środków transportowych w trakcie roku podatkowego. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia nadzorczego nie wykazano, że wyrażenie „obniżanie” nie mieści się w zakresie pojęcia „określanie”. Redakcja przepisów dopuszczająca podejmowanie przez rady gmin uchwał określających wysokość stawek podatku nie wyłącza możliwości obniżania przez rady uchwalonych już wcześniej stawek podatkowych.

Rada Miejska wskazała także w uzasadnieniu skargi na cel podjęcia przedmiotowej uchwały, jakim było zmniejszenie obciążeń podatników względem Gminy.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu w odpowiedzi na skargę wniosła o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej uchwale - rozstrzygnięciu nadzorczym.

Izba wskazała nadto w uzasadnieniu odpowiedzi na skargę, że uchwały podatkowe gmin są aktami prawa miejscowego, podlegającymi ogłoszeniu w dziennikach urzędowych. Zgodnie z art. 4 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 62, poz. 718 ze zm.) akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzą w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określa termin dłuższy.

W przedmiotowej uchwale Rady Miejskiej P. z dnia 26 czerwca 2002 r. opublikowanej w Dzienniku Urzędowym Województwa Wielkopolskiego stwierdza się, że uchwała wchodzi w życie w terminie 14 dni od dnia jej ogłoszenia, a stawki w niej uchwalone mają zastosowanie do roku podatkowego 2002. Uchwała ta została zatem podjęta z mocą wsteczną - z naruszeniem art. 4 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga nie zasługuje na uwzględnienie. Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.) do kompetencji regionalnych izb obrachunkowych należy m.in. badanie uchwał i zarządzeń podejmowanych przez organy jednostek samorządu terytorialnego w sprawach podatków i opłat lokalnych.

W przypadku stwierdzenia niezgodności uchwały organu gminy z prawem regionalna izba obrachunkowa jako organ nadzoru stwierdza jej nieważność (art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.).

Zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84) wysokość rocznych stawek podatku od środków transportu określa rada gminy w drodze uchwały. W wymienionym przepisie określono maksymalne stawki tego podatku dla różnych rodzajów pojazdów. Jednocześnie dla niektórych pojazdów ustawa przewiduje stawki minimalne podatku od środków transportu, określone w załącznikach nr 1, 2 i 3 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W uchwale z dnia 26 czerwca 2002 r. Rada Miejska P. określiła dla samochodów, przyczep i naczep, wymienionych w załącznikach do ustawy, stawki podatku w wysokości niższej od wynikającej z tych załączników - z ewidentnym naruszeniem prawa.

Sąd podziela pogląd Regionalnej Izby Obrachunkowej, że również w pozostałej części, zmieniającej wysokość stawek podatku od środków transportowych, przyjętych w uchwale z dnia 28 listopada 2001 r. (przez ich obniżenie), uchwała Rady Miejskiej P. z dnia 26 czerwca 2002 r. narusza prawo. Uchwała ta została podjęta z mocą wsteczną, w § 3 stwierdza się bowiem, że uchwalone w niej stawki mają zastosowanie do roku podatkowego 2002.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 62, poz. 718 ze zm.) akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Artykuł 4 ust. 2 wymienionej ustawy przewiduje możliwość wejścia w życie aktów normatywnych w uzasadnionych przypadkach w terminie krótszym niż 14 dni, a także w dniu ogłoszenia aktu w dzienniku urzędowym, jeżeli wymaga tego ważny interes państwa.

Zasady i tryb ogłaszania aktów normatywnych określone w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych mają zastosowanie do aktów prawa miejscowego zgodnie z art. 42 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.).

Wydanie w czerwcu 2002 r. uchwały określającej wysokość podatku od środków transportowych z mocą obowiązującą od stycznia 2002 roku narusza wyżej wymienione przepisy.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem Rady Miejskiej P., że wydanie uchwały obniżającej ustalone wyżej stawki podatkowe było dopuszczalne, gdyż obniżenie stawek podatku jest korzystne dla podatników. Z art. 10 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika bowiem, że stawki podatku dla poszczególnych środków transportowych określa się na okres roczny.

Skoro przy tym art. 11 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że podatek od środków transportowych jest płatny w dwóch równych ratach, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku, wydanie uchwały Rady Miejskiej z dnia 26 czerwca 2002 r. nastąpiło już po upływie płatności pierwszej raty podatku. Nie można określać wysokości stawek podatku po upływie terminu do jego zapłaty.

Natomiast w indywidualnych przypadkach istnieje możliwość udzielania podatnikom ulg w spłacie podatków, w tym umarzania zaległości podatkowych zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej.

Wobec tego zaskarżone rozstrzygnięcie nadzorcze nie narusza prawa.

Z tych przyczyn Sąd na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. z 1995 r. Nr 74, poz. 368 ze zm.) skargę oddalił.

Wyrok NSA z 1 października 2003 r., sygn. akt I S.A./Wr 1608/03

Nie ma przeszkód, aby gmina mogła obniżyć stawki podatku w ciągu roku. Musi jednak wówczas zapewnić odpowiednie przepisy przejściowe. Musi być określone, co się stanie z osobą, która zapłaci podatek według starych stawek w sytuacji, w której gmina obniży podatki w ten sposób, że do czasu wejścia nowych stawek będą obowiązywały stare. Powinny być także zawarte przepisy określające sposób i podstawę zmiany decyzji już doręczonej podatnikom. Obniżać podatki należy tak, aby wszystkim podatnikom zapewnić równe traktowanie wobec prawa.

PISMA MINISTERSTWA FINANSÓW I MINISTERSTWA EDUKACJI NARODOWEJ I SPORTU

Pismo Ministerstwa Finansów Sekretarza Stanu z dnia 26 maja 2003 roku nr BP 10-5100-53/03/2258 do Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie, podpisane przez Sekretarza Stanu Halinę Wasilewską-Trenkner

W związku z pismem RIO-091/11-A/2003 z dnia 11 kwietnia 2003 r. w sprawie zasad sporządzania skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego Ministerstwo Finansów informuje, co następuje:

Minister Finansów, na podstawie art. 14 ust. 1 pkt. 2 ustawy o finansach publicznych został zobowiązany do określenia szczególnych zasad rachunkowości i planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych.

Ustawodawca nie pozostawił Ministrowi Finansów całkowitej swobody w kształtowaniu zasad rachunkowości publicznej. Przepis ust. 2 i 3 art. 14 ustawy o finansach publicznych to ustawowe wskazania co do szczególnych zasad rachunkowości i planów kont.

Zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 4 szczególne zasady rachunkowości dotyczą zasad sporządzania sprawozdań finansowych.

Stąd też rozdział 5 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. 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) normuje obowiązki w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych oraz zasady ich sporządzania i odbiorców sprawozdań. Jednym ze sprawozdań finansowych jest skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego. Wzorem sprawozdawczości budżetowej oraz pozostałych sprawozdań finansowych, przepis nie przewiduje, aby obowiązek sporządzania sprawozdania skonsolidowanego był uzależniony od wielkości jednostki samorządu terytorialnego. Zatem skonsolidowany bilans sporządza każda jednostka samorządu terytorialnego.

Paragraf 16 ust. 2 rozporządzenia normuje jedynie sposób sporządzania sprawozdania i posiłkuje się w tym względzie stosownymi przepisami ustawy o rachunkowości przy założeniu, iż jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego, a nie jak to określa ustawa o rachunkowości spółka handlowa.

Pojęcie jednostki dominującej określa art. 3 ust. 1 pkt 37 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tym przepisem w skład sprawozdań finansowych objętych konsolidacją będą wchodziły sprawozdania jednostek sektora finansów publicznych, o których mowa w ustawie o finansach publicznych oraz innych osób prawnych, które można zidentyfikować poprzez kryteria podane w tym przepisie, a więc również spółki komunalne. Wynika to z ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. Nr 9 poz. 43 z późn. zm.). Metodę konsolidacji należy dostosować do sposobu sprawowania kontroli przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 120 ustawy o finansach publicznych zarząd jednostki samorządu terytorialnego opracowuje informację o stanie mienia komunalnego.

Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego jest sprawozdaniem finansowym o stanie aktywów i pasywów jednostki samorządu terytorialnego wycenionych i zaprezentowanych w sposób określony opublikowanymi i powszechnie dostępnymi przepisami prawa. Realizuje zatem zasadę jawności i przejrzystości finansów publicznych zawartą w rozdziale 2 ustawy o finansach publicznych. Z tego też powodu, zgodnie z § 3 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 lutego 2003 r. w sprawie udzielenia przez Skarb Państwa poręczenia i gwarancji oraz opłaty prowizyjnej od poręczenia i gwarancji (Dz. U. Nr 41 poz. 348) jest dołączany do wniosku jednostki samorządu terytorialnego o udzielenie poręczenia lub gwarancji spłaty kredytu.

Pismo Ministerstwa Finansów Sekretarza Stanu z dnia 4 września 2003 roku nr DR-3/500-166-1-EK/03/3982 do Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie, podpisane przez Sekretarza Stanu Halinę Wasilewską-Trenkner

W związku z pismem z dnia 1 sierpnia 2003 r. znak: RIO-I-0717-163/03, w sprawie ujmowania w księgach rachunkowych środków trwałych przekazanych samodzielnym publicznym zakładom opieki zdrowotnej w nieodpłatne użytkowanie przez jednostki samorządu terytorialnego uprzejmie informuję, co następuje.

Zgodnie z obowiązującym stanem prawnym samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej (SPZOZ), jako osoba prawna, jest zobligowany do stosowania przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.) 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”).

Powyższe stanowisko jest zgodne ze stanowiskiem Departamentu Budżetu, Finansów i Inwestycji Ministerstwa Zdrowia, odpowiedzialnego za interpretację przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej w przedmiotowym zakresie, wyrażonym w piśmie z dnia 12.09.2002r. znak: BFJK-27/1650/02.

Definicja funduszu założycielskiego określona w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej daje SPZOZ prawo do ujmowania w ewidencji księgowej i odnoszenia na zwiększenie tego funduszu wartości wszystkich przekazanych im w nieodpłatne użytkowanie przez organ założycielski nieruchomości. Wykazywanie przedmiotowego mienia jedynie w ewidencji pozabilansowej oznaczałoby, iż jednostki te nie mają prawa naliczania amortyzacji od tych środków trwałych. Należy zauważyć, iż stosownie 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, który należy uwzględnić przy kalkulacji ceny usługi medycznej.

Nie można uznać za uzasadnione ujmowania w ewidencji bilansowej oraz amortyzowania przedmiotowych środków trwałych jednocześnie przez SPZOZ oraz jednostkę samorządu terytorialnego. Należy zwrócić uwagę, iż zgodnie z definicją środków trwałych, zawartą w ustawie o rachunkowości (por. art. 3 ust. 1 pkt 15), jednym z kryteriów uznania za środek trwały jest przeznaczenie składnika aktywów na potrzeby jednostki, a zatem używanie do realizacji działalności statutowej jednostki. Budynki i budowle przekazane SPZOZ w nieodpłatne użytkowanie są wykorzystywane w ich działalności statutowej i powinny być one ujmowane w ewidencji bilansowej SPZOZ, natomiast organ założycielski powinien je ujmować jedynie w ewidencji pozabilansowej.

Pismo Ministerstwa Finansów Departament Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 9 września 2003 roku nr ST2-4831-215/2003/2660 do Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie, podpisane przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego Mariannę Borowską

Odpowiadając na pismo z dnia 30 lipca 2003 r. Nr WIAS/0704/03 w sprawie ujmowania w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych, dochodów z tytułu udziałów we wpływach stanowiących dochody budżetu państwa oraz podatków i opłat pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz jednostki samorządu terytorialnego - Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje:

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 załącznika nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 24, poz. 279 z późn. zm.) do sporządzania sprawozdania Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych w zakresie dochodów z tytułu udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach dochodów budżetu państwa oraz podatków i opłat, pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz tych jednostek, jednostki samorządu terytorialnego powinny stosować odpowiednio przepis § 6 ust. 4 instrukcji stanowiącej załącznik nr 1 do tego rozporządzenia.

Oznacza to, że kwoty dochodów zrealizowane przez urzędy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego, wykazywane są przez te jednostki w sprawozdaniu Rb-27S na podstawie księgowości

podatkowej, przy czym wysokość tych kwot powinna być zgodna z kwotami wykazanymi w sprawozdaniu urzędu skarbowego („Należności”, „Dochody wykonane”, „zaległości” i „nadpłaty”).

Natomiast w kolumnie „Dochody otrzymane” kwoty dochodów powinny być wykazane w wysokości wpływów faktycznie otrzymanych na rachunek bieżący - subkonta dochodów jednostek samorządu terytorialnego, tj. zrealizowanych kasowo przekazywanych w odpowiednich terminach na rachunki bankowe jednostek samorządu terytorialnego.

Odnosząc się do poruszanej w piśmie kwestii bilansowania sprawozdań z wykonania planu dochodów budżetowych należy zauważyć, iż przepisy w/w rozporządzenia nie nakładają obowiązku bilansowania sprawozdań Rb-27S.

Pismo Ministerstwa Finansów Departament Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 14 listopada 2003 roku nr ST1-4800-919/2003/2660 do Prezesów Regionalnych Izb Obrachunkowych, podpisane przez Dyrektora Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego Zdzisławę Wasążnik

W związku z wątpliwościami dotyczącymi ujmowania przez jednostki samorządu terytorialnego, dochodów z tytułu wpływu środków z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych - Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia:

Gminy, które utraciły dochody z tytułu zwolnień, o których mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776 z późn. zm.), otrzymują dotacje celowe ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na zrekompensowanie utraconych dochodów.

W związku z tym, iż ubytek dochodów gminy następuje z tytułu zwolnień z podatków i opłat, które stanowią dochód gminy, otrzymaną kwotę rekompensującą należy klasyfikować w dziale 756 - „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nie posiadających osobowości prawnej”, rozdziale 75615 - „Wpływy z podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatków i opłat lokalnych od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych”, paragraf 244 - „Dotacje otrzymane z funduszy celowych na realizację zadań bieżących jednostek sektora finansów publicznych”.

Pismo Ministerstwa Finansów Departament Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 3 grudnia 2003 roku nr ST4-4820/689/2003 do samorządów województw, podpisane przez Dyrektora Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego Zdzisławę Wasążnik

W związku z pojawiającymi się pytaniami na jakim poziomie samorządy województw powinny szacować dochody w tytułu udziału w podatku dochodowym od osób prawnych (CIT), Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, iż zgodnie z art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 203, poz. 1966), wysokość

udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników tego podatku, posiadających siedzibę na obszarze województwa, wynosi 15,9%.

Udział w tej wysokości (15,9%) uwzględnia skutki zmian systemowych w CIT, wchodzących w życie z dniem 1 stycznia 2004 r.

Jednocześnie Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, iż wykazane w załączniku do pisma nr ST4 - 4820/668/2003 z dnia 29 listopada 2003 r. wskaźniki udziału CIT w wysokości 10,8% i 11,9% stanowiły podstawę - zgodnie z art. 80 i 82 ww. ustawy - jedynie do ustalenia poszczególnych części subwencji ogólnej.

Pismo Ministerstwa Finansów Departament Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 3 września 2003 roku nr ST1-4800-704/03/2608, podpisane przez Dyrektora Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego Zdzisławę Waszńnik

W związku z pismem z dnia 21 lipca br. w sprawie możliwości i zasad dofinansowania działalności lokalnych klubów sportowych, Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia:

Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie kultury fizycznej, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych - zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. z 2001 r. Dz. U. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.) - należy do zadań własnych gminy.

Zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej (Dz. U. z 1996 r. Nr 25, poz. 113 z późn. zm.) jednostki samorządu terytorialnego realizują zadania w zakresie kultury fizycznej jako zadania własne.

Na podstawie art. 4 ust. 1 tej ustawy jednostki samorządu terytorialnego tworzą warunki prawno-organizacyjne i ekonomiczne dla rozwoju kultury fizycznej, którą w rozumieniu ustawy, jest wiedza, wartości, zwyczaje, działania podejmowane dla zapewnienia rozwoju psychofizycznego, wychowania, doskonalenia uzdolnień i sprawności fizycznej człowieka, a także dla zachowania oraz przywracania jego zdrowia.

Podstawową jednostką organizacyjną realizującą powyższe cele i zadania jest klub sportowy.

Kluby sportowe, uczestniczące we współzawodnictwie sportowym mogą być tworzone w formie stowarzyszeń kultury fizycznej oraz sportowych spółek akcyjnych. Natomiast kluby, które nie uczestniczą we współzawodnictwie sportowym, mogą być tworzone w innych, przewidzianych prawem formach organizacyjnych.

W myśl art. 35 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (Dz. U. z 2001 r. Nr 79, poz. 855), stowarzyszenie może otrzymywać dotację według zasad określonych w odrębnych przepisach.

Zasady i tryb udzielania dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego określa art. 118 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm.), zgodnie z którym podmioty nie zaliczone do sektora finansów publicznych i nie działające w celu osiągnięcia zysku mogą otrzymywać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacje na cele publiczne związane z realizacją zadań tej jednostki. Tryb postępowania o udzielenie dotacji, sposób jej rozliczania oraz sposób kontroli wykonywania

zleconego zadania określa w drodze uchwały organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, zapewniając jawność postępowania o udzielenie dotacji i jej rozliczenia. Zlecenie zadania i udzielenie dotacji następuje na podstawie umowy jednostki z podmiotem ubiegającym się o dotację.

W opinii Ministerstwa Finansów gminy mogą udzielać, podmiotom nie zaliczonym do sektora finansów publicznych i nie działającym w celu osiągnięcia zysku, dotacji na zadania z zakresu kultury fizycznej, z wyjątkiem dofinansowania sportu profesjonalnego, który uprawiany jest w celach zarobkowych. Decyzję, które zadania własne i w jakim zakresie gmina będzie realizowała przy pomocy tych podmiotów, podejmuje rada gminy w uchwale budżetowej.

Pismo Ministerstwa Edukacji Narodowej i Sportu Departament Ekonomiczny z dnia 31 października 2003 roku nr DE-III-3117/270/BN/2003 do Zastępcy Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, podpisane przez Dyrektora Departamentu Ekonomicznego Halinę Kumoś

Odpowiadając na pismo Pana Prezesa z dnia 25 sierpnia br. Nr RIO/NR-77/08/2003 w sprawie wątpliwości związanych z brzmieniem przepisów art. 90 ust. 2a - 3a ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 1996 r. Nr 67, poz. 329 - z późn. zm.) - uprzejmie proszę o przyjęcie następujących informacji.

Wskazane przepisy stanowią, że określone niepubliczne szkoły, przedszkola i placówki otrzymują z budżetu gminy lub powiatu dotacje w określonej wysokości. Przepisy te zostały skonstruowane w ten sam sposób i stanowią, że dotacja przysługuje na każdego ucznia lub wychowanka, a jedynym warunkiem jej otrzymania jest podanie przez organ prowadzący jednostce samorządu terytorialnego do 30 września roku poprzedzającego rok udzielania dotacji planowej liczby uczniów lub wychowanków. Wykładnia gramatyczna tych przepisów nie budzi - zdaniem Ministerstwa Edukacji Narodowej i Sportu - wątpliwości, że dotacja przysługuje w ciągu roku na faktyczną liczbę uczniów lub wychowanków. Wskazuje na to chociażby fakt, że ustawodawca posługuje się odmiennymi terminami przy określaniu zasady przyznawania dotacji (na każdego ucznia lub wychowanka) i stanowieniu warunków ich przyznania (podanie planowanej liczby uczniów lub wychowanków). Nie ulega wątpliwości, że celem przepisu określającego warunek przyznania tych dotacji było umożliwienie jednostce samorządu terytorialnego zaplanowania, przy opracowywaniu budżetu na kolejny rok, wystarczających środków na realizację tego obowiązku. Ponadto odmienna interpretacja prowadziłaby - naszym zdaniem - do braku możliwości weryfikowania prawidłowości podstawy naliczania dotacji i mogłoby prowadzić do nadużyć. Szkoły i placówki oświatowe mogłyby w sposób zamierzony zawyżać planowaną liczbę uczniów lub wychowanków, skoro to plan, a nie faktyczna liczba uczniów lub wychowanków, miałby stanowić podstawę ustalania wysokości dotacji. Z tych też względów odmienna wykładnia jest - naszym zdaniem - niewłaściwa.

Logiczną konsekwencją prezentowanej przez Ministerstwo Edukacji Narodowej i Sportu interpretacji wskazanych przepisów, jest również pogląd, że organ stanowiący jednostki

samorządu terytorialnego, ustalając tryb rozliczania tych dotacji, powinien stworzyć możliwość zweryfikowania prawidłowości podstawy ustalenia wysokości dotacji tj. faktycznej liczby uczniów lub wychowanków.

PRZYPOMINAMY, RADZIMY, INFORMUJEMY ...

KALENDARIUM BUDŻETOWE

Na podstawie rozporządzeń Ministra Finansów:

1. z dnia 13 marca 2001 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 24, poz. 279 z późn. zm.),
2. z dnia 10 grudnia 2001 roku w sprawie rodzajów zasad sporządzania sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 148, poz. 1653),
3. z dnia 25 czerwca 2003 roku w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień (Dz. U. Nr 113, poz. 1073),
4. z dnia 18 grudnia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 153, poz. 1752), jednostki samorządu terytorialnego przesyłają do Regionalnej Izby Obrachunkowej sprawozdania w następujących terminach:

Do dnia 10 lutego 2004 roku

1. **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 podlegają przekazaniu przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego dysponentowi przekazującemu dotację oraz do wiadomości regionalnej izbie obrachunkowej. Ocena poprawności ich sporządzenia pozostaje w gestii dysponentów głównych.
2. **Rb-33** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych funduszy celowych dotyczące Państwowego Funduszu Zasobów Geodezyjnych i Kartograficznych szczebla powiatowego i wojewódzkiego jednostki samorządu terytorialnego przekazują w formie dokumentu do Głównego Geodety Kraju.

Do dnia 15 lutego 2004 roku

Rb-50 - kwartalne sprawozdanie o **dotacjach/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 regionalnej izbie obrachunkowej oraz delegatur NIK.

Do dnia 25 lutego 2004 roku

Gminy składają do regionalnej izby obrachunkowej wnioski o przyznanie części subwencji rekompensującej utracone dochody z tytułu ustawowych ulg i zwolnień, określonych w ustawach o podatku rolnym, leśnym o podatkach i opłatach lokalnych. Gminy wykazują faktyczne roczne skutki ulg i zwolnień ustawowych wynikające z decyzji i nakazów płatniczych oraz deklaracji podatkowych na dany rok podatkowy na dzień 31 grudnia roku, za który sporządzony jest wniosek. Wnioski należy przesłać do izby w formie dokumentu oraz elektronicznie. W przypadku korygowania danych we wniosku należy każdorazowo przysłać dokument oraz elektronicznie.

Do dnia 28 lutego 2004 roku

1. **Rb-27S** - miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie,
2. **Rb-28S** - miesięczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie,
3. **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,
4. **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,
5. **Rb-NDS** - kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie,
6. **Rb-PDP** - półroczne/roczne 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,
7. **Rb-30** - półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie,

8. **Rb-31** - półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych gospodarstw pomocniczych składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie,
9. **Rb-32** - półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych środków specjalnych jednostek budżetowych składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie,
10. **Rb-33** - półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planów finansowych funduszy celowych nie posiadających osobowości prawnej składają zarządy jednostek samorządu terytorialnego w formie dokumentu oraz elektronicznie.
11. 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, w szczególności dotyczy to:
 - 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, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego.

Sprawozdania zbiorcze (na podstawie sprawozdań jednostkowych) dotyczące tych jednostek, 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.

Do dnia 31 marca 2004 roku

Zarząd powiatu i województwa oraz wójt, burmistrz, prezydent miasta przedstawia organowi stanowiącemu sprawozdanie roczne z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zawierające zestawienie zrealizowanych dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetów jednostki samorządu terytorialnego, w szczególności nie mniejszej niż w uchwale budżetowej. Sprawozdanie przesyła do regionalnej izby obrachunkowej. Izba wydaje opinię o sprawozdaniach z wykonania budżetu wraz ze sprawozdaniami z wykonania planów finansowych zadań z zakresu administracji rządowej, przekazanych ustawowo oraz wykonywanych na podstawie porozumień. Opinia powinna być wydana przed rozpatrzeniem sprawozdania przez organ stanowiący. Opinia nie jest wiążąca dla rady lub sejmiku, może jednak pomóc w podjęciu decyzji o udzieleniu lub nieudzieleniu absolutorium. W przypadku negatywnej opinii o sprawozdaniach, zarząd powiatu, województwa oraz wójt, burmistrz, prezydent miasta ma obowiązek przedstawić ją organowi stanowiącemu wraz z odpowiedzią na zawarte w niej zarzuty, nie później niż przed rozpatrzeniem absolutorium. O negatywnej opinii Izba informuje

właściwego wojewodę oraz Ministra Finansów (art. 136 ust. 1 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych - Dz. U. Nr 155, poz. 1014 z późn. zm. oraz art. 21 ust. 2 i 3 ustawy z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych).

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwała budżet jednostki. W przypadku niezachowania terminu - budżet w zakresie obowiązanych zadań własnych oraz zleconych ustala Regionalna Izba Obrachunkowa.

Po 31 marca roku budżetowego ustają kompetencje organu stanowiącego do uchwalania budżetu (art. 122 i art. 123 ustawy o finansach publicznych).

Do dnia 30 kwietnia 2004 roku

Zarządy jednostek samorządu terytorialnego sporządzają, a następnie przedkładają do regionalnej izby obrachunkowej sprawozdania finansowe za 2003 rok:

1. według załącznika nr 4 *Bilans 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 – w zaokrągleniu do złotych).
2. według załącznika nr 5 Bilans zbiorczo (w tysiącach złotych) oddzielnie dla:
 - a) jednostek budżetowych (do których włączone są również bilanse wszystkich jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego),
 - b) wszystkich zakładów budżetowych oraz
 - c) wszystkich gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych.

Dla rzetelności i przejrzystości bilansu należy w formie załącznika zamieścić informację dotyczącą między innymi zobowiązań i należności, udzielonych gwarancji i poręczeń.

*Ewa Chojecka
Starszy Inspektor WIAS
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Bydgoszczy*