

IV. INFORMACJE

ORZECZNICTWO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2002 r. (III SA 1799/02)

Zmiana uchwały budżetowej w drodze uchwały rady miasta (gminy) w zakresie rezerw nie jest tożsama z dysponowaniem rezerwami w rozumieniu art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 155, późn. 1014 ze zm.). Zmianę uchwały budżetowej bowiem może gmina osiągnąć w tym zakresie bez konieczności angażowania swojej rady, tj. w drodze czynności wykonawczej zarządu, a więc w trybie art. 128 ust. 1 pkt 2 tej ustawy.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu sprawy ze skargi Gminy O. na uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w O. z dnia 23 maja 2002 r. w przedmiocie nieważności uchwały Rady Miejskiej w O. w sprawie budżetu gminy - 1) uchylił uchwałę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej; 2) zasądził od Regionalnej Izby Obrachunkowej w O. na rzecz gminy O. kwotę 200 zł tytułem zwrotu zastępstwa procesowego.

Uzasadnienie

Uchwałą z 23.X.2002 r. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w O. unieważniło uchwałę z 19.IV.2002 r. Rady Miejskiej w O. w sprawie zmian w budżecie gminy na 2002 r. w części dotyczącej zmniejszenia rezerwy budżetowej na kwotę 17 500,00 zł. W uzasadnieniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w O. podniosło, że uchwałą z 9.V.2002 r. stwierdziło w części nieważność uchwały Rady Miejskiej w O. z 19.IV.2002 r. w sprawie zmian w budżecie gminy na 2002 rok, wskazując na usunięcie tych nieprawidłowości. W wyznaczonym terminie Rada Miasta O. nie zmieniła budżetu w sposób nakazany przez Kolegium. Zarząd Miasta pismem z 17.V.2002 r. wystąpił do Kolegium o umorzenie postępowania w sprawie unieważnienia w części uchwały Rady Miasta stwierdzając, że organ nadzoru nie może korzystać z uprawnień władczych i sięgać po rozstrzygnięcia nadzorcze w przypadkach, w których działalność gminy jest zgodna z prawem. Zdaniem Zarządu Miasta, rada ma prawo rozdysponowania rezerwy budżetowej, uwzględniając przepisy art. 18 ust. 4 i art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy z 8.III.1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r. nr 142, poz. 1591) oraz art. 122 i art. 116 ust. 1 ustawy z 26.XI.1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 155, poz. 1014 z późn. zm.).

Zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej, rada powinna dokonać takich zmian w planie wydatków, tak by rezerwa nie była źródłem pokrycia zadań nowo wprowadzonych, natomiast zarząd powinien wykorzystywać swe uprawnienia podejmując inicjatywę w zmianach uchwały budżetowej, co jest jego wyłączną kompetencją zgodnie z art. 119 ustawy o finansach publicznych. Idąc dalej, Kolegium stwierdziło, iż po uchwaleniu budżetu przez radę, na podstawie art. 116 ust. 5 ustawy o finansach publicznych oraz art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym, rezerwami dysponuje zarząd, w związku z czym jedynie zarządowi gminy przysługuje wyłączne prawo dysponowania rezerwami budżetu gminy. W związku z tym, według Kolegium

Regionalnej Izby Obrachunkowej w O., badana uchwała narusza prawo, a mianowicie art. 116 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, w części dotyczącej dysponowania rezerwą ogólną oraz art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym.

Skargę na powyższe rozstrzygnięcie nadzorcze wniosła Rada Miasta O., zarzucając uchwałę Regionalnej Izby Obrachunkowej w O. naruszenie przepisów prawa. Po pierwsze, art. 116 i art. 128 ustawy o finansach publicznych przez przyjęcie, iż zgodnie z art. 116 ust. 5 tejże ustawy rezerwami dysponuje zarząd jednostki samorządu terytorialnego. Nie oznacza to, iż Rada Gminy nie może podjąć na podstawie art. 128 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 124 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych uchwały o dokonaniu zmian w planie dochodów i wydatków budżetu gminy, polegających na przenoszeniu wydatków z rezerw budżetowych, zgodnie z planowanym przeznaczeniem wydatków. Po drugie, naruszenie treści art. 116 i art. 128 ustawy o finansach publicznych oraz art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym, a to przez przyjęcie, iż zgodnie z art. 116 ust. 5 ustawy o finansach publicznych rezerwami dysponuje zarząd jednostki samorządu terytorialnego. Nie oznacza to, zdaniem skarżącej, iż Rada Gminy nie może podjąć na podstawie art. 128 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 124 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych uchwały o dokonaniu zmian w planie dochodów i wydatków budżetu (zgodnie z art. 128 ust. 1 pkt 2 tej ustawy).

Mając powyższe na uwadze skarżąca na podstawie art. 24 w związku z art. 16 ust. 1 pkt 7 ustawy o NSA wniosła o uchylenie zaskarżonej uchwały w całości oraz zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego, zgodnie ze spisem kosztów, który przedłożono na rozprawie. Skarżąca jednocześnie poinformowała, iż na zasadzie art. 98 ust. 3 ustawy o samorządzie gminnym podstawą wniesienia skargi jest uchwała Rady Miejskiej w O.

W ocenie skarżącej naruszone zostały przepisy art. 116 i art. 128 ustawy o finansach publicznych przez przyjęcie, iż Rada Gminy powinna dokonać takich zmian w planie wydatków, aby rezerwacja nie była źródłem pokrycia zadań nowo wprowadzonych w sytuacji, gdy art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych pozwala dokonywać zmian w planie dochodów i wydatków budżetu gminy, polegających na przenoszeniu wydatków z rezerw budżetowych zgodnie z planowanym przeznaczeniem wydatków. Z art. 128 ustawy wynika, iż w toku wykonywania budżetu zarząd może dokonać zmian w planie dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego (gminy), polegających na przenoszeniu wydatków z rezerw budżetowych, zgodnie z planowanym przeznaczeniem wydatków. W tym stanie rzeczy, zdaniem skarżącej, mogła być podjęta uchwała w przedmiotowym zakresie.

Ponadto skarżąca zwróciła uwagę, iż zgodnie z art. 85 ustawy o samorządzie gminnym nadzór nad działalnością gminną sprawowany jest na podstawie zgodności z prawem. Natomiast ze stwierdzenia w zaskarżonej uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej „Rada winna dokonać tak zmian w planie wydatków, by rezerwa nie była źródłem pokrycia zadań nowo wprowadzonych” wynika, iż wchodzi ono w kwestię celowości podjęcia unieważnionej uchwały.

W ocenie skarżącej nie ma także miejsca naruszenie art. 116 ustawy o finansach publicznych oraz art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym, gdyż art. 116 ustawy o finansach publicznych mówi, iż rezerwami dysponuje zarząd jednostki samorządu terytorialnego i chodzi tutaj jedynie o kwestie techniczne, o czym świadczy użycie w przepisie wyrazu „dysponuje”.

Techniczne dysponowanie rezerwą nie oznacza, iż z art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych tylko i wyłącznie zarząd może dokonywać zmian w planie dochodów i wydatków budżetu gminy. Przemawiają za tym następujące argumenty. Zgodnie z art. 18 ustawy o samorządzie gminnym do właściwości Rady Gminy należą wszystkie sprawy w zakresie działania gminy, o ile ustawy nie stanowią inaczej. Natomiast, zgodnie z art. 30 ustawy o samorządzie gminnym, zarząd wykonuje uchwały rady gminy i zadania gminy określone przepisami prawa.

W konkluzji skargi powiedziano, iż ani przepisy ustawy o samorządzie gminnym, ani ustawy o finansach publicznych nie dają podstaw do wyprowadzenia wniosku, iż przepisy ograniczają uprawnienia rady gminy do dokonywania zmian w uchwale budżetowej. Działania takie są dopuszczalne prawnie i nie naruszają uprawnień organu zarządzającego w dysponowaniu rezerwą utworzoną w budżecie, tym bardziej że tylko z wniosku Zarządu jednostki samorządu terytorialnego może być podjęta zmiana uchwały budżetowej, co miało miejsce w tym przypadku. Na marginesie należy wskazać, iż również art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym nie zmienia powyższej argumentacji.

Regionalna Izba Obrachunkowa w odpowiedzi na skargę podtrzymała swoją dotychczasową argumentację i wniosła o oddalenie skargi jako niezasadnej.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Zgodzić się trzeba z twierdzeniem Regionalnej Izby Obrachunkowej, iż zarząd miasta posiada wyłączną kompetencje do dysponowania rezerwami budżetowymi, zgodnie z powołanymi w odpowiedzi na skargę przepisami ustawy o finansach publicznych i ustawy o samorządzie gminnym. Natomiast Rada Miasta takiego uprawnienia wykonawczego nie posiada. Słusznie także podkreśla Regionalna Izba Obrachunkowa, że dysponowanie rezerwami przekazane przez ustawodawcę do wyłącznej kompetencji zarządu miasta (gminy) jest elementem wykonywania budżetu. Polega ono na przenoszeniu środków finansowych na zwiększenie wydatków ujętych w budżecie lub, co kwestionuje już Regionalna Izba Obrachunkowa, na wydatki wcześniej w nim nieprzewidziane.

Spór pomiędzy stronami toczącego się postępowania, a więc Regionalną Izbą Obrachunkową w O. i Radą Miasta w O., dotyczy następującej kwestii: czy uprawnienie Zarządu Miasta do dokonywania zmian w uchwale budżetowej wyłącza uprawnienia Rady Miasta do dokonywania zmian uchwały budżetowej. Do przyjęcia takiego poglądu skłania się w swej uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej.

Zdaniem Sądu jest to pogląd błędny. Nie znajduje on bowiem żadnego uzasadnienia w przepisach obowiązującego prawa. Tymczasem zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym i art. 122 ust. 1 ustawy o finansach publicznych podejmowanie uchwały budżetowej i dokonywanie w niej zmian należy do wyłącznej kompetencji Rady Miasta/Gminy. Rola Zarządu Miasta (Gminy) w tym zakresie jest jednak także istotna. Tylko bowiem ten organ, zgodnie z art. 119 ustawy o finansach publicznych, może opracować projekt takiej uchwały oraz występować z projektem takich zmian.

Kwestionowane przez Regionalną Izbę Obrachunkową uprawnienie Rady Miasta, z zastrzeżeniem powołanych wyżej kompetencji zarządu dotyczących projektowania zmian

budżetowych, nie doznaje w przepisach prawa ograniczeń, poza wynikającymi z zasady, iż budżet każdej jednostki samorządu terytorialnego może obejmować wydatki należące do jej zakresu działania, a także ograniczeń wypływających z określonego terminu do podjęcia uchwały budżetowej czy upływu roku budżetowego. W przedmiotowym stanie faktycznym Rada Miasta O. dokonała zmiany uchwały budżetowej na podstawie inicjatywy Zarządu Miasta. Organy gminy podjęły zatem działania uregulowane w rozdziale 2 działu IV ustawy o finansach publicznych pt. „Opracowanie i uchwalenie budżetu jednostek samorządu terytorialnego”, a nie w rozdziale 3 tego działu, dotyczącym wykonywania budżetu, na które to przepisy powołuje się błędnie Regionalna Izba Obrachunkowa w swej uchwale. Działania Rady Miasta O. powinny być oceniane, co do ich zgodności z prawem, wyłącznie na podstawie przepisów ujętych w rozdziale 2 działu IV ustawy o finansach publicznych. Przemawia za tym ich wykładnia funkcjonalna.

Sąd zwrócił także uwagę na fakt, iż nazwanie zakwestionowanych zmian uchwały budżetowej, w części opisowej załącznika nr 2, rozdysponowaniem rezerwy ogólnej nie oznacza, iż miało miejsce przeniesienie wydatku z rezerwy budżetowej zgodnie z planowanym przeznaczeniem, o którym mowa w art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, a więc czynność z zakresu wykonywania budżetu zastrzeżona do wyłącznej kompetencji zarządu. Zmiana uchwały budżetowej w drodze uchwały Rady Miasta (Gminy) w zakresie rezerw nie jest tożsama z dysponowaniem rezerwami w rozumieniu art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. Można mieć oczywiście wątpliwości co do celowości zmiany ustawy budżetowej w kwestionowanym przez Regionalną Izbę Obrachunkową zakresie. Zamierzony cel bowiem mogła gmina osiągnąć bez konieczności angażowania Rady Gminy, tj. w drodze czynności wykonawczej zarządu, czyli w trybie art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. Jednakże ocena celowości postępowania organów gminy, jeśli mieszczą się one w granicach określonych przepisami powołanych wyżej ustaw, nie należy do kompetencji ani Regionalnej Izby Obrachunkowej, ani Sądu. Na tle rozpatrywanej sprawy należy zauważyć, iż także z tego punktu widzenia działania Rady Miasta O. nie można ocenić negatywnie. Zakwestionowane bowiem zmiany uchwały były tylko elementem zmiany o szerszym zakresie.

W związku z powyższym Sąd uwzględnił skargę Rady Miasta O. na akt nadzoru jako uzasadnioną, i postanowił na podstawie art. 24 ust. 2 ustawy z 11.V.1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. nr 74, póź, 368 ze zm.) uchylić zaskarżoną uchwałę Regionalnej Izby Obrachunkowej.

Glosa

Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego rozstrzygnął spór pomiędzy gminą i Regionalną Izbą Obrachunkową, jaki powstał na tle wykładni art. 116 ust. 5 oraz 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych¹ oraz art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym². Powołane przepisy dotyczą kompetencji zarządu jednostki samorządu terytorialnego, w tym przypadku gminy, do rozdysponowania rezerw budżetowych. Zdaniem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej po uchwaleniu budżetu przez radę gminy jedynie zarządowi przysługuje wyłączne

¹ Ustawa z 26.XI.1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. nr 155, póź. 1014 ze zm.).

² Ustawa z 8.III.1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r, nr 142, poz. 1591 ze zm.).

prawo dysponowania rezerwami budżetu gminy. Tym samym wyłączone zostało uprawnienie rady gminy do dokonywania zmian uchwały budżetowej w omawianym zakresie w ciągu roku budżetowego. Wniosek taki wyprowadzić można, zdaniem Izby, z treści art. 116 ust. 5 ustawy o finansach publicznych stanowiącego, iż rezerwami budżetu jednostki samorządu terytorialnego dysponuje zarząd. Do takiego samego wniosku zdaje się prowadzić, według organu nadzoru, treść art. 128 ust. 1 pkt 2 powołanej wyżej ustawy, według którego w toku wykonywania budżetu zarząd może dokonywać zmian w planie dochodów i wydatków polegających na m.in. przenoszeniu wydatków z rezerw budżetowych. Przesądzające jednak znaczenie dla przyjęcia poglądu wyrażonego przez Regionalną Izbę Obrachunkową wydaje się mieć przepis art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym, który przewiduje, iż dysponowanie rezerwami budżetu gminy stanowi wyłączne prawo zarządu.

Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się z twierdzeniem Regionalnej Izby Obrachunkowej, iż zarząd posiada wyłączną kompetencję do dysponowania rezerwami budżetowymi, jednakże odrzucił jej pogląd, jakoby przyznanie omawianej kompetencji zarządowi prowadziło do wyłączenia kompetencji rady gminy do dokonywania zmian uchwały budżetowej w ciągu roku budżetowego. Zdaniem Sądu, zmiana budżetu w drodze uchwały rady gminy w zakresie rezerw nie jest tożsama z dysponowaniem rezerwami w rozumieniu art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. Nie można zatem wykluczyć dopuszczalności takiej zmiany na podstawie przepisu art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym określającego dysponowanie rezerwami jako czynność zastrzeżoną do wyłącznej kompetencji zarządu. Należy w pełni zgodzić się z wyrażonym w głosowanym wyroku poglądem. Przemawiają za nim zarówno wyniki wykładni językowej powołanych wyżej przepisów, jak również ich wykładni funkcjonalnej. Nie można zaś w omawianym przypadku prawidłowo ustalić treści normy prawnej bez odwołania się do celu regulacji prawnych. Koniecznością zatem wydaje się uwzględnienie kontekstu prawnofinansowego i politycznego związanego z istotą budżetu, a także kontekstu ustrojowego odnoszącego się do miejsca rady gminy oraz jej zarządu w systemie organów tej jednostki samorządu terytorialnego.

Mając na uwadze powyższe konstatacje, należy zwrócić uwagę, że w literaturze prezentowane są różne definicje budżetu. Najczęściej jednak zgodnie podkreślają one, iż budżet to liczbowe zestawienie przewidywanych dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów podmiotu prawa publicznego na określony czas, zatwierdzone przez organ przedstawicielski jako podstawa oraz obowiązująca granica działalności władzy wykonawczej³. Budżet stanowi więc swoiste „zadanie” zatwierdzone przez organ stanowiący, które powinno być ściśle zrealizowane przez organ wykonawczy. Sposób wykonania tego zadania podlega następnie kontroli ze strony organu stanowiącego. Istota budżetu, jako podstawowego planu finansowego jednostki samorządu terytorialnego, przesądza więc określony podział ról w procesie przygotowania, uchwalania i wykonywania budżetu, a także kontroli jego wykonania między organy stanowiące i wykonawcze. Uchwalanie budżetu jest przekazane do kompetencji tej z władz, która w najszerszym stopniu jest legitymizowana demokratycznymi wyborami, a jednocześnie

³ Por. np. przegląd definicji budżetu w klasycznej teorii finansów N. Gajl: *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, s. 69-73 a także P. M. Gaudemet, J. Molinier: *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 166.

najbardziej reprezentatywna dla członków wspólnoty samorządowej⁴. Z kolei wykonywanie budżetu należy do kompetencji organów wykonawczych. W związku z występującą często w praktyce koniecznością weryfikacji w ciągu roku poziomu wydatków pozostawia się organom wykonawczym możliwość dokonywania określonych zmian w budżecie. Należy jednak podkreślić, iż są to rozwiązania o charakterze wyjątkowym⁵ podyktowane względami prakseologicznymi.

Przedstawioną wyżej koncepcję podziału zadań w zakresie spraw budżetowych pomiędzy radę gminy, jako organ stanowiący i zarząd, jako organ wykonawczy, zrealizował także polski ustawodawca w przepisach ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o samorządzie gminnym. Zgodnie z nimi przygotowanie projektu uchwały budżetowej, a także inicjatywa w sprawie jej zmian należy do wyłącznej kompetencji zarządu⁶. Natomiast podjęcie uchwały budżetowej, przez co należy także rozumieć dokonywanie zmian tej uchwały w ciągu roku budżetowego⁷, należy do wyłącznej kompetencji rady⁸. Ograniczenie zatem tej kompetencji rady mogłoby nastąpić jedynie na podstawie ustawy i powinno być interpretowane zawężające⁹ jako wyjątek od zasady. Tymczasem żaden przepis ustawowy nie wyłącza *expressis verbis* kompetencji rady gminy do dokonywania określonych zmian w treści uchwały budżetowej. Słusznie zatem Naczelny Sąd Administracyjny, w głosowanym wyroku, odrzucił pogląd Regionalnej Izby Obrachunkowej, iż należy domniemywać istnienie takiego ograniczenia z przepisu przyznającego zarządowi wyłączne prawo do dysponowania rezerwami budżetowymi.

Sformułowany przez Naczelny Sąd Administracyjny pogląd wydaje się w pełni uzasadniony także w świetle wykładni językowej oraz systemowej powołanych na wstępie przepisów. Art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym przekazuje, jak była wyżej mowa, do wyłącznej właściwości zarządu dysponowanie rezerwami budżetu gminy. Identyczną w swej treści normę zawiera art. 116 w ust. 1 i 5 ustawy o finansach publicznych, który stanowi, iż rezerwami budżetu jednostki samorządu terytorialnego dysponuje jej zarząd. Kluczowe dla właściwego rozumienia przytoczonych przepisów pojęcie „dysponowanie rezerwami budżetu” zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w art. 128 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z tym przepisem polega ono na przenoszeniu wydatków z rezerw budżetowych zgodnie z planowanym przeznaczeniem wydatków przy czym dysponowanie rezerwami odbywa się „w toku wykonywania budżetu”. Czynność dysponowania rezerwami zatem ma czysto wykonawczy charakter. Jej punktem odniesienia, podobnie jak i innych czynności zarządu polegających na wykonywaniu budżetu, jest treść uchwały budżetowej. Treść tę zaś określa, realizując swą wyłączną kompetencję, rada gminy.

⁴ T. Dębowska-Romanowska: Konstytucyjna charakterystyka finansów publicznych i prawa finansowego (w) B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz: Prawo finansowe, Warszawa 1997, s. 61.

⁵ E. Chojna-Duch: Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne, Warszawa 2001, s. 192.

⁶ Zob. art. 119 ustawy o finansach publicznych oraz art. 52 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

⁷ Por. uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21.VI.1994 r. SA/Gd 252/94, „Wokanda” 1995, nr 1, s. 28 oraz uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22.XII.1999 r. III SA 2201/99, ONSA 2001, z. 2. póź. 70.

⁸ Zob. art. 122 ustawy o finansach publicznych oraz art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie gminnym

⁹ T. Dębowska-Romanowska: op. cit., s. 108.

Takie samo rozumienie analizowanych przepisów wynika z ich wykładni systemowej. Artykuł 116 zawarty jest w rozdziale pierwszym działu IV ustawy o finansach publicznych noszącym tytuł „Podstawowe definicje i zasady”, natomiast artykuł 128 - w rozdziale trzecim zatytułowanym „Wykonywanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego”. Uprawnienia rady gminy w zakresie uchwalania budżetu regulują przepisy zawarte w rozdziale drugim pt. „Opracowywanie i uchwalanie budżetu jednostki samorządu terytorialnego”. Czynność podjęta przez radę ma więc charakter stanowiący i uregulowana jest w rozdziale drugim działu IV ustawy o finansach publicznych. Natomiast dysponowanie rezerwami jest elementem wykonywania budżetu. Działania rady gminy zatem powinny być oceniane, co do ich zgodności z prawem, na podstawie przepisów zawartych w rozdziale drugim, na co słusznie zwrócił uwagę Sąd w uzasadnieniu głosowanego orzeczenia. Z kolei przepisy ustawy o finansach publicznych mają, jak się wydaje, charakter *legis specialis* w stosunku do uregulowań finansowych ustawy o samorządzie gminnym. Również treść kluczowego dla rozstrzyganej przez Naczelną Sąd Administracyjny sprawy przepisu art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym powinna być ustalana nie abstrakcyjnie, ale z uwzględnieniem treści ustawy o finansach publicznych.

Zgodzić się zatem wypada ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż zmiana budżetu w drodze uchwały rady gminy w zakresie rezerw nie jest tożsama z dysponowaniem rezerwami w rozumieniu art. 128 ust. 1 pkt 2. Kompetencja rady gminy bowiem do uchwalania i zmian budżetu nie doznaje w przepisach prawa ograniczeń, poza wynikającymi z zasady, iż budżet każdej jednostki samorządu terytorialnego może obejmować wydatki na zadanie należące do jej zakresu działania, a także ograniczeniami wpływającymi z określonego terminu do podjęcia uchwały budżetowej czy upływu roku budżetowego.

Warunkiem zgodnego z prawem korzystania przez radę gminy z omawianej kompetencji jest zachowywanie, uregulowanej w przepisach ustawy o samorządzie gminnym oraz ustawy o finansach publicznych, procedury przewidującej określoną rolę zarządu. Podział kompetencji pomiędzy organy gminy w sprawach budżetowych, aczkolwiek wykazujący pewną specyfikę, jest jednak w zasadzie następstwem miejsca poszczególnych organów gminy w systemie organów tej jednostki samorządu terytorialnego. Z tego względu wykładnia przepisów określających kompetencje rady gminy oraz jej zarządu w ramach procedury budżetowej musi uwzględniać także aspekt ustrojowy. Rada gminy jest organem stanowiącym i kontrolnym. Do jej uprawnień należy, co do zasady, rozstrzyganie we wszystkich sprawach pozostających w zakresie działania gminy a nie zastrzeżonych dla referendum¹⁰. Natomiast zarząd jest organem wykonawczym rady i podlega jej kontroli. Realizując zadania własne podlega on wyłącznie radzie. W razie zatem powzięcia wątpliwości co do rozłożenia między te organy kompetencji rozstrzygać trzeba na rzecz organu stanowiącego.

Należy zauważyć, iż w zakresie spraw budżetowych rola organu wykonawczego jest szczególnie doniosła. Przygotowanie projektu uchwały budżetowej a także inicjatywa w sprawie zmian tej uchwały należą do wyłącznej jego kompetencji¹¹. Ponadto bez zgody tego organu rada nie może doprowadzić do zmian w treści uchwały budżetowej powodujących zwiększenie deficytu

¹⁰ B. Dolnicki: Samorząd terytorialny. Zagadnienia ustrojowe, Zakamycze 1999, s. 71.

¹¹ Art. 119 ustawy o finansach publicznych oraz art. 52 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

budżetu jednostki samorządu terytorialnego¹². Do zarządu jednostki samorządu terytorialnego należy także wykonywanie uchwały budżetowej. W toku wykonywania budżetu może on również, jak była wyżej mowa, dokonywać pewnych zmian w planie dochodów i wydatków budżetowych, w tym także może dysponować rezerwami budżetu. Ustawa o samorządzie gminnym zastrzega na rzecz organu wykonawczego wyłączne prawo do m.in. zaciągania zobowiązań w imieniu gminy, emitowania papierów wartościowych, dokonywania wydatków budżetowych oraz dysponowania rezerwami budżetowymi¹³. W stosunku do pierwszej i drugiej z wymienionych kompetencji przepisy ustawy wyraźnie zastrzegają, iż może być ona realizowana wyłącznie w ramach upoważnień udzielonych przez radę gminy.

Kolejna kompetencja, tj. dokonywanie wydatków budżetowych również odbywać się może w granicach określonych przez radę przez uchwalenie budżetu. Zgodnie bowiem z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych ujęte w budżetach jednostek sektora finansów publicznych wydatki i rozchody stanowią nieprzekraczalny limit. Dysponowanie rezerwami także odnosi się, choć nie zostało to wyraźnie zastrzeżone, do uchwalonego budżetu. Polega bowiem na przenoszeniu wydatków z jednej podziałki uchwalonego budżetu do innej. Także zatem w sprawach budżetowych rola zarządu ma wykonawczy charakter, podporządkowany dyrektywom rady wyrażonym, w tym zakresie, w treści uchwały budżetowej. Nie można więc na podstawie przepisów określających rolę zarządu w procesie wykonywania budżetu wnioskować o istnieniu, nie sformułowanych w treści przepisów prawa, ograniczeń kompetencji organu stanowiącego.

Po wyborach samorządowych, które odbyły się w listopadzie 2002 r., kompetencje zlikwidowanego zarządu gminy, jako jej organu wykonawczego, przejął wójt (burmistrz, prezydent miasta)¹⁴, jednak w zakresie uprawnień do dysponowania rezerwami budżetu gminy nie nastąpiły zmiany. Można zatem przyjąć, iż sformułowany przez Naczelny Sąd Administracyjny pogląd pozostaje aktualny także w świetle obecnie obowiązujących unormowań. Co więcej, może on mieć zastosowanie także do samorządu powiatowego i wojewódzkiego ze względu na jednolitą, w stosunku do wszystkich szczebli samorządu, regulację ustawy o finansach publicznych oraz tożsamość odpowiednich regulacji prawnych zawartych w przepisach ustaw ustrojowych odnoszących się do tych szczebli samorządu¹⁵. Należy także zaznaczyć, iż Naczelny Sąd Administracyjny kolejny już raz w ten sam sposób wypowiedział się w kwestii podziału kompetencji w zakresie zmiany kwot rezerw budżetu gminy między organ wykonawczy i stanowiący. W podobnym stanie faktycznym Sąd uwzględnił skargę gminy na rozstrzygnięcie nadzorcze¹⁶ przychylając się do poglądu, iż podejmując uchwałę o zmianach w budżecie rada gminy nie dokonała rozdysponowania rezerwy, lecz dokonując zmian w wielu działach budżetu

¹² Art. 123 ust. 2 ustawy o finansach publicznych oraz art. 52 ust. 1a ustawy o samorządzie gminnym.

¹³ Art. 60 ust. 2 powołanej ustawy.

¹⁴ Na podstawie ustawy z 20.VI.2002 r. o bezpośrednim wyborze wójta, burmistrza i prezydenta miasta (Dz. U. Nr 113, poz. 984).

¹⁵ Por. art. 70 ust. 2 pkt 5 ustawy z 5.VI.1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r., nr 142, poz. 1590 ze zm.) oraz art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy z 5.VI.1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz. U. z 2001 r., nr 142, poz. 1592 ze zm.) odpowiadające dokładnie treści art. 60 ust. 2 pkt 5 ustawy o samorządzie gminnym. Stanowią one iż dysponowanie utworzonymi w budżecie rezerwami należy do wyłącznej kompetencji zarządu województwa i powiatu.

¹⁶ W powołanym wyżej wyroku z 22.XII.1999 r.

dokonała także zmiany kwoty rezerwy ogólnej. Uchwała taka nie narusza uprawnień organu wykonawczego do dysponowania rezerwą ogólną, lecz określa kwotę, jaką może on dysponować.

Andrzej Niezgoda

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 sierpnia 2003 r. (III SA 759/03)

Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności za niewypłacenie dodatków mieszkaniowych, które są dofinansowywane przez państwo. Samorząd terytorialny nie może wymagać zwiększenia dotacji budżetowej w przypadku, gdyby zabrakło mu pieniędzy na ich wypłatę. Wypłata dodatków mieszkaniowych jest zadaniem własnym gmin. Otrzymują one z budżetu państwa dotacje na ich dofinansowanie w granicach określonych w ustawie budżetowej. Dotacje nie muszą więc zaspokoić wszystkich potrzeb i być jedynym źródłem finansowania. Jeżeli okażą się niewystarczające, gmina musi wydać na ten cel własne środki. Zdaniem sądu, obowiązek wypłaty dodatku mieszkaniowego spoczywa na gminie. Jeżeli więc nie wystarcza środków z dotacji budżetowej, to w gestii gminy pozostaje, w jaki sposób zrealizuje ona ustawowe uprawnienie obywateli wynikające z decyzji o przyznaniu dodatku mieszkaniowego. Skarb Państwa za ich niewypłacenie nie ponosi odpowiedzialności.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie z dnia 31 marca 2003 r. (SA/Rz 542/02, OSS 2003/3/83)

Podjęcie uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych - art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym i art. 11 ust. 1 pkt 5 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych - jest pojęciem szerszym znaczeniowo niż tylko ustalenie wysokości podatków i opłat lokalnych. Z tymi ostatnimi uprawnieniami gminy należy wiązać podjęcie uchwał, np. w sprawach określonych w art. 5 ust. 1 i 2 i art. 7 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc dotyczących określania wysokości stawek podatku od nieruchomości czy wprowadzania zwolnień podatkowych, albowiem wprost wpływają one na wysokość podatków i opłat lokalnych.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 10 września 2002 r. (II SA/Lu 905/02, OSS nr 3/2003)

Zasadą wyrażaną w art. 37 ustawy o gospodarce nieruchomościami jest, że sprzedaż nieruchomości gruntowej stanowiącej własność jednostki samorządu terytorialnego, a także oddanie takiej nieruchomości w użytkowanie wieczyste, następuje w drodze przetargu. Wyjątki

od tej zasady zostały taksatywnie wymienione w art. 37 ust. 2 pkt. 1-8 tej ustawy. W art. 37 ust. 3 ustawodawca upoważnił radę gminy, powiatu i sejmiku, w odniesieniu do nieruchomości stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego, do zwolnienia z obowiązku zbycia w drodze przetargu nieruchomości z uwagi na ich przeznaczenie lub z uwagi na podmioty korzystające z tych nieruchomości. Powyższe przypadki są jedynymi uzasadniającymi bezprzetargowy tryb zbycia nieruchomości. W wyliczeniu tym nie mieści się zbycie nieruchomości pod budowę kościoła.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 stycznia 2001 r. (III SA 675/00)

Postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny budżetowej (finansów publicznych) regulowały i regulują przepisy prawa budżetowego (ustawy o finansach publicznych), akty wykonawcze do tych ustaw oraz posiłkowe przepisy kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia. Oznacza to, że w postępowaniu tym nie mają zastosowania przepisy kodeksu postępowania administracyjnego. Należy również zauważyć, że wniosek o przywrócenie uchybionego terminu do dokonania czynności procesowej i zażalenie na postanowienie odmawiające przyjęcia środka odwoławczego z powodu uchybienia terminu do dokonania tej czynności wzajemnie się wyłączają. Wniosek o przywrócenie terminu jest zasadny jedynie wtedy, gdy strona nie neguje uchybienia terminu i wskazuje przyczyny usprawiedliwiające to uchybienie.

PISMA MINISTERSTWA FINANSÓW

Pismo Ministerstwa Finansów Departament Budżetu Państwa z dnia 14 lutego 2003 roku nr BP5-511-15/2003/280 do Urzędów Naczelnych Organów Władzy, Kontroli, Sądownictwa i Ochrony Prawa Ministerstwa oraz Urzędów Centralnych, Urzędów Wojewódzkich oraz Samorządowych Kolegiów Odwoławczych, podpisane przez Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa Elżbietę Suchocką-Roguską

W związku z pytaniami o sposobie wykazywania w sprawozdaniach Rb-30, Rb-31, Rb-32, Rb-33 i Rb-40 danych o należnościach po terminie płatności, Ministerstwo Finansów informuje, że:

1. W sprawozdaniach Rb-30, Rb-31, Rb-32, Rb-33:

1) dane w wierszu oznaczonym symbolem W020 „Należności” należy wykazać w kwotach netto, tj. po pomniejszeniu o saldo konta 290 - „Odpisy aktualizujące należności” w części dotyczącej tych należności. Jako dane uzupełniające do tych wierszy należy podać (na końcu działu obrazującego stan środków obrotowych netto (Rb-30, Rb-31, Rb-33) lub stan należności i zobowiązań (Rb-32) dane wynikające z konta 290 - „Odpisy aktualizujące należności”, o które zostały pomniejszone należności, w rozbiciu na:

– kwotę odpisu aktualizującego należności

- kwotę odsetek od należności, nie zapłaconych w terminie
 - 2) odpis aktualizujący należności, ujęty na stronie Wn konta 760 - „Pozostałe przychody i koszty” w zakładach budżetowych i gospodarstwach pomocniczych lub na stronie Wn konta 853 - „Fundusze pozabudżetowe” w funduszach celowych (w korespondencji ze stroną Ma konta 290 - „Odpisy aktualizujące należności”), należy wykazać w sprawozdaniu Rb-30, Rb-31 i Rb-33 w wierszu oznaczonym symbolem P100 (inne zmniejszenia).
2. W sprawozdaniu Rb-40:
- 1) odpis aktualizujący należności, ujęty na stronie Wn konta 853 - „Fundusze pozabudżetowe” (w korespondencji ze stroną Ma konta 290 - „Odpisy aktualizujące należności”) należy wykazać wprowadzając dodatkową pozycję o nazwie „odpis aktualizujący należności” w dziale III „Wydatki”,
 - 2) w dziale IV sprawozdania w pozycji „należności” należy wykazać należności w kwotach netto, tj. po pomniejszeniu o saldo konta 290 - „Odpisy aktualizujące należności” w części dotyczącej tych należności. Jako dane uzupełniające do tego wiersza należy podać na końcu sprawozdania dane wynikające z konta 290 - „Odpisy aktualizujące należności”, o które zostały pomniejszone należności, w rozbiciu na:
 - kwotę odpisu aktualizującego należności
 - kwotę odsetek od należności nie zapłaconych w terminie

Pismo Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2003 roku nr ST1-4800-141a/2003 do Prezesów Regionalnych Izb Obrachunkowych, podpisane przez Podsekretarza Stanu Jacka Uczkiewicza

W uzupełnieniu do pisma z dnia 20 marca br. Nr ST1-4800-141/2003/725, w sprawie pokrywania przez jednostki samorządu terytorialnego części kosztów funkcjonowania Policji - uprzejmie wyjaśniam, iż

Stosownie do art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U. z 2002 r. Nr 7, poz. 58 z późn. zm.) jednostki samorządu terytorialnego oraz inne podmioty organizacyjne, mogą uczestniczyć w pokrywaniu części kosztów funkcjonowania Policji.

Przepis ten stwarza więc jednostkom samorządu terytorialnego prawną możliwość uczestniczenia w pokrywaniu części kosztów funkcjonowania Policji. Na taką możliwość wskazuje również przepis art. 111 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.) traktując, iż wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego są przeznaczone na realizację zadań określonych w ustawach, między innymi na zadania przejęte przez jednostki samorządu terytorialnego do realizacji w drodze umowy lub porozumienia. Jednostki samorządu terytorialnego mogą zatem dokonywać zarówno wydatków bieżących jak i wydatków majątkowych, w tym inwestycyjnych.

W związku z tym jednostka samorządu terytorialnego powinna zawrzeć stosowne porozumienie (umowę) z komendantem wojewódzkim Policji w sprawie sfinansowania części kosztów funkcjonowania Policji. Jednostki samorządu terytorialnego, które zawarły stosowne porozumienie powinny zaplanować w swoim budżecie w dziale 754 - „Bezpieczeństwo publiczne

i ochrona przeciwpożarowa” we właściwym rozdziale oraz w paragrafach wydatków według ich rodzaju, odpowiednie kwoty wynikające z porozumienia np. § 606 - „Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”.

Następnie jednostka samorządu terytorialnego na podstawie otrzymanych od właściwego terytorialnie komendanta wojewódzkiego Policji not obciążeniowych, będzie na bieżąco dokonywać wydatków z budżetu poprzez przekazanie odpowiednich (wynikających z porozumienia i noty) kwot na wskazany rachunek bankowy, prowadzony w danej komendzie wojewódzkiej.

Pismo Ministra Finansów z dnia 16 lipca 2003 roku nr ST3-4802-258/2003/1859 do Pana Józefa Kołcza Burmistrza Miasta i Gminy Świerzawa, podpisane przez Podsekretarza Stanu Jacka Uczkiewicza

Odpowiadając na Pana pismo z dnia 16 maja br. w sprawie rekompensowania ulg ustawowych w związku z wymarzeniem upraw ozimych - uprzejmie informuję, że zgodnie z art. 24 pkt 2 ppkt a ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 - 2003 (Dz. U. Nr 150, poz. 983 z późn. zm.), gminom przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej w zakresie kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ulg i zwolnień wynikających z ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.), z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682) oraz z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 4, poz. 84 z późn. zm.).

Tak więc, subwencji tej nie otrzymują wszystkie gminy, ale tylko te, które spełnią określone ustawowo warunki jej otrzymania.

Zgodnie z art. 13c ustawy o podatku rolnym, w razie wystąpienia klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym, albo w drzewostanie, przyznaje się podatnikowi ulgi przez zaniechanie ustalania, albo poboru podatku rolnego w całości lub w części, w wysokości zależnej od poniesionych strat spowodowanych klęską w gospodarstwie rolnym.

Stan klęski żywiołowej musi być wprowadzony na obszarze, na którym wystąpiła klęska żywiołowa. Stan klęski żywiołowej wprowadza Rada Ministrów, w drodze rozporządzenia, z własnej inicjatywy lub na wniosek właściwego wojewody.

Ponieważ w przedmiotowej sytuacji stan klęski żywiołowej nie został wprowadzony, a co za tym idzie udzielenia ulg w podatku rolnym w związku z wymarzeniem upraw ozimych nie można zaliczyć do ulg udzielanych na podstawie art. 13c ustawy o podatku rolnym. Nie ma więc możliwości refundowania zgodnie z art. 24 pkt 2 ppkt a ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 - 2003 ulg udzielanych przez gminy z tego tytułu.

Pismo Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2003 roku nr ST1 -4800-474/2003/2074 do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Zielonej Górze, podpisane przez Sekretarza Stanu Halinę Wasilewską-Trenkner

W związku z pismem z dnia 5 czerwca br. Nr RIO.II.0215/80/03, w sprawie współdziałania jednostek samorządu terytorialnego z organami Straży Granicznej - Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia:

W myśl art. 8 ustawy z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (Dz. U. z 2002 r. Nr 171, poz. 1399 z późn. zm.) koszty związane z funkcjonowaniem Straży Granicznej pokrywane są z budżetu państwa.

Natomiast art. 2 cytowanej ustawy zobowiązuje jednostki samorządu terytorialnego do współdziałania z organami Straży Granicznej oraz zapewnienia im niezbędnych warunków do wykonywania zadań określonych w niniejszej ustawie i tak np. art. 9c ust. 2a określa, iż jednostki samorządu terytorialnego są obowiązane udzielić Straży Granicznej w granicach swojej właściwości niezbędnej pomocy w zakresie wydawania i zabezpieczenia dokumentów, które uniemożliwiają ustalenie danych identyfikujących funkcjonariusza Straży Granicznej.

Powyższe regulacje prawne nie przewidują zatem możliwości uczestnictwa jednostek samorządu terytorialnego w dofinansowywaniu kosztów funkcjonowania Straży Granicznej, jak ma to miejsce w przypadku ustawy o Policji czy ustawy o Państwowej Straży Pożarnej, których przepisy wyraźnie określają, iż jednostki samorządu terytorialnego mogą uczestniczyć w pokrywaniu części kosztów związanych z funkcjonowaniem Policji czy też Państwowej Straży Pożarnej.

W związku z powyższymi regulacjami prawnymi brak jest podstaw do dofinansowania zadań inwestycyjnych i bieżących związanych z funkcjonowaniem Straży Granicznej przez jednostki samorządu terytorialnego.

Pismo Ministerstwa Finansów Departament Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 12 sierpnia 2003 roku nr ST1 -4800-449/2003/2073 do Pana Bogdana Cybulskiego Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu, podpisane przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Mariannę Borowską

W związku z pismem Pana z dnia 6 czerwca 2003 r. Nr WIAS/440/7/2003 w sprawie klasyfikowania przekazywanych gminom wpływów z opłaty produktowej – Ministerstwo Finansów uprzejmie wyjaśnia:

W myśl art. 401 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. Nr 62, poz. 627 ze zm.) przychodami Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej są między innymi wpływy z opłat produktowych pobieranych na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej (Dz. U. Nr 63, poz. 639 ze zm.). Narodowy Fundusz wpływy z powyższych opłat, zgodnie z art. 29 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. przekazuje wojewódzkim funduszom.

Natomiast wojewódzkie fundusze na podstawie sprawozdania, które zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz opłacie produktowej i opłacie depozytowej sporządza wójt (burmistrz, prezydent miasta) (zarząd związku gmin), zobowiązane są do przekazania w terminie do 31 maja roku kalendarzowego następującego po roku którego dotyczy informacja wpływów z opłaty produktowej gminom (związkom gmin) proporcjonalnie do ilości odpadów opakowaniowych przekazanych do odzysku i recyklingu.

W myśl art. 4 pkt 10 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003, dochodem gminy są inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów.

Środki z opłat produktowych należne gminom (związkom gmin) stanowią zatem dochód budżetu gminy a nie gminnego funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

Powyższe środki zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia br. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 137, poz. 1307), należy w budżecie gminy klasyfikować następująco:

- dział 900 „Gospodarka komunalna i ochrona środowiska”,
- rozdział 90020 „Wpływy i wydatki związane z gromadzeniem środków z opłat produktowych”,
- paragraf 040 „ Wpływy z opłaty produktowej”.

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 4 września 2003 roku nr DR-3/500-166-1-EK/03/3982 do Pana Marka Poniatowskiego 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-1-0717-163/03, 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, póź. 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 12.09.2002 r. 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.

PRZYPOMINAMY, RADZIMY, INFORMUJEMY ...

SPRAWOZDAWCZOŚĆ ZA III KWARTAŁ 2003 ROKU

W celu sporządzenia sprawozdań budżetowych jednostki samorządu terytorialnego i podległe im jednostki organizacyjne oraz związki jednostek samorządu terytorialnego stosują rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej z późniejszymi zmianami. Jednostki sektora finansów publicznych, które nie zostały objęte wymienianym wyżej rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sporządzają sprawozdania na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie rodzajów i zasad sporządzania sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych, które określa rodzaje, terminy i zasady sporządzania sprawozdań oraz jednostki zobowiązane do ich sporządzania.

Terminy przekazywania sprawozdań do regionalnej izby obrachunkowej.

Do dnia 12 października 2003 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) dysponentowi przekazującemu dotację oraz do wiadomości regionalnej izbie obrachunkowej.

Do dnia 15 października 2003 roku

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

Do dnia 25 października 2003 roku

4. **Rb-27S** - miesięczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego (w formie dokumentu oraz elektronicznie),
5. **Rb-28S** - miesięczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych jednostek samorządu terytorialnego, (w formie dokumentu oraz elektronicznie).

Uwaga!

Przypomina się o obowiązku wypełniania w sprawozdaniach Rb - 28S kolumny zaangażowanie, w której to wykazuje się dane, według stanu na dzień kończący okres sprawozdawczy, wynikające z ewidencji księgowej konta pozabilansowego 998 „zaangażowanie środków budżetowych obciążające plan finansowy wydatków danego roku budżetowego” z tytułu:

- wykonanych wydatków,
- podjętych zobowiązań, w tym niespłaconych zobowiązań z lat ubiegłych, związanych z funkcjonowaniem jednostki budżetowej i wypełnianiem przez nią określonych zadań statutowych.

Konto pozabilansowe 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej danego roku budżetowego.

6. **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 nieposiadające osobowości prawnej (w formie dokumentu oraz elektronicznie – z programu **Budżet ST II**).
7. **Rb-N** - kwartalne sprawozdanie o stanie należności obejmujące zbiorczo wszystkie jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze oraz fundusze celowe nieposiadające osobowości prawnej (w formie dokumentu jak również elektronicznej - z programu **Budżet ST II**).
8. **Rb-NDS** - kwartalne sprawozdanie o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego (w formie dokumentu oraz elektronicznie).

Do dnia 30 października 2003 roku

9. 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**. 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 dotyczące tych jednostek sektora finansów publicznych, przekazywane są przez jednostki 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

Zgodnie z:

- ustawą z dnia 27 lipca 2002 roku o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców (Dz. U. Nr 141 poz. 1177),
- rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 12 listopada 2002 w sprawie sprawozdań pozwalających na nadzorowanie pomocy publicznej dla przedsiębiorców oraz sprawozdań o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach środków publicznych (Dz. U. Nr 196 poz. 1656), wszystkie organy udzielające pomocy przekazują za pośrednictwem jednostki samorządu terytorialnego do regionalnej izby obrachunkowej **wyłącznie w formie elektronicznej (nie należy przysyłać dokumentów)** przy użyciu programu wskazanego przez organ nadzorujący sprawozdania i tak:
 - sprawozdanie o udzielonej pomocy publicznej - w złotych,
 - sprawozdanie o zaległościach przedsiębiorców we wpłatach środków publicznych - w pełnych tysiącach złotych.

15 listopada 2003 roku

Projekt uchwały budżetowej wraz z objaśnieniami oraz informacją o stanie mienia komunalnego opracowaną zgodnie z art. 120 ustawy o finansach publicznych wójt (burmistrz, prezydent miasta), zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia:

- regionalnej izbie obrachunkowej - celem zaopiniowania,
- organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego najpóźniej do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy.

Opinię regionalnej izby obrachunkowej o projekcie uchwały budżetowej wójt (burmistrz, prezydent miasta), zarząd jednostki samorządu terytorialnego jest obowiązany przedstawić, przed uchwaleniem budżetu, organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego.

Uchwałę budżetową organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwała przed rozpoczęciem roku budżetowego, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach - nie później niż do dnia 31 marca roku budżetowego. Do czasu uchwalenia uchwały budżetowej, jednak nie później niż do 31 marca roku budżetowego, podstawą gospodarki finansowej jest projekt uchwały budżetowej przedstawiony organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego

Uwaga!

Zmiana klasyfikacji budżetowej (w niektórych przypadkach będzie miała zastosowanie dopiero przy opracowywaniu projektu budżetu na rok 2004), z uwzględnieniem niżej wymienionych aktów wykonawczych:

- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 lipca 2003 zmieniające rozporządzenie w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. Nr 137 poz. 1306),
- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 2003 roku zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 137 poz. 1307).

*Maria Gerus
Naczelnik WIAS
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Bydgoszczy*