SPIS TREŚCI

Informacje o autorach 6

Wykaz ważniejszych skrótów 7

Od redaktora serii wydawniczej 8

Wstęp 10

Rozdział 1. Bezpośrednie instrumenty ekonomiczno-finansowe stosowane przez gminy 13

1.1. Uwagi wprowadzające 13

1.2. Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju lokalnego 15

1.2.1. Wprowadzenie 15

1.2.2. Gminne uchwały podatkowe 16

1.2.2.1. Podatki samorządowe jako instrument oddziaływania 16

1.2.2.2. Uprawnienia rady gmin do kształtowania konstrukcji podatków i opłat 19

1.2.2.3. Konstrukcja prawna uchwały podatkowej 33

1.2.2.4. Procedura podejmowania uchwał podatkowych 37

1.2.2.5. Uchwały podatkowe a pomoc publiczna 47

1.2.2.5.1. Wprowadzenie 47

1.2.2.5.2. Uchwały w sprawie zwolnień podejmowane z uwzględnieniem warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów 50

1.2.2.5.3. Uchwały w sprawie zwolnień podejmowane w ramach pomocy *de minimis* 53

1.2.2.5.4. Pomoc w ramach wyłączeń grupowych (art. 12 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej) 59

1.2.2.5.5. Uchwały w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych a pomoc publiczna 60

1.2.3. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych 61

1.2.3.1. Umarzanie, odraczanie i rozkładanie na raty zobowiązań podatkowych 61

1.2.3.2. Tryb udzielania ulg podatkowych przedsiębiorcy 62

1.2.3.3. Ulgi w spłacie podatków w ramach pomocy *de minimis* 65

1.2.3.4. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną 67

1.2.3.5. Ulgi w spłacie podatków udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów 69

1.2.3.6. Ulgi w spłacie przyznawane w ramach pomocy na szkolenia, na zatrudnienie oraz na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw (wyłączenia grupowe) ... 70
1.2.3.7. Ulgi w spłacie w ramach pomocy regionalnej ... 71
1.2.3.8. Ulgi w spłacie w ramach pomocy na restrukturyzację ... 73
1.2.3.9. Ogólne zasady przyznawania ulg w spłacie zobowiązań w ramach pozostałych przeznaczeń pomocy publicznej ... 74
1.2.3.10. Odraczanie terminów ... 75
1.2.4. Zwrot pomocy publicznej ... 78
1.2.5. Wnioski ... 79
1.3. Kształtowanie cen za usługi publiczne ... 80
1.3.1. Uwagi ogólne ... 80
1.3.2. Dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków ... 84
1.3.3. Dostarczanie energii cieplnej ... 91
1.3.4. Usługi użyteczności publicznej świadczone na podstawie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach ... 92
1.3.5. Inne usługi użyteczności publicznej ... 93
1.3.6. Wnioski ... 94

Rozdział 2. Formy wydatkowania środków publicznych i ich efekty ... 97
2.1. Uwagi wprowadzające ... 97
2.2. Wydatki realizowane przez jednostki organizacyjne tworzone przez gminy ... 99
2.2.1. Finansowanie zadań przez „własne" jednostki organizacyjne gminy ... 99
2.2.2. Uzasadnienie tworzenia pozostałych form finansowania zadań gminnych ... 107
2.2.3. Nowe uregulowania w zakresie finansowania oświatowych zadań gminnych ... 109
2.2.4. Wnioski ... 110
2.3. Wydatki na zadania realizowane przez podmioty zewnętrzne ... 112
2.3.1. Wydatki w trybie zamówień publicznych ... 112
2.3.1.1. Dokonywanie wydatków w trybie zamówień publicznych ... 112
2.3.1.2. Wnioski ... 125
2.3.2. Udzielanie dotacji ... 127
2.3.3. Finansowanie zadań w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego ... 133
2.3.4. Wnioski ... 144

Rozdział 3. Pozyskiwanie zewnętrznych źródeł finansowania działalności, ze szczególnym uwzględnieniem środków z UE 145
3.1. Uwagi wprowadzające 145
3.2. Pozyskiwanie środków zwrotnych 146
3.2.1. Uwarunkowania zasilania zwrotnego – zarys 146
3.2.2. Zaciąganie kredytów i pożyczek – możliwości zasilania preferencyjnego 151
3.2.3. Emisja obligacji 155
3.2.4. Wnioski 160
3.3. Pozyskiwanie środków pomocowych z Unii Europejskiej 161
3.3.1. Potencjalne źródła pozyskiwania środków współfinansowanych przez UE 161
3.3.1.1. Ramy prawne systemu wdrażania funduszy europejskich 161
3.3.1.2. System wdrażania funduszy europejskich 166
3.3.1.3. Aspekt instytucjonalny systemu wdrażania funduszy europejskich 168
3.3.1.4. Strategia systemu wdrażania funduszy europejskich 181
3.3.2. Kluczowe warunki i zasady proceduralne pozyskiwania środków współfinansowanych przez UE 187
3.3.2.1. Zarządzanie projektami europejskimi 187
3.3.2.2. Ewaluacja i komunikacja w projekcie europejskim 195
3.3.2.3. Rola prawa we wdrażaniu funduszy europejskich 197
3.3.3. Wnioski i podstawowe uwagi 199

Rozdział 4. Racjonalizacja gospodarki finansowej gminy 201
4.1. Uwagi wprowadzające 201
4.2. Planowanie inwestycyjne i programowanie budżetowe 202
4.3. Finansowa (zarządcza) kontrola wewnętrzna – rola, wymogi i organizacja 211
4.3.1. Uwagi ogólne 211
4.3.2. Procedury kontroli finansowej 213
4.3.3. Standardy kontroli finansowej 215
4.4. Wnioski 230

Wykaz polecanej literatury 231

Informacje o autorach

Leonard Etel – prof. dr hab. nauk prawnych; kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, profesor Wyższej Szkoły Finansów i Zarządzania w Siedlcach, członek kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, doradca instytucji państwowych i samorządowych, autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego i finansowego (1.1., 1.2.).

Stanisława Kozłowska – od 1 lipca 1995 Skarbnik Miasta Białegostoku; członek Komisji Skarbników Miast Unii Metropolii Polskich (zrzeszającej 12 największych miast polskich). Związana z pracą w samorządzie Miasta Białegostoku od marca 1991 roku. W okresie od 1 marca 1991 do 30 czerwca 1995 roku członek Zarządu – Zastępca Dyrektora Spółki „Lech", spółki ze 100% kapitałem Miasta Białegostoku (2.2., 2.2.3., 2.3.2., 3.2.2., 3.2.3., 4.2.).

Maciej Perkowski – dr nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Międzynarodowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; kieruje Ośrodkiem Prawa Zarządzania Funduszami Europejskimi na Wydziale Prawa UwB. Autor, współautor lub redaktor kilkudziesięciu publikacji, w tym na temat partnerstwa publiczno-prywatnego, prawa zarządzania funduszami europejskimi, finansowania polityki ochrony środowiska UE (2.3.3., 3.1., 3.3.).

Joanna M. Salachna – dr hab. nauk prawnych; adiunkt Uniwersytetu w Białymstoku; członek kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku; autorka lub współautorka kilkudziesięciu publikacji z zakresu gospodarki finansowej samorządu terytorialnego, w tym komentarza do ustawy o finansach publicznych (Wstęp, 2.1., 2.2., 2.2.1., 2.2.2., 2.2.4., 2.3.2., 2.3.4., 3.1., 3.2.1., 3.2.4., 4.1., 4.2., 4.4.).

Rafał Trykozko – główny inspektor Wydziału Kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku; autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu finansów samorządowych, w tym komentarza do ustawy o finansach publicznych i do ustawy o funduszu sołeckim; wykładowca z zakresu finansów samorządowych dla praktyków (1.1., 1.3., 2.3.1., 4.1., 4.3.).

Wykaz ważniejszych skrótów

EFRR – Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego
EFS – Europejski Fundusz Społeczny
ETO – Europejski Trybunał Obrachunkowy
ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości
EUWT – Europejskie Ugrupowanie Współpracy Terytorialnej
GIKS – Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
IA – Instytucja Audytowa
IC – Instytucja Certyfikująca
IP – Instytucja Pośrednicząca
IP2 – Instytucja Pośrednicząca II stopnia
IZ – Instytucja Zarządzająca
JST – Jednostki Samorządu Terytorialnego
KE – Komisja Europejska
KKS – Kodeks Karny Skarbowy
MRR – Ministerstwo Rozwoju Regionalnego
nowa u.f.p. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157 poz. 1240)
NPR – Narodowy Plan Rozwoju
NSRO – Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia
o.p. lub **Ordynacja** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
PO – Program Operacyjny
PPP – Partnerstwo Publiczno-Prywatne
p.z.p. – ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2006 r. Nr 164, poz. 1163 z późn. zm.)
SRK – Strategia Rozwoju Kraju
TUE – Traktat o Unii Europejskiej
TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską
u.f.p. – ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 240, poz. 2104 z późn. zm.)
u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.)
u.s.g. – ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.)
u.s.w. – ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.)
ZRL – Zarządzanie Rozwojem Lokalnym

Od redaktora serii wydawniczej

Coraz większego znaczenia nabiera odpowiedzialność władz jednostek samorządu terytorialnego nie tylko za administrowanie na danym terenie, ale także za skuteczne stymulowanie rozwoju lokalnego, którego efektem ma być poprawa sytuacji społeczno-ekonomicznej mieszkańców. Rozwój gminy – tak jak prężnej korporacji – zależy od zdolności do sformułowania strategicznych kierunków rozwoju, przyjęcia konkretnych programów operacyjnych oraz zmotywowania członków organizacji do realizacji zaplanowanych działań. To wyzwanie sprawia, iż pracownicy samorządowi muszą stawać się menedżerami publicznymi, którzy zarządzają rozwojem swoich jednostek terytorialnych. Wymaga to oczywiście nowych kompetencji, obejmujących nie tylko znajomość nowoczesnych narzędzi zarządzania, ale i umiejętności ich stosowania w praktyce polskich samorządów.

Fundacja BFKK od czasu powstania w Polsce administracji samorządowej podejmuje działania nakierowane na podnoszenie wiedzy i kształtowanie umiejętności jej pracowników. Obecnie ważnym elementem tych wysiłków jest Projekt „Kompetentna Gmina – wzmocnienie potencjału administracji samorządowej w zakresie Zarządzania Rozwojem Lokalnym" realizowany na zlecenie Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji, a bezpośrednio skierowany do gmin Polski Wschodniej obejmującej województwa: lubelskie, podkarpackie, podlaskie, świętokrzyskie i warmińsko-mazurskie. Polska Wschodnia to obszar, na którym sprawne zarządzanie rozwojem lokalnym nabiera szczególnego znaczenia ze względu na potrzebę nadrabiania znacznych opóźnień rozwojowych w stosunku do reszty kraju. Należy przy tym uwzględnić, iż zgodnie z nową Krajową Strategią Rozwoju Regionalnego 2010-2020 przyjmuje się koncepcję rozwoju endogenicznego – w oparciu o tak zwane wewnętrzne potencjały rozwojowe. W tym kontekście należy widzieć zadania stojące przed samorządowcami województw należących do obszarów słabiej rozwiniętych. Tu zapewne trudniej będzie identyfikować wewnętrzne potencjały rozwojowe i skutecznie je rozwijać. Niewątpliwie pracownicy samorządowi będą musieli się wykazać wiedzą, umiejętnościami i aktywną postawą, aby sprostać takim wyzwaniom. Dlatego Projekt „Kompetentna Gmina" podjął się rozwoju kompetencji w zakresie pięciu kluczowych funkcji zarządzania rozwojem lokalnym, do których należą: planowanie, organizowanie, przywództwo, finanse i promocja. Jednocześnie, dzięki szeroko zakrojonym i wnikliwym badaniom stanu wykorzystania konkretnych instrumentów w ramach poszczególnych funkcji i w tym kontekście określania potrzeb szkoleniowych w 120 najlepiej rozwijających się gminach, Projekt generuje nową wiedzę o najskuteczniejszych formach oddziaływania na rozwój lokalny w warunkach Polski Wschodniej.

Niniejsza książka „Finanse w zarządzaniu rozwojem lokalnym" stanowi jeden z pięciu poradników mających dostarczyć podstaw wiedzy w zakresie poszczególnych funkcji zarządzania rozwojem lokalnym. Łącznie seria pięciu pod-

ręczników „Zarządzania Rozwojem Lokalnym" może być traktowana jako gruntownie przygotowany materiał pomocniczy do wykorzystywania w procesie szkoleń pracowników gmin Polski Wschodniej zaplanowanych w Projekcie „Kompetentna Gmina". Jednocześnie jednak stanowiąc kompendium praktycznej wiedzy z zakresu zarządzania rozwojem lokalnym książki mogą być wykorzystywane do samodzielnego doskonalenia się w zakresie rozwoju lokalnego. Seria zapewne także zainteresuje studentów kierunków, takich jak zarządzanie czy administracja, szczególnie planujących karierę zawodową w strukturach samorządów terytorialnych.

Generowanie nowej wiedzy i jej szerokie upowszechnianie realizowane w Projekcie „Kompetentna Gmina" nie byłoby możliwe bez zaangażowania szerokich środowisk samorządowych i naukowych z terenu wszystkich pięciu województw Polski Wschodniej. W tym miejscu chciałbym wyrazić podziękowania za zaangażowanie i pomoc naszym partnerom. Do instytucji wspierających realizację Projektu obok Fundacji BFKK jako lidera należą: Urząd Marszałkowski Województwa Podlaskiego, Urząd Marszałkowski Województwa Warmińsko-Mazurskiego, Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego, Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy Jana Kochanowskiego w Kielcach, Wyższa Szkoła Zarządzania w Rzeszowie, Politechnika Lubelska, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie oraz Uniwersytet w Białymstoku.

Prof. nadzw. dr hab. Bogusław Plawgo
Prezes Zarządu Fundacji BFKK

Wstęp

W ostatnim okresie trwającej reformy administracji publicznej czołowe miejsce zajmuje problematyka zarządzania finansami[1]. Jest to zrozumiała tendencja, zważywszy na podstawowy postulat sprawności i skuteczności funkcjonowania samorządu terytorialnego, a zatem w jego ramach – sprawności i skuteczności zarządzania finansami[2]. Przyjęty w danej jednostce samorządu terytorialnego (JST) system prowadzenia gospodarki finansowej oddziałuje na różne obszary jej funkcjonowania. Ów system, a w jego ramach poszczególne metody i instrumenty finansowe – traktowane poprzez pryzmat zarządzania – mogą spełniać funkcje prorozwojowe bądź stagnacyjne.

Rozpatrywanie zarządzania lokalnego z perspektywy gminnej gospodarki finansowej wymagało ustalenia obszarów, w których podejmowane działania (decyzje) mogą przynieść bezpośrednio lub pośrednio pożądane, tj. prorozwojowe, skutki. Oczywiście można było, jak czyni się to najczęściej w opracowaniach – skupić się wyłącznie na aspektach maksymalizowania wpływów do budżetu, racjonalizacji wydatków gminnych, zarządzania długiem publicznym, czy wreszcie planowania finansowego. Postanowiono jednak o nieco odmiennym rozpatrywaniu zagadnień. Przesądziły o tym przyjęte przez autorów założenia, które wpłynęły zarówno na konstrukcję oraz zawartość, jak i konwencję opracowania.

Po pierwsze przyjęto, iż nie każde zachowanie związane z gospodarką finansową gminy oceniane może być w kategoriach zarządzania rozwojem lokalnym (ZRL). Jest tak dlatego, że w zasadzie wszystkie decyzje podejmowane w ramach działalności JST posiadają wymiar finansowy (pieniężny), ale jednocześnie nie wszystkie z nich mogą być oceniane w kontekście rozwoju lokalnego, bądź z uwagi na brak zauważalnego związku z ZRL, bądź także (dodatkowo) ze względu na ich obiektywną naturę. Ponadto, przy typowaniu obszarów do omówienia istotne było, iż JST są podmiotami publicznoprawnymi, stąd też swoboda podejmowania przez nie decyzji o charakterze finansowym jest znacząco ograniczona, a jej ramy wyznaczone są istniejącymi uregulowaniami prawnymi. Mając na uwadze wymienione przyczyny, zakreślone obszary działalności finansowej oddziałującej na ZRL zostały wytypowane w sferach,

[1] A. Zalewski, *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] A. Zalewski (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, SGH w Warszawie, Warszawa 2007, s. 16-17.

[2] Sama sprawność ogólnie rozumiana jest jako minimalizowanie zużycia różnego rodzaju zasobów przy osiąganiu celów organizacji, czyli inaczej ujmując działania we właściwy sposób. Skuteczność zaś to wyznaczanie odpowiednich (stosownych) celów, zob.: J.A.F. Stoner, R.E. Freeman, D.R. Gilbert, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1999, s. 24. Skuteczność w odniesieniu do finansów JST można rozumieć przede wszystkim jako wymóg prawidłowego formułowania planów, w tym planów finansowych. Natomiast sprawność należy traktować jako dążenie do realizacji wyznaczonych w planach celów przy jak najmniejszym zużyciu zasobów finansowych i organizacyjnych.

w których gmina posiada względną swobodę decyzyjną oraz jednocześnie działania w tak wyznaczonych obszarach mogą wpływać na rozwój lokalny.

Po drugie założono, iż rozpatrywanie tematyki finansów gminnych tylko na gruncie możliwości kształtowania oraz kierunków i mierników wykorzystywania potencjału finansowego jest zbyt wąskie dla potrzeb wskazania roli gospodarki finansowej w zarządzaniu lokalnym. Zauważono przy tym, że finanse traktowane w kontekście zarządzania lokalnego nie stanowią samoistnej kategorii, ponieważ związane są zawsze z planowaniem, organizowaniem, kontrolą, czy motywowaniem. To przesądziło, że w poszczególnych rozdziałach książki wymienione funkcje zarządzania są omawiane w ich kontekście finansowym.

Po trzecie wreszcie, oprócz zagadnień o pierwszoplanowym charakterze dla zarządzania lokalnego, starano się wyeksponować także inne aspekty, które przeważnie są traktowane marginalnie w omawianiu ZRL (np. kształtowanie cen za usługi dla przedsiębiorców, czy wewnętrzna/zarządcza kontrola finansowa).

*

Struktura opracowania uwzględnia tradycyjnie wyodrębniane dziedziny gospodarowania finansami lokalnymi, a poszczególne instrumenty zarządzania zostały do nich przyporządkowane wedle przedstawionych powyżej założeń. W pierwszej kolejności (rozdział 1.) przedstawiono możliwości wykorzystania decyzji dochodowych w zakresie prowadzonej przez gminy polityki finansowej. Dotyczą one kształtowania podatków i opłat lokalnych oraz cen za usługi. Zagadnieniom tym poświęcono najwięcej miejsca, ponieważ są to instrumenty ekonomiczno-finansowe, mające bezpośredni wpływ na rozwój lokalny. Następny rozdział traktuje o procesach wydatkowania przez JST. W tym zakresie za istotne z punktu widzenia ZRL uznano przedstawienie możliwych form wydatkowania i związanych z tym skutków. Inne bowiem efekty uzyska gmina orientując się na wykonywanie, a zatem finansowanie zadań przez własne struktury organizacyjne, inne zaś jeśli będą to podmioty zewnętrzne. Ten aspekt winien być brany pod uwagę nie tylko i nie przede wszystkim z uwagi na wymóg racjonalizacji wydatków, ale także – co najczęściej jest pomijane – w kontekście tworzenia uwarunkowań rozwoju w danej gminie. W rozdziale 3. omówiono możliwości wykorzystania zewnętrznych źródeł zasilania finansowego. Mają one inny charakter niż instrumenty dochodowe i nie powinny ich zastępować. Jednakże ich znaczenie jest niezwykle istotne, szczególnie odnośnie tzw. środków pomocowych. Ubieganie się o tego typu finansowanie i korzystanie z niego jest lub powinno być obecnie jednym z fundamentów rozwoju gmin. Ostatni z rozdziałów poświęcony został instrumentom racjonalizującym gminną gospodarkę finansową. Wyeksponowane zostały tu zagadnienia planowania inwestycyjnego oraz kontroli zarządczej (wewnętrznej kontroli finansowej). Znaczenie tych instrumentów w kontekście ZRL nie jest dotychczas, jak się wydaje, wystarczająco doceniane. Mają one wprawdzie inny charakter niż wcześniej wymienione i wpływają raczej pośrednio na rozwój lokalny, są jednak niezbędne chociażby dla prawidłowego stosowania bezpośrednich instrumentów prorozwojowych.

Omówienie poszczególnych kwestii uwzględnia płaszczyzny: zarządczą, prawną i ekonomiczną. Za szczególnie istotne uznano wyeksponowanie prawnych uregulowań związanych z poszczególnymi instrumentami, gdyż niezależnie od ewentualnych przesłanek ekonomicznych, aparat urzędniczy i władze lokalne muszą podejmować decyzje zgodne z obowiązującymi regulacjami. Zaakcentowania przy tym wymaga, iż szczególnie istotne dla gmin będzie respektowanie nowych uregulowań ustawy o finansach publicznych z 2009 r. Część z nich wejdzie w życie dopiero od 2011 lub od 2014 r., jednak w opracowaniu zmiany te także zostały uwzględnione i omówione.

Autorzy mają nadzieję, że dzięki przyjętej konwencji niniejsza publikacja zyskuje potrzebny walor praktyczny.

Joanna M. Salachna

Rozdział 1. Bezpośrednie instrumenty ekonomiczno-finansowe stosowane przez gminy

1.1. Uwagi wprowadzające

Instrumenty finansowe są z uwagi na ich specyfikę jednymi z najbardziej efektywnych narzędzi oddziaływania wykorzystywanych przez władze lokalne. Wynika to przede wszystkim z ich wagi fiskalnej i bezpośredniego związku z finansami podmiotów funkcjonujących na danym terenie. W wielu przypadkach daje się zaobserwować zjawisko „nadwrażliwości" adresatów na zastosowany w praktyce tego typu instrument. Na przykład podniesienie – co ma zresztą w zasadzie coroczny charakter – stawki podatku od nieruchomości o kilkanaście groszy wywołuje reakcje podatników nieadekwatne do wymiaru fiskalnego i ewentualnego zwiększenia kosztów ponoszonych przez podatnika. Podobnie rzecz ma się z cenami za usługi świadczone przez jednostki samorządu. Niewielkie podwyżki wywołują bardzo niekiedy krytyczne opinie podmiotów zobowiązanych do ich uiszczania. Głównym powodem tych reakcji, nieadekwatnych do skali wzrostu obciążeń publicznych, jest ich postrzeganie jako pewnego procesu podwyższania przez władze lokalne obciążeń publicznych. Nie jest przy tym najważniejsza ich skala, ale sam fakt, że mają one miejsce. W odczuciu społeczności lokalnej podniesienie podatków lub cen za usługi publiczne jest początkiem procesu ciągłego zwiększania danin na rzecz budżetu lokalnego. Jeżeli zatem nie zareagujemy – władza lokalna następnym razem w znacznie większym zakresie wprowadzi te podwyżki. Jest to negatywna strona stosowania tych instrumentów. Nikt nie lubi wzrostu obciążeń podatkowych i podwyżki cen. Ma to jednak i dobre strony. Baczne śledzenie przez podatników i klientów ruchów związanych z kształtowaniem się tych instrumentów skutkuje tym, że są „zauważalne" nawet niewielkie obniżki, ulgi i zwolnienia w tym zakresie. Jest to postrzegane jako wyraz pozytywnego podejścia organów lokalnych do funkcjonowania określonych procesów społeczno-gospodarczych. Przedsiębiorca decydujący się na wybór lokalizacji inwestycji bardzo często pyta o to, czy rada gminy ma w uchwałach przewidziane preferencje finansowe dla nowych przedsięwzięć. Są to pytania o to, czy są takie preferencje, a nie o to, jaka będzie bezpośrednia korzyść uzyskana przez tego przedsiębiorcę. Jeżeli przedstawiciel gminy stwierdzi, że takich preferencji na terenie gminy nie ma, to przedsiębiorca odbiera to jako zły, nieprzychylny dla biznesu sygnał, zwłaszcza w odniesieniu do innych gmin, oferujących takie przywileje. Charakterystyczne jest przy tym to, że nie ma dużego znaczenia, że np. stawka podatku dla takiego przedsiębiorcy jest niewiele niższa niż dla innych, ale fakt przyjaznego potraktowania jego inicja-

tyw gospodarczych. W tym kontekście należy stwierdzić, że instrumenty finansowe, a zwłaszcza podatki i ceny usług publicznych muszą być przez samorząd wykorzystywane jako instrumenty oddziaływania na procesy zachodzące na danym terenie. Brak takich działań jak wprowadzania konkretnie adresowanych ulg, zwolnień, obniżek cen jest postrzegane jednoznacznie negatywnie przede wszystkim przez podmioty zamierzające lokalizować swoją działalność w danym miejscu. Jeżeli zatem dana jednostka nie chce być już na starcie gorsza od innych, musi mieć do zaoferowania konkretne programy obejmujące zestaw „zachęt" finansowych do podejmowania inwestycji i innych działań korzystnych dla rozwoju danego terenu.

Jak już zaznaczono, istotne znaczenie dla przebiegu procesów wpływających na rozwój danej gminy ma także poziom cen za usługi użyteczności publicznej. Wysokość tych cen różnicuje bowiem gminy zarówno pod kątem obciążeń, które muszą ponosić gospodarstwa domowe (mieszkańcy gminy) – wpływając na poczucie komfortu życia, jak również w zakresie warunków do prowadzenia działalności gospodarczej – czyniąc gminę mniej lub bardziej atrakcyjną ze względu na poziom kosztów ponoszonych przez przedsiębiorców w związku z korzystaniem z usług użyteczności publicznej. Z tych uwarunkowań wynika, że gminy powinny działania rozwojowe rozpatrywać także poprzez poziom cen świadczonych usług. Jak zostanie przedstawione w niniejszym podrozdziale, zakres bezpośrednich kompetencji organów gminy do kształtowania cen nie jest nieograniczony, a co więcej jest zróżnicowany przepisami prawa w odniesieniu do poszczególnych segmentów usług użyteczności publicznej. Z regulacji prawnych – przedstawionych dalej szczegółowo – wynika też, że poziom cen jest najczęściej wprost wiązany z kosztami prowadzonej działalności, w związku z czym należy zwrócić uwagę głównie na ogólne wyznaczenia związane z wyborem takiej czy innej formy organizacyjnej świadczenia usług pod kątem generowanych przez nie kosztów, jako jednego z głównych czynników wpływających na poziom cen usług. Kwestia wyboru formy wykonywania usług użyteczności publicznej może mieć bowiem niebagatelne znaczenie także dla zakresu możliwości modyfikowania cen dla wybranych grup odbiorców.

Analizowane instrumenty finansowe umiejętnie wykorzystywane mogą nie tylko zachęcać, ale i na odwrót – zniechęcać do podejmowania działań traktowanych jako szkodliwe z uwagi na interes publiczny. To także można wykorzystywać w procesie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego. Zakazy administracyjne z powodzeniem można zastąpić bliższymi rynku instrumentami finansowymi.

Możliwość stosowania omawianych instrumentów w praktyce jest w dużej mierze uzależniona od znajomości zasad prawnych ich wprowadzenia i wykorzystywania. Bardzo często jest tak, że brak tej wiedzy prowadzi do tego, że wprowadzone zwolnienie lub ulga nie tylko nie przyniosły jednostce samorządowej żadnej korzyści, ale naraziły ją na straty finansowe. Zakwestionowanie przez organy nadzoru legalności uchwały lub decyzji prowadzi niekiedy do dużych perturbacji w gospodarce finansowej i pociąga za sobą konieczność wypła-

cenia odszkodowań. Stąd też bardzo ważną sprawą jest zgodne z prawem stosowanie analizowanych instrumentów finansowych, na co w niniejszym opracowaniu zwrócona została szczególna uwaga.

1.2. Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju lokalnego

1.2.1. Wprowadzenie

W tej części opracowania zostaną przedstawione podatkowe instrumenty wspierania przez samorząd rozwoju lokalnego. Instrumenty te można podzielić na dwie grupy, a mianowicie:

1) wprowadzane na podstawie uchwał podejmowanych przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego;
2) wprowadzane na podstawie decyzji organów podatkowych.

W Polsce własne dochody podatkowe posiada jedynie gmina, przez co omówione zostaną kompetencje rad gmin oraz wójtów, burmistrzów i prezydentów w tym zakresie. Uprawnienia do wprowadzania zwolnień i ulg podatkowych mogą być realizowane tylko przez radę gminy w formie uchwały podatkowej. Uchwały te są aktami prawa miejscowego, które obowiązują na terenie danej gminy. Na mocy takich uchwał wszyscy zainteresowani, o ile spełniają warunki tam przewidziane, nabywają prawo do zwolnienia lub ulgi podatkowej. Nie są tu potrzebne żadne decyzje wójta, burmistrza (prezydenta). Z mocy prawa (uchwały) podatnik ma uprawnienie do zwolnienia od podatku albo do jego zmniejszenia w formie ulgi podatkowej.

Inny jest tryb wprowadzania ulg podatkowych w formie decyzji gminnego organu podatkowego. Na podstawie art. 67a i art. 48 Ordynacji podatkowej – na wniosek podatnika – wójt, burmistrz (prezydent) może przyznać (bądź nie) ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych. O ulgach decyduje w formie decyzji uznaniowej w oparciu o kryterium „ważnego interesu podatnika" lub „interesu publicznego". W każdym razie decyzje takie dotyczą sprawy konkretnego podatnika, po przedstawieniu przez niego uzasadnionego wniosku.

Najczęściej w praktyce instrumenty podatkowe są wykorzystywane w postaci zwolnień wprowadzanych w uchwałach rad adresowanych do przedsiębiorców. Uchwały takie muszą być zgodne z przepisami regulującymi zasady udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom. Utrudnia to podejmowanie takich uchwał i ogranicza gminy w możliwości kształtowania wspomnianych zwolnień. Jest to główny problem stojący przed radami gmin podejmującymi takie uchwały. Stąd też zostanie poddany szczegółowej analizie w kolejnej części opracowania.

Wójt, burmistrz (prezydent) podejmując decyzję w sprawie ulgi w spłacie podatków na wniosek przedsiębiorcy także jest zobowiązany do stosowania

przepisów regulujących pomoc publiczną. W praktyce wywołuje to liczne kontrowersje i nieporozumienia przede wszystkim z uwagi na krótki okres stosowania tych regulacji i ich złożony charakter. Niekiedy gminne organy podatkowe udzielają decyzji odmownych tylko dlatego, że obawiają się naruszenia zasad przyznawania dopuszczalnej pomocy publicznej. Uzasadnia to – jak sadzę – bliższe przedstawienie tych aspektów udzielania ulg podatkowych w drodze decyzji, co ma miejsce w niniejszym opracowaniu.

1.2.2. Gminne uchwały podatkowe

1.2.2.1. Podatki samorządowe jako instrument oddziaływania

Jak już o tym była mowa, jedynie gminy uzyskują dochody z podatków. Budżet gminy jest zasilany wpływami z następujących podatków i opłat o charakterze podatkowym: podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych, opłat lokalnych (od posiadania psów, miejscowa, targowa i uzdrowiskowa) oraz opłaty skarbowej. Gminie przysługuje również udział w podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 39,34% i w podatku dochodowym od osób prawnych – 6,71%. Pozostałe podatki składające się na polski system podatkowy zasilają budżet państwa. Są to oba podatki dochodowe, podatek od towarów i usług, akcyzowy, od gier, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i ryczałt opłacany przez osoby duchowne oraz podatek tonażowy.

Jak widać, w Polsce mimo występowania trzech szczebli samorządu terytorialnego, „własne" podatki posiada jedynie gmina. Województwo i powiat nie mają ustawowo im przyznanych samodzielnych dochodów podatkowych. Otrzymują jedynie udziały w podatkach dochodowych stanowiących dochód budżetu państwa. Jedynymi podatkowymi dochodami własnymi powiatu jest 10,25% udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i 1,40% w podatku dochodowym od osób prawnych. Województwo natomiast otrzymuje 1,60% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych i 15,90% wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych. Należy podkreślić, że nie są to podatki wspólne państwa i samorządu. Są to podatki państwowe, we wpływach z których ustawowy udział mają jednostki samorządu terytorialnego.

Można mieć uzasadnione wątpliwości co do racjonalności takiego podziału dochodów podatkowych pomiędzy poszczególne szczeble samorządu terytorialnego. Pozbawienie powiatów i województw „własnych" podatków jest niezgodne z postanowieniami Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego (art. 9), wedle której „przynajmniej część zasobów finansowych społeczności lokalnych powinna pochodzić z opłat i podatków lokalnych, których wysokość społeczności te mają prawo ustalać w zakresie określonym ustawą". Wymóg ten jest spełnio-

ny jedynie w odniesieniu do gmin. Powiaty i województwa nie mają podatków lokalnych, a przez to i możliwości decydowania o ich wysokości. Brak w katalogu dochodów powiatów i województw „własnych" podatków narusza też postanowienia Konstytucji RP (art. 168), gdzie stwierdza się, że jednostki samorządu terytorialnego (wszystkie, a nie tylko gminy) mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Prawa tego są z ww. względów pozbawione powiaty i województwa. Ustawodawca dostrzega omawiany problem i podejmuje próby wyposażenia tych jednostek w dochody podatkowe, ale napotyka to zdecydowany opór gmin. Dzieje się tak dlatego, że wspomniane próby sprowadzają się do przejęcia od gmin ich podatków (podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych) i przekazania ich wyższym szczeblom samorządu. Zasadniczą przyczyną powstania tego problemu było powołanie w 1990 roku jednoszczeblowej struktury samorządu terytorialnego. Utworzenie samorządu gminnego spowodowało konieczność podzielenia podatków na państwowe i gminne. W momencie powołania powiatów i województw w 1998 roku w systemie podatkowym nie było już podatków, które mogłyby w całości być przyznane tym jednostkom samorządu. W efekcie nie mają one własnych dochodów podatkowych poza udziałami w podatkach dochodowych. Problemu tego nie da się rozwiązać poprzez odebranie gminom podatków zasilających ich budżet, ponieważ musi to się wiązać ze zmniejszeniem zakresu ich zadań obowiązkowych. Nie można też przyznać powiatom i województwom podatków państwowych, a to z uwagi na ich skomplikowaną konstrukcję i brak w tych jednostkach wyspecjalizowanych organów podatkowych, które zajęłyby się ich realizacją. Nie mają również sensu (przeciążenie podatkowe) i szans powodzenia w parlamencie próby tworzenia nowych podatków i ich przeznaczenie dla tych jednostek samorządu terytorialnego. W takiej sytuacji jedynym rozwiązaniem, które doprowadzi do zgodności obowiązujących regulacji z postanowieniami EKST i Konstytucji, jest wyposażenie JST w kompetencje do kształtowania konstrukcji prawnej udziałów w podatkach dochodowych. Można rozważyć możliwość współdecydowania tych jednostek przy określaniu ulg i zwolnień w podatkach dochodowych płaconych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania na danym terenie, czy też wprowadzenie instytucji dodatku do tych podatków, o których decydowałyby organy tych jednostek. Umożliwienie JST, a zwłaszcza powiatom i województwom, wpływu na wysokość tych udziałów byłoby realizacją postanowień wyżej powołanych aktów.

Cechą charakterystyczną polskiego systemu podatków samorządowych są specyficzne zasady ich poboru. Część podatków jest realizowana przez gminne organy podatkowe (wójta, burmistrza, prezydenta), część natomiast przez państwowe organy podatkowe (naczelników urzędów skarbowych). Do tej drugiej grupy zalicza się podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych i podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej. Trudno jest wskazać na racjonalne argumenty, które przemawiają za tym, aby te trzy podatki trafiające w całości do budżetu gminy były realizowane przez urzędy skarbowe w sytuacji, gdy gmina posiada własny aparat podatkowy. Zwolennicy

tego rozwiązania podnoszą, że gminne organy podatkowe nie są przygotowane kadrowo do realizacji tych podatków. Argument ten wydaje się nietrafiony, ponieważ znacznie bardziej skomplikowany i trudniejszy do realizacji od karty podatkowej jest podatek od nieruchomości, który z powodzeniem jest pobierany przez wójta, burmistrza, prezydenta. Podobnie rzecz ma się z podatkiem od czynności cywilnoprawnych, który nie wymaga w ogóle wydawania decyzji wymiarowych przez organ podatkowy. Podatnik sam go oblicza i uiszcza na rzecz organu podatkowego, który jedynie kontroluje poprawność jego wyliczenia i terminowość opłacenia. W takiej sytuacji nie wydaje się zasadne twierdzenie, zgodnie z którym gminne organy podatkowe nie poradzą sobie z tym podatkiem. Stąd też należy postulować jak najszybsze przekazanie do właściwości gminnych organów podatkowych wszystkich podatków zasilających ich budżety. Utrzymywanie dualizmu organów podatkowych na etapie realizacji podatków samorządowych prowadzi do powstawania niepotrzebnych problemów i podraża pobór podatków.

Analizując wynikające z ustaw kompetencje JST do kształtowania konstrukcji podatków i opłat zasilających ich budżety, można wskazać na kilka ich cech charakterystycznych. Przede wszystkim większość kompetencji rady sprowadza się do podejmowania uchwał normujących pewien wycinek konstrukcji podatku stanowiącego dochód budżetu gminy. Są to uprawnienia z zakresu określania stawek podatku, wprowadzania zwolnień, a czasami ulg podatkowych, określania trybu poboru podatków i opłat samorządowych, w tym zwłaszcza w drodze inkasa oraz kształtowania w niewielkim zakresie podstawy opodatkowania. Uprawnienia te w zasadzie przysługują radzie w stosunku do wszystkich podatków i opłat samorządowych realizowanych przez gminne organy podatkowe. Rada nie ma żadnych kompetencji do normowania podatków zasilających budżety gminy, które są pobierane przez urzędy skarbowe, tj. podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz karty podatkowej. Można się zastanawiać, dlaczego tak został rozłożony zakres uprawnień prawotwórczych rady gminy? Jakie względy zadecydowały, że rada ma bardzo duże uprawnienia w odniesieniu do konstrukcji podatku od nieruchomości i żadnych uprawnień w podatku od czynności cywilnoprawnych? Trudno jest wskazać na racjonalne powody decydujące o takim właśnie podziale. Systemowe podejście do omawianego zagadnienia wymagałoby przyznania zbliżonych uprawnień radzie w stosunku do wszystkich podatków i opłat samorządowych. Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia utrzymywanie poza zasięgiem wpływów prawotwórczych rady, np. karty podatkowej czy też podatku od spadków i darowizn. Te same względy, które przemawiają za przyznaniem radzie uprawnień do ustalania w pewnym zakresie wysokości podatku rolnego czy też od środków transportowych, można odnieść do opłaty skarbowej, karty podatkowej i podatku od czynności cywilnoprawnych. Są to też świadczenia samorządowe zasilające budżet gminy o takich samych cechach jak inne podatki i opłaty samorządowe. Przyczyna takiego zróżnicowania uprawnień kompetencyjnych rad gmin ma zapewne podłoże historyczne. W karcie podatkowej, opłacie skarbowej i podatku

od spadków i darowizn, w odróżnieniu od innych podatków samorządowych, organy lokalne nie miały istotnych uprawnień do kształtowania ich konstrukcji. Tak pozostało, pomimo wprowadzenia w Polsce na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. samorządu gminnego, a następnie konstytucyjnego zagwarantowania mu wpływu na wysokość podatków i opłat samorządowych. Samorządowi przyznano uprawnienia w podatkach i opłatach, które wcześniej posiadały rady narodowe. W efekcie utrzymany został istniejący wcześniej zakres władztwa podatkowego samorządu, chociaż diametralnie zmieniły się jego kompetencje i zadania. Zagwarantowana w Konstytucji możliwość decydowania organów lokalnych o wysokości obciążenia podatkowego powinna odnosić się do wszystkich podatków i opłat samorządowych. Nie ma uzasadnienia utrzymywanie uprawnień prawotwórczych tylko co do niektórych z nich z pominięciem innych, o takich samych cechach.

Cechą charakterystyczną przedstawionych wyżej kompetencji rad gmin do podejmowania uchwał podatkowych jest ich ograniczenie do regulowania podatków i opłat obowiązujących na podstawie stosownej ustawy. W polskim systemie podatkowym nie ma podatków i opłat, które mogłyby być unormowane w całości przez organy lokalne. Wynika to z konstytucyjnej zasady wyłączności ustawy przy wprowadzaniu danin publicznych. Władze lokalne mogą samodzielnie decydować jedynie o wprowadzeniu opłaty od posiadania psów, ale jej konstrukcja jest w dużej mierze określona w ustawie. Nie można jednak z tego faktu wyciągać jednoznacznie negatywnych wniosków. Według autora tej części – większość gmin w Polsce nie jest przygotowana do samodzielnego wprowadzania i normowania konstrukcji podatków fakultatywnych. Tworzenie prawa podatkowego jest procesem złożonym i powinno być pozostawione przede wszystkim ustawodawcy.

1.2.2.2. Uprawnienia rady gmin do kształtowania konstrukcji podatków i opłat

Dochody podatkowe gmin mogą być w ustawowo określonym zakresie kształtowane przez rady gmin w drodze uchwał podatkowych. Organy stanowiące powiatów i województw nie mają, o czym już była mowa, własnych podatków, a przez to i kompetencji do stanowienia aktów miejscowego prawa podatkowego.

Upoważnienia do podejmowania uchwał podatkowych przez rady gmin są zawarte w następujących aktach:

1) ustawie o podatkach i opłatach lokalnych,
2) ustawie o podatku rolnym,
3) ustawie o podatku leśnym,
4) ustawie o opłacie skarbowej,
5) ustawie Ordynacja podatkowa.

Najszersze uprawnienia do podejmowania uchwał podatkowych przysługują radom gmin na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie

uregulowany jest podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych oraz opłata od posiadania psów, targowa, miejscowa i uzdrowiskowa.

W konstrukcji podatku od nieruchomości rada gminy jest uprawniona do:

- określenia stawek podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 ustawy),
- różnicowania wysokości stawek podatkowych (art. 5 ust. 2, 3 i 4 ustawy),
- zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, wyznaczania inkasentów i określenia wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 12 ustawy),
- określenia wzorów formularzy informacji i deklaracji na podatek (art. 6 ust. 13 ustawy),
- wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych (art. 7 ust. 3 ustawy).

PRZYKŁAD 1.1.

Uchwała w sprawie określenia stawek podatku od nieruchomości

UCHWAŁA Nr .../.../.....
Rady Miejskiej w .....
z dnia .....
w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości
na 2009 rok

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 172, poz. 1441; z 2006 r. Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974, Nr 173, poz. 1218) i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828, Nr 251, poz. 1847; z 2008 r. Nr 93, poz. 585, Nr 116, poz. 730) zarządza się co następuje:

§ 1. Określa się następujące stawki podatku od nieruchomości obowiązujące na terenie Gminy:

1) od gruntów:
   a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób sklasyfikowania w ewidencji gruntów i budynków – 0,57 zł od 1 m² powierzchni;
   b) pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne, retencyjne lub elektrowni wodnych – 3,51 zł od 1 ha powierzchni;
   c) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 0,20 zł od 1 m² powierzchni;
2) od budynków lub ich części:

a) mieszkalnych – 0,38 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 14,85 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, z wyjątkiem budynków lub ich części o powierzchni użytkowej:
   – od 500 m² włącznie do 1000 m² włącznie, dla których stawka wynosi 16,00 zł od 1 m²;
   – powyżej 1000 m², dla których stawka wynosi 17,00 zł od 1 m²;
c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 8,34 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
d) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych – 3,45 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
e) od pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 5,21 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, z wyjątkiem:
   – garaży, dla których stawka wynosi 5,10 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
   – budynków letniskowych, dla których stawka wynosi 6,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;
   – budynków gospodarczych znajdujących się na użytkach rolnych nie tworzących gospodarstw rolnych w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, stanowiących własność (współwłasność) rencistów i emerytów, którzy przekazali swoje gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników lub renty strukturalne, dla których stawka wynosi 1,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;

3) od budowli – 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3-7.

§ 2. Traci moc Uchwała Nr ..... Rady Miejskiej w ..... z dnia ..... w sprawie stawek w podatku od nieruchomości.

§ 3. Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa ....., nie wcześniej jednak niż z dniem 1 stycznia 2009 r.

Przewodniczący Rady Miejskiej

.....

PRZYKŁAD 1.2.

Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości

UCHWAŁA Nr .../.../...
Rady Miejskiej w .....
z dnia .....
w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 172, poz. 1441; z 2006 r. Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974, Nr 173, poz. 1218) i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828, Nr 251, poz. 1847; z 2008 r. Nr 93, poz. 585, Nr 116, poz. 730) zarządza się co następuje:

§ 1.1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

1) budynki i grunty stanowiące własność (współwłasność) gminy, o ile nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych;
2) budynki gospodarcze stanowiące własność (współwłasność) rencistów i emerytów, którzy przekazali swoje gospodarstwa rolne w zamian za świadczenia uregulowane w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników lub renty strukturalne;
3) budynki i grunty stanowiące własność lub będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie instytucji kultury oraz gminnych jednostek budżetowych;
4) budynki lub ich części i grunty stanowiące własność (współwłasność) gminy i będące w posiadaniu organizacji zawodowych, organizacji społecznych, w tym stowarzyszeń, zajęte na potrzeby prowadzenia nieodpłatnej działalności statutowej;
5) budynki lub ich części i grunty stanowiące własność osób ociemniałych, u których stwierdzono znaczny stopień niepełnosprawności, z którymi nie zamieszkują wspólnie dorosłe dzieci, posiadające własne źródło utrzymania.

2. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 nie obejmują budynków i gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

§ 2. Traci moc Uchwała Nr ..... Rady Miejskiej w ..... z dnia ..... w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości (Dz.Urz. Woj. .....).

§ 3. Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa ....., nie wcześniej jednak niż z dniem 1 stycznia 2009 r.

Przewodniczący Rady Miejskiej

.....

Zbliżone uprawnienia przysługują radzie w odniesieniu do konstrukcji podatku od środków transportowych. Rada:

- określa wysokość stawek podatkowych (art. 10 ust. 1 ustawy),
- może różnicować wysokość stawek tego podatku (art. 10 ust. 2 ustawy),
- może wprowadzać inne zwolnienia przedmiotowe (art. 12 ust. 4 ustawy).

PRZYKŁAD 1.3.

Uchwała w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych

UCHWAŁA Nr .../.../....
Rady Miejskiej w .....
z dnia .....
w sprawie określenia wysokości stawek podatku od środków transportowych

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 172, poz. 1441; z 2006 r. Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974, Nr 173, poz. 1218) i art. 10 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828, Nr 251, poz. 1847; z 2008 r. Nr 93, poz. 585, Nr 116, poz. 730) zarządza się co następuje:

§ 1.1. Określa się następujące stawki podatku od środków transportowych obowiązujące na terenie miasta i gminy:

1) od samochodów ciężarowych, o których mowa w art. 8 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o dopuszczalnej masie całkowitej:
   a) powyżej 3,5 tony do 5,5 tony włącznie – 500 zł;
   b) powyżej 5,5 ton do 9 ton włącznie – 700 zł;
   c) powyżej 9 ton do poniżej 12 ton – 750 zł;
2) od samochodów ciężarowych, o których mowa w art. 8 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o dopuszczalnej masie całkowitej rów-

nej i wyższej niż 12 ton w zależności od liczby osi, dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu i rodzaju zawieszenia według stawek określonych w załączniku Nr 1 do niniejszej uchwały;

3) od ciągników siodłowych i balastowych, o których mowa w art. 8 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów:
   a) 3,5 ton do 5,5 ton włącznie – 700 zł;
   b) powyżej 5,5 ton do 9 ton włącznie – 800 zł;
   c) powyżej 9 ton do poniżej 12 ton – 900 zł;
4) od ciągników siodłowych i balastowych, o których mowa w art. 8 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton w zależności od liczby osi, dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu zawieszenia według stawek określonych w załączniku Nr 2 do niniejszej uchwały;
5) od przyczep i naczep, o których mowa w art. 8 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i poniżej 12 ton (z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego) – 500 zł;
6) od przyczep i naczep, o których mowa w art. 8 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego), które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton według stawek określonych w załączniku Nr 3 do niniejszej uchwały;
7) autobusów, o których mowa w art. 8 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o ilości miejsc do siedzenia:
   a) mniejszej niż 30 miejsc – 900 zł;
   b) równej lub wyższej niż 30 miejsc – 1200 zł;

2. Stawki podatku dla środków transportowych wyprodukowanych w roku 2004 i nowszych określa się w wysokości:

1) dla środków transportowych, o których mowa w ust. 1 pkt 1:
   a) 450 zł;
   b) 650 zł;
   c) 750 zł;
2) dla środków transportowych, o których mowa w ust. 1 pkt 3:
   a) 650 zł;
   b) 750 zł;
   c) 850 zł;
3) dla środków transportowych, o których mowa w ust. 1 pkt 5 – 450 zł;
4) dla środków transportowych, o których mowa w ust. 1 pkt 7:
   a) 850 zł;
   b) 1050 zł.

§ 2. Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa ....., nie wcześniej jednak niż z dniem 1 stycznia 2009 r.

Przewodniczący Rady Miejskiej
.....

Załącznik Nr 1 do Uchwały Nr .../.../... Rady Miejskiej w ..... z dnia .....

STAWKI PODATKU DLA POJAZDÓW OKREŚLONYCH
w art. 8 pkt 2 USTAWY

Liczba osi i dopuszczalna masa całkowita (w tonach)		Stawka podatku (w złotych)	
Nie mniej niż	Mniej niż	Oś jezdna (osie jezdne) z zawieszeniem pneumatycznym lub zawieszeniem uznanym za równoważne	Inny system zawieszenia osi jezdnych
1	2	3	4
Dwie osie			
12	13	750	800
13	14	800	900
14	15	850	1000
15		900	1260
Trzy osie			
12	17	950	1250
17	19	1000	1300
19	21	1100	1350
21	23	1200	1400
23	25	1300	1580
25		1400	1580
Cztery osie i więcej			
12	25	1500	1650
25	27	1550	1800
27	29	1600	1950
29	31	1700	2452
31		1700	2452

Przewodniczący Rady Miejskiej
.....

Załącznik Nr 2 do Uchwały Nr .../.../... Rady Miejskiej w ..... z dnia .....

STAWKI PODATKU DLA POJAZDÓW OKREŚLONYCH
w art. 8 pkt 4 USTAWY

Liczba osi i dopuszczalna masa całkowita zespołu pojazdów: ciągnik siodłowy + naczepa; ciągnik balastowy + przyczepa (w tonach)		Stawka podatku (w złotych)	
Nie mniej niż	Mniej niż	Oś jezdna (osie jezdne) z zawieszeniem pneumatycznym lub zawieszeniem uznanym za równoważne	Inny system zawieszenia osi jezdnych
1	2	3	4
Dwie osie			
12	18	850	1000
18	25	1050	1300
25	31	1250	1600
31		1420	1937
Trzy osie			
12	40	1420	1800
40		1730	2548
Cztery osie i więcej			
	40	1889	1889
40		2444	2444

Przewodniczący Rady Miejskiej
.....

Załącznik Nr 3 do Uchwały Nr .../.../... Rady Miejskiej w..... z dnia .....

STAWKI PODATKU DLA PRZYCZEP I NACZEP OKREŚLONYCH w art. 8 pkt. 6 USTAWY

Liczba osi i dopuszczalna masa całkowita zespołu pojazdów: naczepa/przyczepa + pojazd silnikowy (w tonach)		Stawka podatku (w złotych)	
Nie mniej niż	Mniej niż	Oś jezdna (osie jezdne) z zawieszeniem pneumatycznym lub zawieszeniem uznanym za równoważne	Inny system zawieszenia osi jezdnych
1	2	3	4
Jedna oś			
12	18	500	600
18	25	550	650
25		600	700
Dwie osie			
12	28	650	750
28	33	700	860
33	38	860	1300
38		1200	1750
Trzy osie i więcej			
12	38	820	1000
38		950	1300

Przewodniczący Rady Miejskiej
.....

W opłacie od posiadania psów kompetencje prawotwórcze rady sprowadzają się do:

- wprowadzenia tej opłaty (art. 18a ustawy),
- określenia zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności tej opłaty (art. 19 ustawy),
- zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 19),
- wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych (art. 19).

Kompetencje rady gminy do normowania konstrukcji innych opłat lokalnych uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych są bardzo zbliżone, co uzasadnia ich łączne przedstawienie. Rada gminy w drodze uchwały:

- określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłat lokalnych (art. 19 pkt 1 ustawy),
- może zarządzić pobór tych opłat w drodze inkasa oraz określa inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 19 pkt 2 ustawy),
- może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe (art. 19 pkt 3 ustawy),
- określać miejscowości, w których może być pobierana opłata miejscowa (art. 17 ust. 5).

PRZYKŁAD 1.4.

Uchwała w sprawie opłaty targowej

UCHWAŁA Nr .../.../...
Rady Miejskiej w .....
z dnia .....
w sprawie opłaty targowej

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 172, poz. 1441; z 2006 r. Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974, Nr 173, poz. 1218) i art. 19 pkt 1 lit. a) i pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828, Nr 251, poz. 1847; z 2008 r. Nr 93, poz. 585, Nr 116, poz. 730) oraz art. art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 733, Nr 143, poz. 1199; z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 217, poz. 1590, Nr 225, poz. 1635; z 2007 r. Nr 105, poz. 721, Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 225, poz. 1671; z 2008 r. Nr 118, poz. 745) zarządza się co następuje:

§ 1. Uchwałą niniejszą Rada Gminy w ..... :

1) określa wysokość stawek opłaty targowej;
2) określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności opłaty targowej;
3) zarządza pobór opłaty targowej w drodze inkasa, określa inkasentów, termin płatności dla inkasentów oraz wynagrodzenie za inkaso.

§ 2.1. Z zastrzeżeniem ust. 2-8 określa się dzienną stawkę opłaty targowej obowiązującą na terenie Gminy ..... w wysokości 14,00 zł.

2. Dzienna stawka opłaty targowej wynosi przy sprzedaży z:

1) samochodu osobowego, straganu, stołu – 14,00 zł;
2) innych samochodów, przyczep, naczep – 29,00 zł;

3) z wózka ręcznego, roweru, ręki i kosza – 8,00 zł.

3. Dzienna stawka opłaty targowej za sprzedaż samochodu osobowego, ciężarowego, ciągnika wynosi 20,00 zł.

4. Dzienna stawka opłaty targowej za sprzedaż motocykla, motoroweru, przyczepy samochodowej, wynosi 6,00 zł.

5. Dzienna stawka opłaty targowej za sprzedaż roweru wynosi 2,00 zł.

6. Dzienna stawka opłaty targowej od sprzedaży każdej sztuki drobiu, królików, nutrii z wyjątkiem koni, krów i trzody chlewnej wynosi 1,00 zł.

7. Dzienna stawka opłaty targowej od sprzedaży każdej sztuki koni, krów i trzody chlewnej wynosi 15,00 zł.

8. Dzienna stawka opłaty targowej za sprzedaż mięsa z uboju gospodarczego od każdej sztuki wynosi 20,00 zł.

§ 3. W przypadku, gdy dla danej sprzedaży właściwa jest więcej niż jedna stawka opłaty targowej, stosuje się stawkę wyższą.

§ 4. Wysokość dziennej opłaty targowej nie może przekroczyć dziennie 631,94 zł.

§ 5. Terminem płatności opłaty targowej jest dzień, w którym dokonywana jest sprzedaż.

§ 6.1. Zarządza się pobór opłaty targowej w drodze inkasa.

2. Pobór opłaty targowej powierza się Zakładowi Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w .....

3. Ustala się wynagrodzenie inkasenta, o którym mowa w ust. 2, za pobór opłaty targowej w wysokości 25% pobranych i terminowo odprowadzanych kwot.

4. Inkasent pobierający opłatę targową odprowadza ją, za okresy miesięczne, w terminie do 5 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni na rachunek Gminy .....

§ 7. Traci moc Uchwała Nr ..... Rady Gminy ..... z dnia ..... w sprawie opłaty targowej.

§ 8. Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa ....., nie wcześniej jednak niż z dniem 1 stycznia 2009 r.

Przewodniczący Rady Miejskiej

.....

Na podstawie ustawy o podatku rolnym rada gminy jest uprawniona do wydawania aktów prawa miejscowego, których przedmiotem są niektóre elementy konstrukcji podatku rolnego. Rada gminy jest władna:

- zaliczyć niektóre wsie do innego okręgu podatkowego niż określony dla gminy (art. 5 ust. 3 ustawy),
- obniżyć cenę skupu żyta przyjmowaną do obliczenia podatku rolnego (art. 6 ust. 3 ustawy),

- określić wzory formularzy informacji i deklaracji na podatek rolny (art. 6a ust. 11 ustawy),
- zarządzić pobór podatku rolnego w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 6b ustawy),
- określić tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku gruntów, na których zaprzestano produkcji rolnej (art. 12 ust. 9 ustawy),
- wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie (art. 13e ustawy).

PRZYKŁAD 1.5.

Uchwała w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej

UCHWAŁA Nr .../.../....
Rady Miejskiej w .....
z dnia .....
w sprawie trybu i szczegółowych warunków zwolnienia od podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 172, poz. 1441; z 2006 r. Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974, Nr 173, poz. 1218) oraz art. 12 ust. 9 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, Nr 191, poz. 1412, Nr 249, poz. 1825, Nr 245, poz. 1775; z 2007 r. Nr 109, poz. 747; z 2008 r. Nr 116, poz. 730) zarządza się co następuje:

§ 1. Uchwała określa tryb i szczegółowe warunki zwolnienia od podatku rolnego użytków rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, zwanego dalej „zwolnieniem".

§ 2.1. Zwolnienie stosuje się na wniosek podatnika.

2. Początek okresu zwolnienia nie może być wcześniejszy niż pierwszy dzień miesiąca następującego po złożeniu wniosku, o którym mowa w ust. 1.

3. Wniosek powinien zawierać dane dotyczące gruntu, którego ma dotyczyć zwolnienie (w szczególności numer działki wg ewidencji gruntów, powierzchnię i klasy) oraz określić zamierzony okres zwolnienia (1-3 lata).

§ 3.1. Warunki zwolnienia są następujące:

1) zaprzestanie uprawy roślin;
2) niewykorzystywanie gruntów na cele pastwiskowe;
3) niedokonywanie zbioru traw i siana na cele paszowe;
4) utrzymanie gruntów w stanie nie zagrażającym rozprzestrzenianiu się chwastów.

2. Warunki określone w ust. 1 muszą być spełnione łącznie.

§ 4.1. Zwolnienie następuje w drodze decyzji Burmistrza.

2. W razie niedopełnienia chociażby jednego z zastrzeżonych warunków organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie w całości lub w części decyzji, o której mowa w pkt. 1.

3. Podatnik jest zobowiązany do zawiadomienia Urzędu Gminy w ..... terminie 14 dni o zaistniałych zmianach w przypadku wcześniejszego podjęcia produkcji na wyłączonych użytkach rolnych.

§ 5. Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa ..... .

Przewodniczący Rady Miejskiej

.....

W podatku leśnym rada gminy jest uprawniona do:

- obniżenia średniej ceny sprzedaży drewna stanowiącej podstawę obliczenia podatku leśnego (art. 4 ust. 5 ustawy),
- zarządzania poboru podatku leśnego w drodze inkasa oraz wyznaczenia inkasentów i określenia wysokość wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 8 ustawy),
- określenia wzoru formularzy informacji i deklaracji na podatek leśny (art. 6 ust. 9 ustawy),
- wprowadzenia innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ustawie (art. 7 ust. 3 ustawy).

PRZYKŁAD 1.6.

Uchwała w sprawie poboru podatków: rolnego, leśnego i od nieruchomości w drodze inkasa oraz określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso

UCHWAŁA Nr .../.../...
Rady Gminy .....
z dnia .....
w sprawie inkasa podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 172, poz. 1441; z 2006 r. Nr 17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327, Nr 138, poz. 974, Nr 173, poz. 1218) w związku z art. 6b ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, Nr 191, poz. 1412, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1825; z 2007 r. Nr 109, poz. 747;

z 2008 r. Nr 116, poz. 730), art. 6 ust. 12 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828, Nr 251, poz. 1847; z 2008 r. Nr 93, poz. 585, Nr 116, poz. 730) oraz art. 6 ust. 8 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682, Nr 216, poz. 1826; z 2005 r. Nr 143, poz. 1199, Nr 164, poz. 1365, Nr 179, poz. 1484; z 2006 r. Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1825; z 2008 r. Nr 116, poz. 730) oraz art. 47 § 4a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 733, Nr 143, poz. 1199; z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 217, poz. 1590, Nr 225, poz. 1635; z 2007 r. Nr 105, poz. 721, Nr 112, poz. 769, Nr 120, poz. 818, Nr 225, poz. 1671; z 2008 r. Nr 118, poz. 745) zarządza się co następuje:

§ 1. Uchwałą niniejszą Rada Gminy w .....:

1) zarządza pobór podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa;
2) określa inkasentów ww. podatków;
3) określa termin płatności dla inkasentów;
4) wyprowadza i określa wynagrodzenie dla inkasentów.

§ 2. Zarządza się na terenie gminy ..... pobór podatku rolnego, podatku leśnego i podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa.

§ 3. Inkaso podatków rolnego, leśnego i od nieruchomości powierza się:

1) .....
2) .....
3) .....

§ 4. Pobrane w danym miesiącu podatki powinny być przez inkasenta wpłacone na rachunek lub w kasie Urzędu Gminy w terminie 2 dni roboczych od dnia, w którym wpłata podatku przez podatnika zgodnie z przepisami prawa powinna nastąpić.

§ 5. Ustala się wynagrodzenie za inkaso w wysokości 15% od sumy zainkasowanych i terminowo przekazanych do Urzędu Gminy ..... podatków pobranych we wsiach:..... .

§ 6. Ustala się wynagrodzenie za inkaso w wysokości 10% od sumy zainkasowanych i terminowo przekazanych do Urzędu Gminy ..... podatków pobranych w pozostałych wsiach Gminy.

§ 7. Traci moc uchwała Nr ..... Rady Gminy ..... z dnia ..... w sprawie poboru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości oraz określenia inkasentów i wynagradzania za inkaso.

§ 8. Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa ..... .

Przewodniczący Rady Gminy

….....

Kolejnym aktem prawnym, zawierającym przepisy upoważniające radę gminy do podejmowania uchwał podatkowych, jest Ordynacja podatkowa. Uprawnienie rady do wydawania aktów prawa miejscowego dotyczy następujących spraw:

- ustalania wynagrodzenia dla płatników i inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody budżetu gminy (art. 28 § 4 Ordynacji),
- wyznaczania późniejszego niż ustawowy terminu płatności dla inkasentów podatków i opłat samorządowych (art. 47 § 4a Ordynacji),
- wprowadzania opłaty prolongacyjnej z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminów płatności podatków oraz zaległości podatkowych (art. 57 § 7 Ordynacji).

Kompetencje rady gminy w zakresie opłaty skarbowej sprowadzają się do możliwości zarządzenia inkasa, określenia inkasentów i wynagrodzenia za inkaso (art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej – Dz.U. Nr 225, poz. 1635).

1.2.2.3. Konstrukcja prawna uchwały podatkowej

Podstawowy problem praktyczny związany z wykorzystywaniem uchwał podatkowych jako instrumentów oddziaływania dotyczy tego, jak te uchwały powinny być zbudowane, jaka powinna być ich systematyka wewnętrzna, jak je należy redagować, jak powoływać inne przepisy, jak wprowadzać zmiany itp. Chodzi o poprawne opracowanie treści aktu prawnego, jakim jest uchwała rady. Opracowanie uchwały jest to proces, który obejmuje szereg zagadnień, bezpośrednio rzutujących na jakość tworzonego przez gminy prawa. Problemy te są istotne z uwagi na to, że gminy nie mają zatrudnionych specjalistów do spraw legislacji i rzadko mogą sobie pozwolić ze względów finansowych na korzystanie z ich usług. Tak więc redagowanie treści uchwał, określanie ich układu dokonywane jest z reguły przez pracowników zajmujących się w gminie podatkami i jedynie nadzorowane przez radcę prawnego. Bardzo często tak przygotowany projekt uchwały jest gruntownie zmieniany przez radnych w trakcie sesji. W efekcie poziom legislacyjny uchwał podatkowych jest bardzo niski. Wpływa na to wiele czynników, z których zasadniczym, według autora tej części opracowania, jest brak jasnych reguł, które odnosiłyby się do opracowywania aktów prawnych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Postanowienia dotyczące treści i formy uchwały są dosyć często zawarte w ustawach (i aktach wykonawczych do nich) upoważniających radę gminy do uregulowania danej problematyki. Są to z reguły przepisy odnoszące się do treści uchwały, np. uchwała w sprawie zwolnień przedmiotowych, stawek, ulg podatkowych. Ustawodawca niekiedy bardzo szczegółowo wskazuje, jakie kwestie muszą lub mogą być uregulowane w uchwale, kładąc, co oczywiste, nacisk na zakres przedmiotowy uchwały. Nie ma tam natomiast sformułowanych wymogów co do jej formy i układu.

Poza ustawami kompetencyjnymi i przepisami wykonawczymi do nich analizowana problematyka w niewielkim zakresie uregulowana jest w ustawie o samorządzie gminnym. W rozdziale 4 tej ustawy zatytułowanym „Akty prawa miejscowego stanowionego przez gminę" zawarte są trzy artykuły, które zawierają ogólne upoważnienie rad do tworzenia prawa miejscowego w formie uchwał. Zawarte tam są odesłania do innych ustaw zawierających upoważnienia do podejmowania uchwał i do ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych[3]. Nie ma tam żadnych przepisów dotyczących uchwał podatkowych. Jest to jak widać szczątkowa jedynie regulacja, która niewiele wnosi do omawianej problematyki. Tytuł tego rozdziału ustawy o samorządzie gminnym nie odpowiada jego treści, gdzie zasygnalizowana jest jedynie możliwość stanowienia uchwał przez gminę, bez podania jakichkolwiek wymogów dotyczących ich redakcji, formy i układu. Nie ma tam też odesłania do aktów, w których kwestie te są uregulowane. Tak więc i ten akt nie jest za bardzo pomocny gminie przy redagowaniu uchwały.

Powołana wyżej ustawa o samorządzie gminnym uprawnia radę gminy do uchwalenia statutu gminy, w którym uregulowane mogą być wszystkie sprawy związane z organizacją działalności organów i jednostek gminy. I na tej podstawie rady gmin w statucie regulują sprawy dotyczące bezpośrednio problematyki redakcji, układu i systematyki wewnętrznej projektów uchwał. Analiza statutów gmin pozwala stwierdzić, że zagadnienia te są tam uregulowane niekiedy w sposób bardzo szczegółowy. Zawarte w statutach gmin zasady opracowywania projektów uchwał obejmują również określenie wymogów formalnych dotyczących budowy i układu projektowanych aktów.

Kolejnym aktem prawnym traktującym o opracowywaniu aktów prawnych jest rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej"[4]. W rozporządzeniu tym określono m.in. podstawowe elementy metodyki przygotowania i sposób redagowania projektów aktów normatywnych, w tym także aktów prawa miejscowego. Obowiązujące „Zasady techniki prawodawczej", w założeniu, dotyczą i wiążą wszystkie organy uprawnione do tworzenia prawa. Potwierdzeniem tego w odniesieniu do gmin jest nowy dział VII dotyczący projektów aktów prawa miejscowego. Są tam wskazane przepisy „Zasad techniki prawodawczej", które powinny być odpowiednio stosowane przy opracowywaniu projektów aktów prawa miejscowego. Za stosowaniem tych zasad przy opracowywaniu uchwał przez rady gmin przemawia nie tylko brzmienie, może nie najszczęśliwiej umiejscowionego przepisu rozporządzenia, ale również względy merytoryczne. Stosowanie i przestrzeganie warunków przygotowania projektów aktów tam zawartych przyczynia się do podniesienia poziomu legislacyjnego uchwał i będzie dużym ułatwieniem dla podmiotów przygotowujących projekty. „Zasady techniki prawodawczej" stanowią pewnego rodzaju model opracowania i redagowania aktów, którym organy gmin mogą się posługiwać jako wzorcem odnoszonym do uchwał podatko-

[3] Dz.U. z 2005 r. Nr 190, poz. 1606.
[4] Dz.U. Nr 100, poz. 908.

wych. W praktyce jest to pomocne przy odrzucaniu niekiedy bardzo dziwnych propozycji przepisów zgłaszanych przez podmioty mające przyznaną inicjatywę uchwałodawczą. Samo wskazanie na niezgodność wnoszonego projektu z „Zasadami techniki prawodawczej" pozwala w wielu przypadkach na wyeliminowanie propozycji nieprzygotowanych i źle zredagowanych. Powoływanie się na „Zasady techniki prawodawczej" ułatwia też organom nadzoru eliminowanie z systemu źle zredagowanych i często niezrozumiałych zapisów zawartych w uchwałach.

Nie wszystkie przepisy „Zasad techniki prawodawczej" znajdują zastosowanie do aktów prawa miejscowego. Zgodnie z § 143 rozporządzenia do aktów prawa miejscowego stosuje się odpowiednio zasady wyrażone w dziale VI, z wyjątkiem § 141, w dziale V, z wyjątkiem § 132, w dziale II oraz w dziale I rozdziały 2-7, a do przepisów porządkowych – również w dziale I rozdział 9, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Odpowiednie stosowanie wskazanych wyżej przepisów oznacza, że normy te powinny być dostosowane do rodzaju aktów prawa miejscowego i organu, który go wydaje. I tu pojawiają się pierwsze wątpliwości, dotyczące zwłaszcza „odpowiedniego" stosowania przepisów działu I rozdziałów 2-7. Jest to dział poświęcony projektom ustaw, a więc aktom, które nie mogą być tworzone przez organy samorządu terytorialnego. Jak się wydaje, zawarte w tym dziale przepisy należy odnosić do uchwał podejmowanych przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Są to akty organów władzy lokalnej, które swym charakterem prawnym są najbliższe ustawom. Jeżeli tak, to dziwić może, dlaczego z odpowiedniego stosowania wyłączony został rozdział 1 tego działu zasad techniki prawodawczej. W rozdziale tym zawarto tak ważne zasady, jak obowiązek wyczerpującego regulowania danej dziedziny spraw (§ 2), zakaz powtarzania przepisów zamieszczonych w innych ustawach (§ 4), czy też nakaz redagowania zdań zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego (§ 7). Czy to oznacza, że te i inne równie ważne zasady opracowywania projektu aktu nie powinny być stosowane w przypadku uchwał rad? Pozytywna odpowiedź na to pytanie nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia, nawet na gruncie dalszych postanowień „Zasad techniki prawodawczej".

Kłopoty może w gminach sprawiać odpowiednie stosowanie rozdziału 7 działu I zawierającego reguły oznaczania przepisów ustawy i ich systematyzacji. Wynika z nich, że podstawową jednostką redakcyjną ustawy jest artykuł. Są to jednostki tradycyjnie zastrzeżone dla regulacji ustawowych. Wynikająca z § 143 możliwość odpowiedniego stosowania postanowień tego rozdziału do uchwał pozwala stosować w nich artykuły. Nie jest to problem istotnie rzutujący na systematykę wewnętrzną uchwał, ale może wywoływać niepotrzebnie wątpliwości dotyczące tego, czy jednostką redakcyjną w uchwale powinien być artykuł czy paragraf? Według autora tej części opracowania, nazwa podstawowej jednostki redakcyjnej nie ma znaczenia z punktu widzenia racjonalnej systematyki wewnętrznej. Sprawy te z reguły są uregulowane w statucie.

W dziale II „Zasad techniki prawodawczej", który w całości może być wykorzystywany przy redagowaniu projektów aktów prawa miejscowego, zawarto zasady zmiany (nowelizacji) ustawy. Zawarte tam reguły w sposób bardzo precyzyjny normują zasady dokonywania nowelizacji aktów, co ma bardzo często miejsce w odniesieniu do uchwał podatkowych. Powszechne stosowanie tych zasad przez organy gmin przyczyni się do zwiększenia przejrzystości nowelizowanych uchwał.

Do konstruowania aktów prawa miejscowego nie znajdują zastosowania przepisy działu III i IV „Zasad techniki prawodawczej". Działy te traktują o zasadach sporządzania tekstów jednolitych i sprostowaniu błędu. Problematyka ta jest również uregulowana w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Zgodnie z art. 17 ust. 1 tej ustawy błędy w ogłoszonym tekście aktu prawnego prostuje się w formie obwieszczenia. Chodzi tutaj o błędy występujące między tekstem oryginału a tekstem opublikowanym w dzienniku urzędowym. W tym trybie nie można prostować błędów merytorycznych, zawartych w tekście uchwały. Jeżeli takie wystąpią, właściwym trybem jest zmiana danego przepisu poprzez organ, który wydał dany akt. Sprostowanie błędu dokonywane jest w formie obwieszczenia i ogłasza się je w tym samym dzienniku urzędowym, w którym ogłoszono prostowany akt. Błędy są prostowane przez organy wydające dzienniki urzędowe, w których dany akt jest ogłoszony. W przypadku uchwał podatkowych błędy będą więc prostowane przez wojewodę wydającego wojewódzki dziennik urzędowy.

Teksty jednolite mogą być sporządzane przez organy gmin na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Powinny one być ogłaszane, jeżeli liczba zmian w danym akcie jest znaczna lub gdy akt był wielokrotnie uprzednio nowelizowany i posługiwanie się tekstem aktu jest utrudnione. Teksty jednolite aktów ogłasza organ właściwy do wydania aktu normatywnego. W przypadku uchwał gmin teksty jednolite będą sporządzane niezwykle rzadko, przede wszystkim z uwagi na niezbyt rozbudowany ich tekst oraz roczny okres obowiązywania (np. uchwały w sprawie stawek podatkowych). Uchwały podjęte na czas nieokreślony są w praktyce zmieniane poprzez uchwalenie nowego aktu. Do rzadkości należą uchwały podatkowe, które były zmieniane tak często, że utrudnia to korzystanie z ich tekstu. Stąd też instytucja tekstów jednolitych w stosunku do uchwał podatkowych nie będzie powszechnie wykorzystywana.

Dział V „Zasad techniki prawodawczej" poświęcony jest projektom aktów wykonawczych (rozporządzeń). Uchwały podatkowe mogą być zaliczone do aktów wykonawczych w stosunku do ustawy. Uchwały rad nie są typowym aktem wykonawczym, niemniej zawsze są podejmowane na podstawie upoważnienia ustawowego, a przez to służą wykonaniu ustawy. Te cechy uchwał podatkowych przemawiają za traktowaniem ich na gruncie „Zasad techniki prawodawczej" jako aktów wykonawczych. W związku z tym przepisy tego działu znajdą pełne zastosowanie do uchwał podatkowych. Wśród nich są tak ważne zasady, jak: zakaz zamieszczania w uchwale przepisów niezgodnych z ustawą upoważniającą

lub innymi ustawami i ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, czy też zakaz powtarzania w uchwale przepisów ustawy upoważniającej oraz przepisów innych aktów prawnych.

Do aktów prawa miejscowego znajdują odpowiednie zastosowanie zasady zawarte w dziale VI dotyczącym projektów aktów normatywnych o charakterze wewnętrznym (uchwał i zarządzeń). Przepisy tego działu, co należy podkreślić, nie mogą być stosowane w odniesieniu do uchwał podatkowych. Uchwały te mają bowiem charakter przepisów powszechnie obowiązujących. Nie mogą być zatem opracowywane na zasadach przewidzianych dla aktów o charakterze wewnętrznym. Myląca może być tu nazwa jednego z tych aktów zawarta w tytule działu – uchwała. Chodzi tu o uchwały będące aktem wewnętrznym, a nie uchwały podatkowe.

1.2.2.4. Procedura podejmowania uchwał podatkowych

Przez procedurę podejmowania uchwał podatkowych należy rozumieć uporządkowany proces składający się z szeregu etapów, których spełnienie prowadzi do podjęcia uchwały. Pierwszym z nich, niejako wszczynającym ten proces, jest inicjatywa uchwałodawcza, następnym przygotowanie projektu uchwały, postępowanie z nim na sesji, podjęcie uchwały i jej podpisanie. Proces ten powinien być uregulowany prawnie, a to z uwagi na konieczność określenia stabilnych, powtarzalnych i uporządkowanych zasad tworzenia tego aktu prawa miejscowego. W ustawie o samorządzie gminnym trudno jest się doszukać całościowego uregulowania tego procesu. Brakuje tam przepisów, które normowałyby sprawy o fundamentalnym znaczeniu, takie jak np. określenie podmiotów uprawnionych do inicjatywy uchwałodawczej, tryb przygotowania projektu uchwały, układ i systematyka wewnętrzna projektu i samej uchwały, sporządzanie i zawartość uzasadnień do projektów itp. Kwestie te niekiedy też fragmentarycznie są uregulowane w ustawach szczególnych, gdzie unormowane są sprawy dotyczące poszczególnych rodzajów uchwał podejmowanych przez rady gmin. W przypadku aktów podatkowych tego typu regulacje w zasadzie nie występują. Przy tak mizernym unormowaniu procesu uchwałodawczego w ustawach cały ciężar stworzenia prawidłowego modelu postępowania z uchwałami spoczywa na radach gmin. Procedura uchwałodawcza jest samodzielnie uregulowana przez gminy w statutach.

Analiza zawartych w statutach przepisów regulujących proces tworzenia pozwala stwierdzić dużą różnorodność w ujęciu formalnym i merytorycznym. Jest to wynik braku jednolitego modelu – wzorca określonego aktami wyższego rzędu, który mógłby być powielany przez poszczególne rady gmin. Daje się zauważyć, że rolę tego wzorca zastępują rozwiązania zawarte w statutach dużych miast. Małe gminy starają się powielać i wiernie naśladować regulacje zawarte zwłaszcza w statutach miast wojewódzkich. Prowadzi to do ujednolicenia tych przepisów na obszarze województw. Jest to zjawisko pozytywne, ponieważ statuty dużych miast charakteryzują się przyzwoitym poziomem legislacyjnym.

Zawarte w statutach przepisy regulujące proces stanowienia uchwał charakteryzują się dużą stabilnością. Zmiany ich treści są wprowadzane stosunkowo rzadko. Niekiedy daje się zaobserwować negatywne zjawisko utrzymywania w mocy przepisów statutowych, które stały się nieaktualne z uwagi na zmianę struktur organizacyjnych lub nazewnictwa.

Cechą charakterystyczną omawianych regulacji jest ich wtórny charakter w stosunku do pewnych zwyczajów związanych z procedurą uchwałodawczą. Można stwierdzić, że pomimo istnienia regulacji statutowych, rzeczywisty tryb postępowania z projektem uchwały jest nieco inny, z reguły uproszczony. Stosunkowo często można zaobserwować, że np. systematyka wewnętrzna uchwały zawarta w statucie nie jest zastosowana w określonych uchwałach, gdzie wprowadzono inny podział i układ poszczególnych przepisów. Jest to spowodowane w dużej mierze brakiem jasnych reguł określających stosunek statutu do innych aktów prawa miejscowego.

W zawartych w statutach przepisach regulujących procedurę uchwałodawczą nie ma przewidzianych specyficznych regulacji dotyczących podejmowania uchwał podatkowych. Są one podejmowane na ogólnych zasadach przewidzianych dla uchwał. Brak tej specyfiki nie może dziwić z uwagi zarówno na stosunkowo niewielkie uprawnienia rad do kształtowania konstrukcji podatków, jak i niewielką rolę fiskalną tych świadczeń. Są to uchwały bardzo często podejmowane w danym roku na zasadzie powielenia regulacji obowiązujących w roku poprzednim, z niewielkimi zmianami aktualizacyjnymi wynikającymi ze zmiany przepisów ustawowych lub waloryzacji stawek.

Pierwszym etapem omawianej procedury jest inicjatywa uchwałodawcza. Należy przez nią rozumieć uprawnienie określonych podmiotów do inicjowania procesu normowania określonych spraw przez organ stanowiący w drodze uchwały. Najczęściej inicjatywa uchwałodawcza sprowadza się do opracowania i przedstawienia radzie stosownego projektu uchwały. Niekiedy propozycja ta musi zawierać uzasadnienie i symulację skutków finansowych, które wystąpią po jej uchwaleniu. Projekty uchwał przedłożone radzie przez podmioty mające inicjatywę uchwałodawczą muszą być przez ten organ rozpatrzone. Nie oznacza to, że muszą one prowadzić do podjęcia wnioskowanych uchwał. Organ stanowiący może postanowić o odrzuceniu inicjowanych regulacji.

Inicjatywa uchwałodawcza jest przypisana określonym w przepisach podmiotom, które mogą ją wykonywać zarówno samodzielnie, jak i na wniosek innych zainteresowanych podmiotów. Wniosek o podjęcie inicjatywy uchwałodawczej może być złożony przez każdą zainteresowaną osobę. Czy będzie on skutkował podjęciem stosownych działań przez podmiot posiadający inicjatywę uchwałodawczą, jest już zależne do tego podmiotu. Może on złożyć stosowny projekt uchwały albo nie wykorzystać przysługujących uprawnień, wówczas gdy nie przekonają go argumenty podniesione we wniosku.

Kwestia inicjatywy uchwałodawczej nie została uregulowana wprost w ustawie o samorządzie gminnym, gdzie stwierdza się jedynie, że wójt (burmistrz, prezydent) przygotowuje projekty uchwał rad gmin (art. 30 ust. 2 pkt 1).

Z zapisu tego trudno wywieść wprost, czy ten organ gminy posiada inicjatywę uchwałodawczą, czy też jest zobowiązany do przygotowywania każdego projektu uchwały i to niezależnie od tego, kto jest jego wnioskodawcą. Brzmienie przytoczonej regulacji wskazuje jedynie na obowiązek przygotowania projektu uchwał rad. Według autora tej części opracowania, przepis ten znajdzie zastosowanie w stosunku do własnych inicjatyw prawotwórczych tego organu, jak i wówczas, gdy inicjatywa uchwałodawcza innego uprawnionego podmiotu nie przybiera postaci projektu uchwały (wnioski mieszkańców, samorządu lub organizacji). Przepis ten nie przesądza jednak o tym, czy wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi) przysługuje inicjatywa ustawodawcza. Traktuje on bowiem o obowiązku przygotowania projektu, a nie uprawnieniu do inicjowania procesu uchwałodawczego. W żadnym razie z przepisu tego nie można wywieść, że organ ten ma inicjatywę uchwałodawczą. Na tej podstawie, według autora tej części opracowania, organ ten nie mógłby skutecznie domagać się podjęcia przez radę stosownych uchwał. Stąd też wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi) przyznawana jest inicjatywa uchwałodawcza w statutach gmin. Gminy w swoich statutach wskazują także inne podmioty, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza. Kompetencja rady gminy do takiego działania znalazła potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 17 listopada 1995 r.[5], w którym stwierdza się, że na podstawie art. 3 ust. 1 i art. 18 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym, rada gminy może w statucie określić organy, którym przysługuje inicjatywa uchwałodawcza w sprawach rozstrzyganych w drodze uchwały. Katalog podmiotów, którym w statutach komunalnych przyznano inicjatywę uchwałodawczą, jest szeroki i obejmuje w szczególności:

1) wójta, burmistrza, prezydenta,
2) przewodniczącego rady,
3) grupę radnych,
4) kluby radnych,
5) komisje – stałe i doraźne,
6) organy jednostek pomocniczych,
7) grupę mieszkańców.

Nie ma w obowiązującym systemie ograniczeń co do możliwości przyznania w statucie inicjatywy uchwałodawczej określonym podmiotom. Stąd też rada ma duży zakres swobody przy określaniu tego katalogu.

Kolejnym etapem procedury uchwałodawczej jest przygotowanie projektu uchwały. Przez przygotowanie projektu uchwały należy rozumieć zespół czynności i działań zmierzających do opracowania pisemnego dokumentu wyrażającego treść zamierzonego rozstrzygnięcia i odpowiadającego co do treści i formy warunkom określonym przepisami prawa. Tego typu dokument jest przedmiotem obrad organu stanowiącego i po pomyślnym głosowaniu przybiera postać uchwały tego organu.

[5] Sygn. akt SA/Wr 2515/95 – opublikowany [w:] OSS 1996, nr 1.

Ustawa o samorządzie gminnym nie zawiera szczególnych regulacji w zakresie przygotowywania projektów uchwał. Jedynie w art. 30 ust. 2 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym, o czym już była mowa, zawarto dość lakoniczne stwierdzenie, że to do zadań wójta należy przygotowywanie projektów uchwał rady gminy. Obowiązek sporządzenia projektu uchwały przez wójta nie wyklucza możliwości przygotowania projektu przez podmiot posiadający inicjatywę uchwałodawczą. Jeżeli taki projekt odpowiada warunkom przewidzianym w statucie, to staje się przedmiotem obrad rady.

O możliwości przygotowania projektu uchwały przez inne niż wójt (burmistrz, prezydent) podmioty świadczą zapisy statutów. Z analizy tych aktów wynika, że rozwiązania w tym zakresie są zróżnicowane, podobnie jak i w kwestiach związanych z samym tworzeniem projektu oraz warunków formalnych, które powinien on spełniać. Można wyróżnić cztery podstawowe sposoby przygotowywania projektów uchwał. Oto one:

1. Projekt uchwał sporządza sam wnioskodawca i przedkłada go w formie pisemnej na ręce przewodniczącego rady.
2. Inicjatywa uchwałodawcza pochodzi od uprawnionego podmiotu, ale sam projekt uchwały przygotowuje wójt (burmistrz, prezydent).
3. Projekt przygotowuje alternatywnie wnioskodawca albo wójt (burmistrz, prezydent).
4. Projekt przygotowuje wójt (burmistrz, prezydent), ale jedynie wtedy, gdy podmiot występujący z inicjatywą uchwałodawczą nie sporządza projektu.

Każdy z tych modeli jest dopuszczalny z uwagi na postanowienia ustawy o samorządzie gminnym. Podstawą ich funkcjonowania są zapisy statutów, które uwzględniają preferencje i przyzwyczajenia radnych uczestniczących w tym procesie.

Projekt, co do zasady, składany jest w formie pisemnej. Należy jednak wspomnieć, że w niektórych statutach przewiduje się wyjątek od tej zasady – projekty uchwał o charakterze proceduralnym mogą być wnoszone ustnie, a po przegłosowaniu są one jedynie odnotowywane w protokole sesji.

Dużo uwagi poświęca się w statutach komunalnych wymogom formalnym, które musi spełniać złożony projekt uchwały. Generalnie wskazuje się, iż powinien być on zredagowany w sposób zwięzły, syntetyczny, przy użyciu wyrażeń w ich powszechnym znaczeniu. Należy przy tym unikać posługiwania się wyrażeniami specjalistycznymi, zapożyczonymi z języków obcych i neologizmami. Projekt uchwały powinien zawierać w szczególności:

1) datę i tytuł,
2) podstawę prawną,
3) ścisłe określenie przedmiotu uchwały i środków jej realizacji,
4) określenie organu, któremu powierza się wykonanie uchwały,
5) termin wejścia w życie uchwały i ewentualny czas jej obowiązywania,
6) podpis autora projektu.

Do projektu uchwały dołącza się pisemne uzasadnienie, które powinno zawierać m.in. wyjaśnienie potrzeby i celu podjęcia uchwały, informację o aktualnym stanie faktycznym i prawnym w dziedzinie objętej uchwałą oraz przewidywane skutki prawne, finansowe i społeczne wynikające z przyjęcia uchwały.

Jeżeli projekt zawiera błędy formalne lub braki w wymogach formalnych, jest zwracany wnioskodawcy do uzupełnienia.

Często już na etapie składania projektu wymagane jest dołączenie do niego niezbędnych opinii. W tym zakresie w zasadzie zasadą stało się obligatoryjne opiniowanie projektu przez wykwalifikowany podmiot posiadający wiedzę prawniczą, najczęściej radcę prawnego. Wnoszony projekt powinien zawierać jego parafę albo też pieczątkę i podpis. W sytuacji gdy podjęcie uchwały wywołuje skutki finansowe, niektóre statuty wymagają wyrażenia opinii przez skarbnika gminy, który pozytywną opinię o projekcie wyraża przez złożenie podpisu i pieczęci imiennej. W większości wypadków opinie właściwych komisji rady oraz zarządu uzyskiwane są jednak dopiero po przekazaniu projektu do konsultacji już po jego przedłożeniu radzie.

W statutach gmin nie ma natomiast, o czym już wspomniano, szczególnych postanowień dotyczących przygotowywania projektów uchwał podatkowych. Projekty te są przygotowywane na ogólnych zasadach określonych w tych aktach. W niektórych jednak sytuacjach, zwłaszcza przy przygotowywaniu projektów uchwał wprowadzających zwolnienia i ulgi podatkowe, zasadne wydaje się być wprowadzenie obligatoryjnego wymogu przedstawiania symulacji skutków, jakie wywołują one w budżecie. Można też rozważyć wprowadzenie do statutów rozwiązań obowiązujących przy przygotowywaniu i uchwalaniu ustaw podatkowych.

Przygotowany zgodnie z wymogami formalnymi projekt uchwały, najczęściej po uprzednim uzyskaniu akceptacji prawnika co do jego zgodności z prawem, przedkładany jest radzie. Odpowiednie procedury w tym zakresie szczegółowo regulują statuty gminne.

Wyróżnić można dwa sposoby przedstawiania projektu uchwały radzie:

1) wnioskodawca przedkłada projekt podmiotowi odpowiedzialnemu za przygotowanie materiałów na sesję (najczęściej jest to przewodniczący rady);
2) wnioskodawca samodzielnie przedstawia projekt na sesji albo też w jego imieniu czyni to upoważniony podmiot.

Po złożeniu projektu uchwały zwykle wymaga ona zaopiniowania przez wyznaczone podmioty. W niektórych statutach gminnych wprowadzono jednak, o czym już wspomniano, wymóg uzyskania odpowiednich opinii (zwykle prawnika) jeszcze przed złożeniem projektu. Podmiotami uprawnionymi do oceny projektów są właściwe komisje, kluby radnych, a także sekretarz i skarbnik w sprawach należących do ich właściwości. W ściśle określonych przypadkach, najczęściej gdy ustawa tak stanowi, projekt uchwały wymaga zaopiniowania przez podmioty zewnętrzne, np. związki zawodowe, kuratora oświaty czy też organy inspekcji sanitarnej. Nie wszystkie jednak projekty wymagają opiniowa-

nia. Z analizy statutów wynika, że zwykle opinia właściwej komisji nie jest wymagana przy projektach uchwał w sprawach personalnych. Uchwały podatkowe nie wymagają wcześniejszego zaopiniowania przez podmioty zewnętrzne.

W celu zdyscyplinowania organów opiniujących w statutach komunalnych wprowadzono terminy, w których sporządzone opinie powinny być przedkładane. Terminy te nie są jednolite i w niektórych wypadkach mogą być przedłużane. Nieprzedstawienie opinii we wskazanym terminie skutkuje zwykle jej pominięciem i nie wstrzymuje prac nad projektem, chyba że rada zadecyduje inaczej. W niektórych statutach wskazuje się, że niezachowanie terminu na przedstawienie opinii powoduje, iż opinia taka jest bezskuteczna.

Najczęściej jako podmiot opiniujący wskazuje się właściwe przedmiotowo komisje rady, przy czym albo przygotowują one opinię indywidualnie, albo też w porozumieniu z pozostałymi komisjami, tworząc zespoły robocze do opracowania wspólnego stanowiska. Na posiedzeniu rady stanowisko komisji prezentuje wybrany z jej składu radny-sprawozdawca, który w szczególności informuje o proponowanych przez komisję poprawkach oraz o nieprzyjętych przez nią wnioskach i opiniach innych komisji i radnych, a także o motywach ich odrzucenia. Niektóre statuty przewidują, że w sytuacji, gdy w danej sprawie właściwych jest więcej komisji, przewodniczący wyznacza komisję wiodącą, która przygotowuje opinię w oparciu o sugestie wszystkich właściwych komisji.

Komisje dokonują rozstrzygnięcia w głosowaniu, a następnie przedstawiają swoje, najczęściej pisemne stanowisko, w którym wnioskują o: przyjęcie projektu bez poprawek, przyjęcie z określonymi poprawkami albo odrzucenie projektu. Wnioski i propozycje poprawek odrzucone przez komisję, po ich zgłoszeniu w formie pisemnej na żądanie wnioskodawców zamieszcza się w stanowisku jako wnioski mniejszości.

Szczególne zasady w zakresie opiniowania przewidziane są dla tzw. projektów pilnych. Zwykle organ wykonawczy, w szczególnie uzasadnionych przypadkach, może określić wniesiony przez siebie projekt jako pilny. Taki pilny projekt wójt może wnieść też już na posiedzeniu rady – po przekazaniu do komisji powinien być on zaopiniowany na najbliższej sesji rady. Możliwa jest też sytuacja, gdy wobec projektu zgłoszonego dopiero na sesji, a więc wcześniej niezaopiniowanego, członek rady może wnieść o jego odesłanie do zaopiniowania. Wniosek taki poddaje się głosowaniu, a jego odrzucenie oznacza zgodę rady na rozszerzenie porządku obrad o tę sprawę.

Po przedłożeniu projektu i jego zaopiniowaniu trafia on na sesję rady. Formą obrad rady gminy są sesje i tylko na sesjach organ stanowiący gminy może podejmować uchwały. Sesja może odbywać się w ciągu jednego posiedzenia lub kilku posiedzeń. Zwołanie sesji należy do kompetencji przewodniczącego, który czyni to z własnej inicjatywy lub na wniosek. Jeśli z inicjatywą zwołania sesji występuje organ wykonawczy lub sama rada, powinna być ona zwołana w terminie 7 dni od złożenia wniosku. W przypadku zwoływania sesji na wniosek innych podmiotów ustawa o samorządzie gminnym nie wprowadza żadnego terminu, w którym sesja powinna się odbyć.

Z analizy statutów komunalnych wyraźnie wynika, że etapem poprzedzającym samą sesję jest jej przygotowanie przez przewodniczącego. Jest on zobowiązany m.in. do zwrócenia się do komisji rady o wskazanie spraw, które powinny znaleźć się w porządku obrad zwoływanej sesji, ustalenie projektu porządku obrad, miejsca, dnia i godziny rozpoczęcia sesji, przygotowanie materiałów niezbędnych dla radnych.

Powszechna jest regulacja, iż przewodniczący podaje do publicznej wiadomości informację o sesji co najmniej na 3 dni przed jej planowanym odbyciem. Działanie to po części zapewnia wypełnienie zapisanej w Konstytucji RP oraz w art. 11b ust. 1 i 2 ustawy o samorządzie gminnym zasady jawności. Zakłada ona, iż działalność organów samorządu jest co do zasady jawna, a wszelkie ograniczenia jawności mogą wynikać wyłącznie z ustaw. Jawność działania organów obejmuje także prawo obywateli do uzyskania informacji, wstępu na sesje rady i posiedzenia komisji, a także dostęp do dokumentów wynikających z wykonywania zadań publicznych, w tym protokołów posiedzeń organów i komisji. Ograniczenia jawności mogą wynikać wyłącznie z ustaw. W samych statutach komunalnych wskazuje się, iż wyłączenie jawności stosuje się ze względu na określoną w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa. Jeśli wyłączono jawność obrad, to w sesji mogą brać udział jedynie radni i osoby zaproszone. Wyłączenie jawności może dotyczyć całej sesji lub konkretnych punktów porządku obrad, np. głosowania w sprawach personalnych. Głosowanie tajne odbywa się zwykle za pomocą ponumerowanych kart, nierzadko ostemplowanych pieczęcią rady, a przeprowadza je wybrana spośród radnych komisja skrutacyjna.

Obradom przewodniczy, co do zasady, przewodniczący lub wiceprzewodniczący, co nie wyklucza prowadzenia obrad przez innego radnego. Uprawniony podmiot otwiera zwykle sesję słowami: „Otwieram ... (nr) ... sesję rady ... w ....". Początek sesji to sprawdzenie obecności radnych, co jest konieczne, gdyż *quorum* potrzebne do podejmowania uchwał wynosi połowę składu rady. Jest to o tyle istotne, że naruszenie ustawowych, statutowych i regulaminowych przepisów przy podejmowaniu uchwał przez pogwałcenie postanowień odnoszących się do wymaganego minimalnego *quorum* powoduje, że uchwały rady gminy są dotknięte wadą niezgodności z prawem. W statutach wprowadza się zapisy regulujące postępowanie w przypadku braku *quorum*. W takiej sytuacji możliwe jest przerwanie sesji przez przewodniczącego i wyznaczenie jej nowego terminu.

Sesja odbywa się według ustalonego porządku, który przyjmują radni. Ramowy porządek obrad sesji przedstawia się następująco:

1) zatwierdzenie porządku obrad;
2) przyjęcie protokołu poprzedniej sesji rady;
3) informacje i komunikaty przewodniczącego;
4) informacja o bieżących pracach wójta, burmistrza, prezydenta w okresie między sesjami;
5) uchwały, sprawy problemowe i sprawozdania;

6) interpelacje i zapytania;
7) sprawy różne i wolne wnioski.

Przy odpowiednim punkcie porządku obrad radni przystępują do rozpatrzenia projektu uchwały. Projekt przedstawia projektodawca lub inna osoba występująca w jego imieniu (referent). Prezentacja sprowadza się zwykle do przedstawienia jedynie generalnych założeń projektu, co wynika z faktu, iż w większości przypadków radni już przed sesją mieli możliwość zapoznania się z projektem uchwały. Po wystąpieniu projektodawcy lub jego przedstawiciela, przedstawiane są sporządzone do projektu opinie i następuje dyskusja. Głos zabiera się według kolejności zgłoszeń, chociaż w pewnych przypadkach kolejność ta może nie zostać zachowana, zwłaszcza gdy dopuszcza się zabieranie głosu *ad vocem*. Prawo do głosu bywa czasowo limitowane. Ponadto przewodniczący sesji ma prawo i obowiązek dyscyplinować radnych biorących udział w dyskusji, w szczególności może on czynić im uwagi dotyczące tematu, formy i czasu trwania ich wystąpień, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach przywołać mówcę „do rzeczy". W toku dyskusji zgłaszane są poprawki do projektu, do których już po zamknięciu dyskusji ustosunkowuje się projektodawca. Może on wnosić autopoprawki do projektu, które nie podlegają już głosowaniu. Wystąpienie projektodawcy kończy etap merytorycznej dyskusji nad projektem. Ogłoszenie przez przewodniczącego głosowania nad projektem uniemożliwia dalszą dyskusję nad merytoryczną stroną projektu. Od tego momentu radni mogą zabierać głos jedynie w celu złożenia i uzasadnienia wniosków formalnych. Głosowanie w sprawie wniosku formalnego jest jawne, a rozstrzygnięcie zapada zazwyczaj zwykłą większością głosów.

Podobnie głosowanie nad projektem uchwały jest jawne. Odbywa się ono najczęściej przez podniesienie ręki i rozpoczyna od głosowania poprawek zgłoszonych przez radnych. Z uwagi na zasady ekonomii procesowej najpierw głosuje się poprawki, które są najdalej idące, tzn. takie, których przegłosowanie wyklucza inne poprawki. Następnie głosuje się nad projektem uchwały uwzględniającym autopoprawki i przyjęte przez radę poprawki. Rada gminy podejmuje uchwały zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu, chyba że ustawa stanowi inaczej (np. przy podejmowaniu uchwał w sprawie zobowiązań finansowych gminy czy też o przyjęciu statutu związku komunalnego). W statutach wymienia się też sprawy, w których konieczne jest uzyskanie bezwzględnej lub też innej kwalifikowanej większości. W przypadku gdy liczba radnych jest nieparzysta, dla uzyskania minimalnego *quorum* konieczna jest obecność co najmniej jednej osoby więcej niż wynosi liczba nieobecnych. Liczenie bowiem minimalnego *quorum* odbywa się poprzez zaokrąglenie w górę liczby powstałej z podzielenia przez dwa liczby wyrażającej skład rady.

Końcowym etapem postępowania z projektem na sesji jest ogłoszenie przez przewodniczącego wyników głosowania. W sytuacji gdy projekt uzyskał wymagane poparcie radnych, staje się on uchwałą. W przypadku zgłoszenia wątpliwości co do poprawności głosowania (przebiegu, obliczania głosów) w formie

wniosku formalnego powinno nastąpić jego rozpatrzenie i w razie uwzględnienia może nastąpić ponowne głosowanie.

Przegłosowaną uchwałę podpisuje przewodniczący rady, co nie wynika jednak bezpośrednio z przepisów ustawy o samorządzie gminnym, lecz z art. 15 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych, gdzie stwierdza się, że podstawą do ogłoszenia aktu normatywnego jest jego oryginał podpisany przez uprawniony do wydania takiego aktu podmiot[6]. Obowiązek ten znajduje powszechne odzwierciedlenie w statutach, gdzie ponadto wskazuje się, iż jeżeli obradom przewodniczy radny, który nie jest przewodniczącym ani wiceprzewodniczącym, to uchwały oprócz podpisu tej osoby winny być podpisane przez przewodniczącego lub jego zastępcę. Taki tryb postępowania znajduje potwierdzenie w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej", gdzie stwierdza się, że na oryginale aktu zamieszcza się podpis organu wydającego ten akt[7]. Pracami rady gminy kieruje jej przewodniczący, w związku z czym to on powinien podpisać ten akt, działając w imieniu rady gminy.

Uchwała po podpisaniu jest kierowana do publikacji, co warunkuje jej wejście w życie.

Obowiązująca od początku 2001 r. ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych gruntownie zmieniła dotychczasowe zasady publikowania i wchodzenia w życie uchwał rad gmin zawierających przepisy powszechnie obowiązujące. Uchwały podatkowe rad gmin podlegają ustawowemu obowiązkowi ich ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Jest to nakaz wynikający z art. 2 powołanej ustawy. Ich nieogłoszenie lub niedopełnienie innych warunków zawartych w tej ustawie skutkuje tym, że uchwały te nie obowiązują.

Wojewódzki dziennik urzędowy jest prowadzony przez wojewodę. Ma on obowiązek niezwłocznego ogłoszenia aktu w dzienniku urzędowym. I tu pojawia się problem pojmowania tej niezwłoczności, zwłaszcza w stosunku do uchwał podatkowych, które z reguły są podejmowane zwykle pod koniec roku poprzedzającego rok podatkowy. Ich wejście w życie jest zależne od ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Wojewoda, jak pokazują doświadczenia ostatnich lat, z reguły wywiązuje się z obowiązku niezwłocznego publikowania, ale niekiedy przybiera to postać nieformalnych uzgodnień dokonywanych z gminami, mających na celu jak najszybsze ogłoszenie uchwał podatkowych w dzienniku urzędowym.

---

[6] Obowiązek podpisania uchwały przez przewodniczącego rady powiatu i przewodniczącego sejmiku województwa wynika odpowiednio z ustawy o samorządzie powiatowym (art. 43 ust. 2) i ustawy o samorządzie województwa (art. 89 ust. 2). Nie ma takiego obowiązku w ustawie o samorządzie gminnym. Jest to jeden z szeregu przykładów wskazujących na to, że w ustawach ustrojowych problematyka stanowienia aktów prawa miejscowego jest uregulowana przypadkowo, fragmentarycznie, bez uzasadnienia zróżnicowania w stosunku do poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

[7] Zob. § 130 powołanego rozporządzenia.

Ogłoszone w dzienniku urzędowym akty prawa miejscowego wchodzą w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dana uchwała określa termin dłuższy. Jest to przepis w sposób precyzyjny określający dzień wejścia w życie uchwały. Pewne wątpliwości mogą powstać co do rozumienia tego, jaki dzień należy uznać za dzień ogłoszenia w dzienniku urzędowym. Problematyka ta jest uregulowana w art. 20 ust. 2 analizowanej ustawy, z którego wynika, że na każdym numerze dziennika oznacza się dzień jego wydania. Jako dzień wydania określa się datę nie wcześniejszą od daty udostępnienia dziennika do sprzedaży w urzędzie wojewódzkim. Tak rozumiany dzień wydania jest dniem ogłoszenia uchwał zamieszczonych w danym numerze. Przy obliczaniu terminu wejścia w życie uchwały nie uwzględnia się dnia ogłoszenia, z wyjątkiem przypadków, o czym niżej, gdy uchwała wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

Rady gmin mogą w uchwałach wskazać dłuższy termin ich wejścia w życie. W uchwałach podatkowych określenie dłuższego terminu jest niekiedy koniecznością. Uwaga ta dotyczy przede wszystkim co roku podejmowanych uchwał w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych. Uchwały te powinny wchodzić w życie z dniem 1 stycznia roku podatkowego. Ich wcześniejsze wejście w życie (tj. w trakcie roku poprzedzającego rok, na który są uchwalane) skutkowałoby, abstrahując w tym miejscu od zgodności z prawem takiego działania, zastąpieniem stawek obowiązujących w danym roku na podstawie wcześniej podjętej uchwały. Nowa uchwała określająca stawki zastąpiłaby „starą", podjętą rok wcześniej. Zbliżona sytuacja wystąpiłaby w przypadku wprowadzenia nowych ulg i zwolnień uchwałą rady. Niezamieszczenie w uchwale zapisu, że wchodzi ona w życie z początkiem roku podatkowego, prowadziłoby do jej obowiązywania po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Chcąc uniknąć problemów związanych z wcześniejszym obowiązywaniem tego typu uchwał, rady gminy muszą w uchwale wyraźnie wskazać dłuższy niż określony w art. 4 analizowanej ustawy termin wejścia w życie uchwały. Nie ma natomiast obowiązku zamieszczania w uchwale postanowień dotyczących wejścia w życie w sytuacji, gdy nie wydłuża się tego terminu. Bardzo często w uchwałach rad zamieszczany jest zapis, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Jest to powtórzenie regulacji wynikającej ze wskazanego art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych. Zamieszczanie w uchwałach przepisów zawartych w innych aktach normatywnych jest niezgodne z „Zasadami techniki prawodawczej"[8], niemniej w stosunku do uchwał podatkowych postanowienia tego typu pełnią czasami ważną funkcję informacyjną. Jest tak wówczas, gdy znajduje się w nich ponadto stwierdzenie, że uchwała znajduje zastosowanie w określonym roku podatkowym. W uchwałach rocznych (stawki) z tytułu uchwały i daty jej podjęcia nie zawsze można wyczytać, jakiego roku uchwała ta dotyczy. Stąd zamieszczenie w przepisach określających termin wejścia w życie zapisu jednoznacznie wska-

[8] Zob. §118 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej".

zującego, na jaki rok określone zostały np. stawki podatku od nieruchomości, jest wskazane.

Podstawą do ogłoszenia uchwały rady, co wynika z art. 15 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych, jest jej oryginał podpisany przez upoważniony do tego organ. Jest nim przewodniczący rady lub jego zastępca, co z reguły jest uregulowane w statucie gminy. Obok podpisu musi być umieszczona pieczęć urzędowa. Oryginał uchwały wraz z trzema kopiami jest przedstawiany wojewodzie z wnioskiem o ogłoszenie w dzienniku urzędowym. Wojewoda sprawdza, czy określone w tym przepisie wymogi formalne dotyczące uchwał są spełnione i niezwłocznie ogłasza ją w dzienniku urzędowym. Nie znajdują podstaw prawnych spotykane w pierwszym okresie obowiązywania ustawy działania wojewody, uzależniające ogłoszenie uchwały od stanowiska regionalnej izby obrachunkowej co do zgodności jej postanowień z obowiązującym prawem. Wojewoda jako organ wydający dziennik urzędowy nie może kontrolować zgodności z prawem ogłaszanych aktów ani wymagać spełniania przez nie warunków niezawartych w ustawie o ogłaszaniu aktów normatywnych. Uzależnianie ogłoszenia aktu od decyzji regionalnej izby obrachunkowej nie jest przewidziane – i słusznie – w tej ustawie. Zamieszczenie takiego warunku nadmiernie wydłużałoby termin ogłoszenia i w konsekwencji wejścia w życie uchwał rad. Uchwała odpowiadająca warunkom z art. 15 powinna być niezwłocznie przez wojewodę ogłoszona, a stwierdzenie jej nieważności wywołuje skutki przewidziane w innych aktach i w efekcie prowadzi do jej nieobowiązywania. Rada gminy w takiej sytuacji albo podejmuje całkowicie nową uchwałę, zmienia ją w części niezgodnej z prawem, albo odstępuje od jej ponownego uchwalenia.

1.2.2.5. Uchwały podatkowe a pomoc publiczna

1.2.2.5.1. Wprowadzenie

Na samym wstępie należy stwierdzić, że podejmowanie uchwał adresowanych do przedsiębiorców zawierających preferencje podatkowe wymaga ich zgodności z przepisami regulującymi dopuszczalność pomocy publicznej. Wynika to bezpośrednio z przepisów regulujących uprawnienia rad gmin do podejmowania uchwał w sprawach zwolnień i ulg podatkowych. Jako przykład można podać art. 20b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nim w przypadku różnicowania stawek albo wprowadzania zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli uchwała rady gminy przewiduje udzielanie pomocy publicznej, uchwała ta powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Zasadnicze znaczenie przy analizie zasad wprowadzania przez rady gmin preferencji podatkowych w tych świadczeniach mają postanowienia art. 20d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (u.p.o.l.). Zgodnie z nim Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzeń, warunki udzielania zwolnień, o których mowa w art. 7 ust. 3 (podatek od nieruchomości), art. 12

ust. 4 (podatek od środków transportowych) stanowiących pomoc publiczną, mając na uwadze zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej. Z ust. 2 tego artykułu wynika, że projekt uchwały rady gminy przewidujący udzielanie pomocy publicznej, który nie uwzględnia warunków określonych w rozporządzeniach wydanych na podstawie ust. 1, podlega notyfikacji Komisji Europejskiej, chyba że projekt ten przewiduje:

1) udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych,
2) udzielanie pomocy *de minimis.*

Przepis ten kształtuje podstawowe zasady określające tryb wprowadzania przez władze lokalne zwolnień i ulg podatkowych stanowiących pomoc publiczną. Zwolnienia w podatkach i opłatach lokalnych mogą być wprowadzane z uwzględnieniem warunków określonych w:

- rozporządzeniach Rady Ministrów,
- aktach regulujących udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych,
- aktach regulujących udzielanie pomocy *de minimis*.

Jeżeli uchwały rad gmin w sprawie zwolnień nie są podejmowane w oparciu o wyżej wskazane regulacje i warunki tam określone, to ich projekty podlegają notyfikacji Komisji Europejskiej. Rada gminy decydująca się na wprowadzenie takich zwolnień musi przygotowany projekt uchwały przesłać za pośrednictwem Prezesa UOKiK lub Ministra Rolnictwa (zwolnienia dla rolników) do Komisji Europejskiej i dopiero po zaakceptowaniu przez nią tego projektu może podjąć uchwałę wprowadzającą stosowne zwolnienie. Uchwał, które podlegają notyfikacji do Komisji jest w praktyce podejmowanych bardzo mało, przede wszystkim z uwagi na złożony tryb ich podejmowania. Znacznie częściej rady gmin decydują się na wprowadzanie zwolnień na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów stanowiących ogólnopolskie programy pomocowe oraz w ramach pomocy *de minimis.* Również stosunkowo rzadko podejmowane są uchwały uwzględniające zasady udzielania pomocy w ramach wyłączeń grupowych. Wynika to z dużej popularności uchwał podejmowanych w ramach pomocy regionalnej, której warunki określone są we wspomnianych ogólnopolskich programach pomocowych. Przeznaczenie pomocy regionalnej (nowe inwestycje i zatrudnienie) pokrywają się w dużej części z przeznaczeniem pomocy uzyskiwanej w ramach wyłączeń grupowych (z wyjątkiem pomocy na szkolenia), co skutkuje tym, że w gminach ten ostatni rodzaj pomocy w zasadzie nie występuje.

Rady gmin podejmują także inne uchwały w sprawie zwolnień podatkowych, które to zwolnienia nie stanowią pomocy publicznej w rozumieniu art. 87 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE). Tego typu uchwały nie wymagają przy ich podejmowaniu zachowania szczególnych wymogów wynikających z przepisów regulujących pomoc publiczną. Chcąc uniknąć wątpliwości, czy dane zwolnienie jest pomocą publiczną, można w treści samej uchwały zawrzeć stwierdzenie, że nie mogą z niego korzystać podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

Reasumując, rada gminy chcąca wprowadzić np. zwolnienie od podatku gruntów, budynków i budowli przedsiębiorców, którzy zainwestują na terenie gminy i zwiększą w związku z tym zatrudnienie, ma praktycznie dwie możliwości:

- podejmuje uchwałę wprowadzającą zwolnienie w ramach tzw. pomocy *de minimis* albo
- uchwałę w ramach pomocy regionalnej, której warunki są określone w stosownym rozporządzeniu Rady Ministrów (o czym niżej).

Podejmowanie uchwał w sprawie zwolnień w innych trybach należy do rzadkości. Można oczywiście rozważać wprowadzenie zwolnienia wymagającego notyfikacji Komisji Europejskiej, ale wymaga to zaangażowania wyspecjalizowanych prawników, którzy przygotują projekt takiej uchwały. Nie wydaje się to być także potrzebne z uwagi na zasadniczy cel, jaki przyświeca radom wprowadzającym tego typu zwolnienia. Chodzi w zdecydowanej większości przypadków o pozyskanie nowych inwestycji realizowanych na danym terenie, a to można osiągnąć poprzez podjęcie uchwały w ramach pomocy regionalnej, pomocy *de minimis* albo obu takich uchwał.

PRZYKŁAD 1.7.

Rada Miejska w Białymstoku 30 czerwca 2008 roku podjęła uchwałę w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości w latach 2003-2008.

Zwolnienie przysługiwało na okres:

- 1 roku – jeśli w wyniku inwestycji utworzono co najmniej 5 miejsc pracy;
- 2 lat – jeśli w wyniku inwestycji utworzono co najmniej 15 miejsc pracy;
- 3 lat – jeśli w wyniku inwestycji utworzono co najmniej 25 miejsc pracy;
- 4 lat – jeśli w wyniku inwestycji utworzono co najmniej 35 miejsc pracy;
- 5 lat – jeśli w wyniku inwestycji utworzono co najmniej 45 miejsc pracy.

Zwolnienia w podatku w okresie pięciu lat kolejnych od chwili nabycia prawa do zwolnienia wynosiły odpowiednio: w pierwszym roku 100% powierzchni i wartości przedmiotów opodatkowania, w drugim roku 80%, w trzecim 70%, w czwartym 60%, w piątym 50% powierzchni i wartości przedmiotów opodatkowania.

Zwolnienia w podatku od nieruchomości przysługiwało, jeżeli zwiększony poziom zatrudnienia będzie utrzymany przez cały okres zwolnienia.

Zagrożona likwidacją dyrekcja Zakładu wraz z załogą zawiązała spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością i zaproponowała dotychczasowemu właścicielowi Zakładu wykupienie majątku celem rozpoczęcia działalności jako nowy podmiot. Utworzenie nowego podmiotu miało spowodować niedopusz-

czenie do likwidacji Zakładu o profilu przetwórstwa owocowo-warzywnego, utrzymaniu ok. 200 miejsc pracy. Wyroby zakładu były nagradzane prestiżowymi nagrodami (Złote Medale na Targach „Polagra" – godło „Teraz Polska").

Nowo powstała spółka na dzień 1.01.2004 r. zatrudniała 175 pracowników, planowała przychód ze sprzedaży na 2004 r. w wysokości 32 mln zł.

W okresie kolejnych 5-ciu lat utrzymała wielkość zatrudnienia i produkcji.

Spółka wykorzystała zwolnienia w podatku od nieruchomości za lata 2003-2008 na kwotę 947 765,50 zł.

1.2.2.5.2. Uchwały w sprawie zwolnień podejmowane z uwzględnieniem warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów

Wprowadzenie przez radę gminy zwolnień na warunkach określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów notyfikowanych Komisji Europejskiej jest przewidziane w art. 8 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej[9]. Zgodnie z tym przepisem rady gmin są uprawnione do podejmowania uchwał podatkowych przewidujących pomoc publiczną na podstawie rozporządzeń będących tzw. ogólnopolskimi programami pomocowymi. Projekty tych rozporządzeń podlegają notyfikacji Komisji Europejskiej. Podejmowanie uchwał w sprawie zwolnień od podatków i opłat lokalnych na podstawie warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów jest jednym z najprostszych sposobów wprowadzenia tych preferencji dla przedsiębiorców. Przede wszystkim rady gmin nie muszą projektów przygotowywanych uchwał nigdzie wysyłać ani też uzyskiwać akceptacji organów nadzorujących udzielanie pomocy publicznej w innych formach. Procedura podejmowania takich uchwał jest typowa i nie odbiega od stosowanej w odniesieniu do innych aktów tego typu. Gminy jedynie są zobowiązane przesłać taką uchwałę do UOKiK w terminie 30 dni od dnia jej wejścia w życie[10]. Wcześniej – w ciągu 7 dni od dnia ich podjęcia – uchwały te podlegają przekazaniu do regionalnej izby obrachunkowej (RIO)[11]. Izby – jak organy nadzoru – są zobowiązane do ustalenia ich zgodności z obowiązującym prawem, w tym rozporządzeniem RM, stanowiącym ogólnopolski program pomocowy. RIO w przypadku stwierdzenia niezgodności tego typu uchwał z przepisami rozporządzenia jest zobowiązana do stwierdzenia nieważności uchwały w całości lub w części[12].

[9] Dz.U. z 2004 r. Nr 59, poz. 404 z późn. zm.

[10] Zgodnie z art. 33a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej Prezes UOKiK jedynie ewidencjonuje akty prawa miejscowego wprowadzające zwolnienia, których szczegółowe warunki są określone w rozporządzeniach Rady Ministrów stanowiących ogólnopolskie programy pomocowe.

[11] Art. 90 ustawy o samorządzie gminnym.

[12] Szerzej na temat funkcji nadzorczych RIO: L. Etel, *Kompetencje regionalnych izb obrachunkowych w nadzorze nad uchwałami podatkowymi rad gmin stanowiących pomoc publiczną*, [w:] J. Małecki, R. Hauser, Z. Janku, *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako*

Omawianie preferencji podatkowych wprowadzanych w drodze uchwały rady gminy na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów wymaga odniesienia się do powołanego już wyżej 20d ust. 1 u.p.o.l. Wynika z niego, że Rada Ministrów określi, w drodze rozporządzenia, warunki udzielania zwolnień stanowiących pomoc publiczną, o których mowa w art. 7 ust. 3 (podatek od nieruchomości) oraz art. 12 ust. 4 (podatek od środków transportowych) – mając na uwadze zapewnienie zgodności udzielania pomocy z warunkami dopuszczalności tej pomocy określonymi w przepisach Unii Europejskiej. Na podstawie wskazanego artykułu ukazało się rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 sierpnia 2008 r. w sprawie warunków udzielania zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną[13]. W rozporządzeniu tym unormowane zostały szczegółowe warunki, jakie musi spełniać podatnik chcąc skorzystać z pomocy regionalnej w postaci zwolnienia od podatku. Rada gminy chcąc wprowadzić takie zwolnienie na swoim terenie musi podjąć stosowną uchwałę, w której określi, jakie rodzaje nieruchomości będą korzystały ze zwolnienia na warunkach określonych w powołanym rozporządzeniu. Ze zwolnienia mogą jedynie korzystać podatnicy realizujący nowe inwestycje oraz zwiększający zatrudnienie w związku z tymi inwestycjami. Warto zaznaczyć, że uchwały te – z pewnymi wyjątkami – nie podlegają notyfikacji Komisji Europejskiej i nie wymagają też wysyłania ich projektów do Prezesa UOKiK. Podjęta uchwała musi być jedynie na ogólnych zasadach przesłana do właściwej regionalnej izby obrachunkowej i do publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Analizowane rozporządzenie zastąpiło bardzo zbliżony akt, a mianowicie rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23.07.2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną (Dz.U. Nr 138, poz. 969). Uchwały rad gmin w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości podjęte na podstawie tego rozporządzenia przestały obowiązywać. Podatnicy, którzy uzyskali uprawnienia do korzystania ze zwolnienia na ich podstawie (złożyli zgłoszenie) mogą ze zwolnienia korzystać do czasu jego wyczerpania. Nie mogą nabyć takich uprawnień „nowi" podatnicy, którzy zechcą złożyć zwolnienie po wejściu w życie zmienionego art. 20d i wydanego na jego podstawie rozporządzenia z 5 sierpnia 2008 r. Rada gminy chcąc w dalszym ciągu realizować zwolnienie od podatku adresowane do przedsiębiorców inwestujących i zwiększających zatrudnienie, musi podjąć uchwałę w sprawie zwolnienia od podatku od nieruchomości z uwzględnieniem wymogów wynikających z nowego rozporządzenia.

Zmiana regulacji w odniesieniu do zwolnień w ramach pomocy regionalnej nie rzutuje natomiast bezpośrednio na uchwały rad w sprawie zwolnień w ramach pomocy *de minimis*. Zwolnienia te mogą być wprowadzane na podstawie komentowanego art. 7 ust. 3 z uwzględnieniem wymogów wynikających z roz-

---

organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego, Poznań 2007.

[13] Dz.U. z 2008 Nr 146 poz. 927.

porządzenia Komisji WE Nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006 r.). Nic nie stoi na przeszkodzie, aby na terenie gminy obowiązywały zarówno zwolnienia *de minimis,* jak i zwolnienia na cele pomocy regionalnej. Należy jednak zaznaczyć, że funkcjonowanie pomocy *de minimis* w postaci zwolnień od podatku od nieruchomości wiąże się z koniecznością wydawania zaświadczeń o pomocy *de minimis*, obowiązkiem badania dopuszczalności tego rodzaju pomocy (m.in. trudna sytuacja ekonomiczna) oraz obowiązkami sprawozdawczymi. Przy dużej liczbie podatników – przedsiębiorców, korzystających automatycznie ze zwolnień *de minimis* realizacja wyżej wskazanych obowiązków jest bardzo kłopotliwa i kosztowana dla gminy.

W chwili obecnej w odniesieniu do podatków samorządowych obowiązuje jedno takie rozporządzenie z dnia 23 lipca 2007 r. w sprawie udzielania przez gminy zwolnień od podatku od nieruchomości, stanowiących regionalną pomoc inwestycyjną[14]. Jak to wynika z jego tytułu, dotyczy ono jedynie zwolnień w podatku od nieruchomości. Jak na razie nie ma tego typu rozporządzeń, które miałyby zastosowanie do innych podatków i opłat lokalnych.

W rozporządzeniu określone są w bardzo szczegółowy sposób warunki, jakie muszą być spełnione, aby podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości w przypadku wydatkowania środków na stworzenie tzw. nowej inwestycji lub utworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją. Rada gminy, chcąc wprowadzić tego typu zwolnienie, powinna podjąć stosowną uchwałę na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i wskazać w niej, że zwolnienie w niej uregulowane przyznawane jest na warunkach zawartych w powołanym rozporządzeniu. W uchwale powinno być także wskazane, jakie rodzaje nieruchomości korzystają ze zwolnienia oraz określenie wzoru zgłoszenia, którego złożenie uprawnia podatnika do korzystania ze zwolnienia. Warto podkreślić, że zwolnienia podatnik nabywa z mocy samej uchwały po spełnieniu warunków zawartych w rozporządzeniu, a zgłoszenie jest jedynie deklaracją podatnika zamiaru korzystania ze zwolnienia. Niedopuszczalne są zatem postanowienia uchwał warunkujących udzielenie zwolnienia od złożenia wniosku przez podatnika, który podlega rozpatrzeniu przez gminny organ podatkowy.

Rada gminy może w uchwale modyfikować warunki stosowania zwolnienia wynikające z rozporządzenia, ale tylko poprzez ich ograniczanie i konkretyzowanie. Może też wprowadzać warunki dodatkowe, których rozporządzenie nie przewiduje. W rozporządzeniu zawarte są bowiem „graniczne" – z uwagi na regulacje w zakresie pomocy publicznej – warunki udzielenia zwolnienia. Nie mogą być one przekroczone w uchwale rady poprzez ich złagodzenie. I tak np. rada gminy może skrócić określony w rozporządzeniu okres korzystania ze zwolnienia, ale nie może go wydłużyć. Może również – na tej samej zasadzie – ograniczyć katalog wydatków, których poniesienie uprawnia do korzystania ze

[14] Dz.U. Nr 138, poz. 969.

zwolnienia (koszty kwalifikowane do objęcia pomocą). Istnieje również możliwość wprowadzenia dodatkowych wymogów, niewynikających z rozporządzenia, których spełnienie warunkuje uzyskanie zwolnienia (np. określenie okresu, w którym inwestycja musi być zakończona lub wymogu corocznego składania informacji o przebiegu realizowanej inwestycji).

Podstawowym błędem występującym w tego typu uchwałach jest powielanie definicji i innych postanowień rozporządzenia. Jeżeli rada gminy nie zamierza modyfikować tych przepisów w uchwałach, to nie może ich przenosić do uchwały w wersji niezmienionej. Jest to niezgodne z „Zasadami techniki prawodawczej"[15], a poza tym całkowicie bezcelowe. Przepisy te bowiem obowiązują na podstawie rozporządzenia, bez potrzeby ich przenoszenia do uchwał. Niekiedy nieumiejętne przeniesienie do uchwały przepisów rozporządzenia może zmienić ich treść, co prowadzi do powstania niepotrzebnych problemów interpretacyjnych.

Rada gminy może podjąć uchwałę w sprawie wprowadzenia zwolnienia na warunkach określonych w analizowanym rozporządzeniu do końca 2013 roku. Jest możliwość wprowadzenia takiego zwolnienia w trakcie roku podatkowego, ale może się to wiązać z koniecznością zmiany wcześniej wydanych decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe. Uchwały tego typu podlegają publikacji w Wojewódzkim Dzienniku Urzędowych – zasadniczo – wchodzą w życie w ciągu 14 dni od dnia ich ogłoszenia.

1.2.2.5.3. Uchwały w sprawie zwolnień podejmowane w ramach pomocy de minimis

Rada gminy może wprowadzić w formie uchwały stanowiącej program pomocowy zwolnienia podatkowe z zachowaniem zasad pomocy *de minimis* określonych przede wszystkim w Komisji Europejskiej nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy *de minimis*[16]. Tego rodzaju uchwały są w gminach podejmowane dosyć często z uwagi na warunki udzielania tego rodzaju pomocy, jak również stosunkowo prosty tryb ich podejmowania. Przed uchwaleniem takiej uchwały jej projekt powinien być – zgodnie z art. 7 ust. 3 i 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej – zgłoszony Prezesowi UOKiK (Ministrowi Rolnictwa), który w terminie 14 dni może przedstawić zastrzeżenia dotyczące przejrzystości zasad udzielania pomocy. Nieprzedstawienie tych zastrzeżeń skutkuje tym, że dany projekt – w opinii tych organów – jest zgodny z przepisami regulującymi zasady udzielania tego rodzaju pomocy. Ewentualne niezgodności powinny być wskazane w formie zastrzeżenia. RIO także sprawuje nadzór nad uchwałami podatkowymi przewidującymi zwolnienia od podatków w ramach pomocy *de minimis* (programy pomocowe). Może żądać od wójtów,

[15] Zob. par. 4 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" (Dz.U. Nr 100, poz. 908).
[16] Dz. Urz. UE L 379 z 28 grudnia 2006 r.

burmistrzów (prezydentów) przesyłania wraz z podjętą uchwałą informacji o tym, czy projekt tej uchwały był zgłoszony Prezesowi UOKiK (Ministrowi Rolnictwa) i czy organ ten miał w stosunku do projektu zastrzeżenia. Podstawą prawną tych żądań jest art. 88 ustawy o samorządzie gminnym. Po stwierdzeniu, że projekt uchwały był przedstawiony Prezesowi UOKiK (Ministrowi Rolnictwa) i nie było w stosunku do niego żadnych zastrzeżeń, RIO – co do zasady – nie powinna mieć zastrzeżeń co do zgodności postanowień uchwały z przepisami regulującymi pomoc publiczną. W znakomitej większości przypadków nadzór RIO ogranicza się w takich sytuacjach do stwierdzenia zgodności uchwały z innymi przepisami prawa. Jednakże w razie stwierdzenia naruszenia zasad udzielania pomocy publicznej w uchwale, która była przedstawiona Prezesowi UOKiK (Ministrowi Rolnictwa), RIO powinna w rozstrzygnięciu nadzorczym stwierdzić jej nieważność z tego właśnie powodu. Brak zastrzeżeń tych organów nie pozbawia RIO uprawnienia do badania zgodności z prawem uchwały i w konsekwencji stwierdzania jej nieważności. Niemniej takie przypadki będą występowały bardzo rzadko. W sytuacji, gdy projekt uchwały podatkowej przewidującej pomoc *de minimis* nie byłby zgłoszony do Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa), RIO stwierdza nieważność uchwały w całości z powodu niezachowania trybu podjęcia tego typu uchwał, określonego m.in. w art. 7 ust. 3 i 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

Od początku 2007 roku zaczęło obowiązywać nowe, powołane wyżej, rozporządzenie Komisji Europejskiej w sprawie pomocy *de minimis*. Rozporządzenie to utrzymuje dotychczasowe podstawowe reguły przyznawania tego rodzaju pomocy, ale wprowadza też pewne nowości. Zwiększeniu uległa graniczna kwota pomocy *de minimis*. Obecnie pomoc ta może być udzielona, jeżeli podatnik nie uzyskał pomocy przekraczającej 200 tys. euro. Pomoc tę sumuje się na takiej zasadzie, że dodaje się pomoc uzyskaną w roku bieżącym i dwóch latach poprzedzających. Jeżeli zatem podatnik z wnioskiem o udzielenie tej pomocy wystąpi np. w styczniu, okres sumowania pomocy będzie obejmował nieco ponad dwa lata[17]. Obliczając wielkość pomocy otrzymanej organy podatkowe będą się maksymalnie cofać do roku 2005[18].

Zmieniły się też zasady kumulacji uzyskanej pomocy w celu ustalenia jej wielkości. Zgodnie z nowymi rozwiązaniami kumulacji podlega nie tylko pomoc *de minimis* – tak jak było dotychczas – ale również innego rodzaju pomoc uzyskana przez podatnika na ten sam cel. Przykładowo podatnik, który uzyskał pomoc z tytułu realizacji nowej inwestycji w ramach pomocy regionalnej musi ją zsumować z pomocą *de minimis*, którą uzyskał również w związku z realizacją tej inwestycji.

Nowe rozporządzenie uniemożliwia przyznanie pomocy *de minimis* dla podatników znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Kryteria wskazujące na to, że podatnik w takiej sytuacji się znalazł, zostały określone w Wytycz-

[17] Szerzej R. Zenc, *Reforma zasad udzielania pomocy publicznej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2007, nr 2, s. 36-43.
[18] Ibidem.

nych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji[19]. Ograniczenia tego nie było w poprzednim rozporządzeniu. Podatnik, u którego występują okoliczności wskazane w powołanym rozporządzeniu, świadczące o tym, że znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, może uzyskać pomoc publiczną dopiero po zaakceptowaniu przez Komisję sporządzonego przez niego planu restrukturyzacyjnego. Projekt takiej pomocy podlega opinii Prezesa UOKiK i notyfikacji do Komisji. Organ podatkowy nie uczestniczy w tej procedurze, poza wyrażeniem opinii co do możliwości zastosowania przez podatnika wnioskowanej formy pomocy indywidualnej (np. umorzenia zaległości podatkowych) na zasadach określonych w tym planie[20].

Pomoc *de minimis* może być stosowana, również w rolnictwie, rybołówstwie[21] oraz transporcie[22]. Dotychczas ten rodzaj pomocy nie mógł być stosowany w rolnictwie i transporcie (rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 69/2001). W Polsce pomoc w rolnictwie nie podlegała przepisom regulującym zasady udzielania pomocy publicznej, a pomoc w transporcie korzystała z okresu przejściowego (objęta była obowiązkiem wykazywania jej w sprawozdawczości). Uchylenie art. 4 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej i upływ okresu przejściowego w odniesieniu do pomocy istniejącej w transporcie spowodował, że do udzielania pomocy w odniesieniu do tych form prowadzenia działalności gospodarczej znajdują zastosowanie przepisy wspólnotowe. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na ograniczenia kwot pomocy *de minimis* w rolnictwie. Ogólna kwota pomocy w „pierwotnej" produkcji rolnej nie może przekroczyć 3 tys. euro w okresie trzech kolejnych lat[23]. W zakresie przetwórstwa i obrotu produktami rolnymi (a więc nie produkcji pierwotnej) kwota ta wynosi 200 tys. euro[24]. Poza tym istotnym ograniczeniem przy stosowaniu tej pomocy jest ustalenie limitu pomocy, która może być udzielona w sektorze rolnictwa i rybołówstwa w Polsce. Minister Rolnictwa w „Monitorze Polskim" co najmniej raz na kwartał będzie publikował informację o kwocie wykorzystanego już limitu.

Kwota pomocy *de minimis* w transporcie nie może przekroczyć 100 tys. euro. Całkowicie wykluczono możliwość udzielenia pomocy na nabywanie pojazdów przeznaczonych do drogowego transportu towarowego.

Uchwały w sprawie zwolnień w ramach pomocy *de minimis* mogą dotyczyć w zasadzie wszystkich podatków i opłat lokalnych. Jest to jedyny rodzaj pomo-

[19] Dz. Urz. UE C 244 z 01.10.2004.
[20] Zob. art. 13 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.
[21] Szerzej A. Szelągowska, *Nowe zasady udzielania pomocy publicznej w rolnictwie i rybołówstwie*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2007, Nr 1, s. 20.
[22] R. Zenc, *Reforma zasad*…, op. cit.
[23] Rozporządzenie Komisji WE nr 1860/2004 z dnia 6 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy w ramach zasady *de minimis* dla sektora rolnego i sektora rybołówstwa (Dz. Urz. UE L 325 z 28 października 2004 r.).
[24] Rozporządzenie Komisji WE nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 379 z 28 grudnia 2006 r.).

cy, gdzie nie musi być określone jej przeznaczenie. Oznacza to, że w uchwale rady nie musi być zapisów dotyczących tego, na jaki cel muszą być poniesione wydatki „finansowane" ze środków, które pozostały u podatnika w wyniku zwolnienia go od podatku. Sama uchwała może jedynie zawierać określenie nieruchomości zwolnionych od podatku i stwierdzenie, że zwolnienie to stosuje się na warunkach zawartych w rozporządzeniu w sprawie pomocy *de minimis.*

Uchwały zwalniające od podatków i opłat lokalnych w ramach pomocy *de minimis* mogą być podejmowane niezależnie od uchwał przewidujących innego rodzaju pomoc (regionalną, w ramach wyłączeń grupowych). W takiej sytuacji jednakże należy rozgraniczyć zasady stosowania zwolnień z uwagi na możliwość ich dublowania się, co może bardzo łatwo wystąpić wówczas, gdy zwolnienia w każdej z uchwał są adresowane do przedsiębiorców inwestujących i zwiększających zatrudnienia. Podjęcie uchwały w sprawie wprowadzenia zwolnienia na podstawie omówionego wyżej rozporządzenia Rady Ministrów w zasadzie wyklucza potrzebę podejmowania jeszcze jednej uchwały zwalniającej w ramach pomocy *de minimis*, jeżeli jest ona także adresowana (a w praktyce to ma często miejsce) do tych samych podmiotów – przedsiębiorców tworzących nowe inwestycje i zwiększających zatrudnienie.

Z wprowadzeniem zwolnienia w ramach pomocy *de minimis* łączy się obowiązek wystawiania zaświadczeń. Organy podatkowe gmin są zobowiązane, na podstawie art. 5 ust. 3 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, do wystawienia takiego zaświadczenia według ustalonego wzoru[25], co w niektórych przypadkach może być kłopotliwe. Są to bowiem zwolnienia tzw. automatyczne, nabywane na mocy uchwały, bez konieczności składania przez podatnika wniosku i wydawania decyzji. W takiej sytuacji organy gmin mogą mieć kłopoty z ustaleniem podmiotów, które skorzystały z tego typu zwolnienia, a przez to i z wydaniem stosownego zaświadczenia o pomocy *de minimis.*

PRZYKŁAD 1.8.

Uchwała w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości *de minimis*

UCHWAŁA Nr .../.../...
Rady Miejskiej w .....
z dnia .....
w sprawie zwolnień w podatku od nieruchomości

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591; z 2002 r. Nr 23, poz. 220, Nr 62, poz. 558, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271, Nr 214, poz. 1806; z 2003 r. Nr 80, poz. 717, Nr 162, poz. 1568; z 2004 r. Nr 102, poz. 1055, Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 172, poz. 1441; z 2006 r. Nr

[25] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20.03.2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz.U. Nr 53, poz. 354).

17, poz. 128, Nr 181, poz. 1337; z 2007 r. Nr 48, poz. 327) i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, Nr 220, poz. 1601, Nr 225, poz. 1635, Nr 245, poz. 1775, Nr 249, poz. 1828, Nr 251, poz. 1847) zarządza się co następuje:

§ 1. Niniejsza uchwała reguluje zwolnienia od podatku od nieruchomości związane z nowo uruchomioną działalnością gospodarczą oraz poszerzeniem zakresu prowadzonej działalności gospodarczej stanowiące pomoc *de minimis* w rozumieniu Rozporządzenia Komisji (WE) Nr 1998/2006 z 15.12.2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz.Urz. UE L Nr 379 z 28.12.2006 r.).

§ 2. Wartość zwolnienia od podatku od nieruchomości łącznie z wartością innej pomocy *de minimis* uzyskanej przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą w dowolnie ustalonym okresie trzech lat podatkowych nie może przekroczyć kwoty stanowiącej równowartość 200 tys. Euro, w przypadku podmiotu gospodarczego działającego w sektorze transportu drogowego – 100 tys. euro.

§ 3.1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki lub ich części, budowle lub ich części i grunty zajęte na prowadzenie nowo uruchomionej działalności gospodarczej, z wyłączeniem działalności handlowej.

2. Przez nowo uruchomioną działalność gospodarczą rozumie się działalność gospodarczą podjętą na terenie Gminy ..... przez podmiot, który w roku poprzedzającym rok podatkowy nie prowadził działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. Za nowo uruchomioną działalność gospodarczą nie uważa się przypadków, gdy działalność gospodarcza podejmowana jest w następstwie zmiany właściciela lub zmiany formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej, a także zmiany firmy.

§ 4. Zwolnienie stosowane jest poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym rozpoczęto działalność, a jeżeli działalność rozpoczęto w nowo wybudowanym budynku lub jego części, albo budowli lub jej części, poczynając od dnia 1 stycznia roku następnego.

§ 5. Zwolnienie przysługuje na okres:

1) 2 lat podatnikom, którzy łącznie spełnią warunki:
   a) w roku podatkowym rozpoczną prowadzenie działalności gospodarczej,
   b) zatrudnią minimum 5 pracowników,
   c) w roku poprzedzającym rok podatkowy nie prowadzili działalności innej niż rolnicza lub leśna;
2) 3 lat podatnikom, którzy łącznie spełnią warunki:
   a) w roku podatkowym rozpoczną prowadzenie działalności gospodarczej,
   b) zatrudnią minimum 15 pracowników,
   c) w roku poprzedzającym rok podatkowy nie prowadzili działalności

innej niż rolnicza lub leśna;

3) 4 lat podatnikom, którzy łącznie spełnią warunki:
   a) w roku podatkowym rozpoczną prowadzenie działalności gospodarczej,
   b) zatrudnią minimum 25 pracowników,
   c) w roku poprzedzającym rok podatkowy nie prowadzili działalności innej niż rolnicza lub leśna.

§ 6. Zwalnia się od podatku od nieruchomości nowo wybudowane i oddane do użytkowania budynki lub ich części, służące prowadzeniu dotychczasowej działalności gospodarczej, z wyłączeniem działalności handlowej. Zwolnienie przysługuje od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części i przyznawane jest:

1) na okres 2 lat, jeżeli podatnik zwiększy o 15% poziom zatrudnienia istniejącego przed dniem rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia i utrzyma ten poziom w okresie 3 lat;
2) na okres 3 lat, jeżeli podatnik zwiększy o 25% poziom zatrudnienia istniejącego przed dniem rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia i utrzyma ten poziom w okresie 4 lat;
3) na okres 4 lat, jeżeli podatnik zwiększy o 50% poziom zatrudnienia istniejącego przed dniem rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia i utrzyma ten poziom w okresie 5 lat.

§ 7. Podatnicy, ubiegający się o prawo do zwolnień, o których mowa w § 3 i 6 uchwały obowiązani są do złożenia:

1) deklaracji lub informacji na podatek od nieruchomości wykazując nieruchomości podlegające zwolnieniu,
2) oświadczenia w formie pisemnej o poziomie zatrudnienia w przedsiębiorstwie,
3) zaświadczeń o pomocy *de minimis* uzyskanej przez przedsiębiorcę za ostatnie 3 lata podatkowe oraz informacji o każdej innej pomocy niż *de minimis* (otrzymanej nie tylko w okresie 3-letnim) w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych, w związku z którymi będzie udzielone niniejszą uchwałą zwolnienie z podatku od nieruchomości,
4) oświadczenia, iż podmiot ubiegający się o prawo do zwolnienia z niniejszej uchwały nie znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (Dz. Urz. UE C 244 z 1.10.2004 roku).

§ 8. Podatnicy, korzystający ze zwolnień, o których mowa w § 3 i 6 uchwały obowiązani są do dnia 15 stycznia roku podatkowego do złożenia według stanu na dzień 1 stycznia roku podatkowego:

1) deklaracji lub informacji na podatek od nieruchomości wykazując nieruchomości podlegające zwolnieniu,
2) oświadczenia w formie pisemnej o poziomie zatrudnienia w przedsię-

biorstwie,

3) zaświadczeń o pomocy *de minimis* uzyskanej przez przedsiębiorcę za ostatnie 3 lata podatkowe oraz informacji o każdej innej pomocy niż *de minimis* (otrzymanej nie tylko w okresie 3-letnim) w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych, w związku z którymi udzielone zostało niniejszą uchwałą zwolnienie z podatku od nieruchomości,
4) oświadczenia w formie pisemnej, iż podmiot ubiegający się o prawo do zwolnienia z niniejszej uchwały nie znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej w rozumieniu Wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (Dz. Urz. Ue C 244 z 1.10.2004 roku).

§ 9. Uchwała wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Województwa.

Przewodniczący Rady Miejskiej

.....

1.2.2.5.4. Pomoc w ramach wyłączeń grupowych (art. 12 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej)

Zasady udzielania pomocy publicznej w ramach tzw. wyłączeń grupowych są uregulowane w:

- rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 22 maja 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia[26],
- rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 30 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw[27],
- rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie[28].

Do pomocy udzielanej w ramach wyłączeń grupowych została zaliczona od 1 stycznia 2007 r. tzw. przejrzysta regionalna pomoc inwestycyjna[29]. Jest to pomoc, w której możliwe jest dokładne określenie jej wysokości (ekwiwalentu dotacji brutto) bez potrzeby przeprowadzania oceny ryzyka (pomocą taką jest np. zwolnienie od podatku od nieruchomości określonych rodzajów budynków, budowli lub gruntów wprowadzane w formie uchwały).

[26] Dz.U. Nr 93, poz. 622.
[27] Dz.U. Nr 59, poz. 488.
[28] Dz.U. Nr 158, poz. 1106.
[29] Rozporządzenie Komisji WE nr 1628/2006 z dnia 24 października 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do regionalnej pomocy inwestycyjnej (Dz. Urz. WE L 302 z 1.11.2006).

Rady gmin mogą udzielać pomocy w ramach wyłączeń grupowych na warunkach określonych w powołanych aktach po podjęciu uchwały podatkowej stanowiącej program pomocowy. Projekty takich uchwał (programów pomocowych) przewidujące zastosowanie tego rodzaju pomocy muszą być zaopiniowane przez Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa). Opinia taka powinna być wydana w terminie 21 dni od złożenia wniosku (art. 14 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej). W przypadku wydania opinii o niezgodności ze wspólnym rynkiem projektu uchwały podatkowej przewidującego udzielanie pomocy w ramach wyłączeń grupowych, Prezes UOKiK (Minister Rolnictwa) przekazuje opinię do wiadomości Rady Ministrów. Omawiane uchwały nie podlegają notyfikacji Komisji, chyba że wystąpi o to rada gminy.

RIO badają, czy projekty takich uchwał zostały przedstawione do zaopiniowania Prezesowi UOKiK (Ministrowi Rolnictwa) oraz czy opinie tych organów uwzględnione zostały w uchwale przedstawionej RIO. W przypadku stwierdzenia nieprzedstawienia uchwał do zaopiniowania ww. organom lub też nieuwzględnienia przez rady ich opinii, RIO stwierdzała nieważność tych uchwał. Opinie Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) nie mają dla RIO charakteru wiążącego, ale ich nieuwzględnienie będzie należało do rzadkości. Jeżeli natomiast uchwały zostały przedstawione do zaopiniowania Prezesowi UOKiK (Ministrowi Rolnictwa) i ich opinie są pozytywne, to RIO – w zdecydowanej większości przypadków – nie będzie miała podstaw do kwestionowania zgodności uchwał z przepisami regulującymi pomoc publiczną.

Jak już o tym była mowa, tego typu uchwały są w gminach podejmowane znacznie rzadziej niż w ramach pomocy *de minimis* czy też pomocy regionalnej. Wpływa na to, poza wspomnianym już pokrywaniem się celów tej pomocy i pomocy regionalnej, stosunkowo wąski jej zakres podmiotowy (np. mali i średni przedsiębiorcy) i przedmiotowy (pomoc na szkolenia).

1.2.2.5.5. Uchwały w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych a pomoc publiczna

Z art. 20c u.p.o.l. wynika, że uchwała rad gmin określając stawki podatkowe może udzielić pomocy publicznej przedsiębiorcy. W takiej sytuacji pomoc ta jest traktowana jako pomoc *de minimis*. Analiza tego przepisu prowadzi do postawienia zasadniczego pytania o to, czy określanie stawek podatkowych może prowadzić do udzielenia pomocy publicznej? Już na wstępie należy stwierdzić, że podjęcie uchwały w sprawie stawek podatków i opłat lokalnych, bez ich różnicowania, nie jest pomocą publiczną. I tak np. jeżeli rada gminy ustali – na podstawie art. 5 u.p.o.l. – stawki w podatku od nieruchomości dla wszystkich kategorii nieruchomości tam wymienionych, nawet niższe niż ustawowe stawki maksymalne, to w żadnym razie nie może to być traktowane jako pomoc publiczna. Rada gminy realizuje jedynie swój ustawowy obowiązek i w granicach określonych w ustawie ustala stawki. Stawki te w jednakowym stopniu dotyczą

wszystkich podatników, a zatem żaden z nich nie uzyskuje korzyści (przysporzenia), co jest niezbędnym warunkiem uzyskania pomocy publicznej. Ten sposób ustalenia stawek nie spełnia także warunku selektywności pomocy publicznej. Nie można bowiem wskazać kategorii podatników, którzy są opodatkowani wg preferencyjnych stawek, a przez to są w lepszej sytuacji niż inni[30].

Sytuacja się zmienia, gdy rada zdecyduje się na różnicowanie stawek, np. podatku od nieruchomości właściwych dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jeżeli w obrębie tej kategorii stawek rada wprowadzi, obok stawki podstawowej, stawki preferencyjne (niższe), znajdujące zastosowanie do nieruchomości służących określonym rodzajom działalności gospodarczej, to jest to forma udzielenia pomocy publicznej tym rodzajom przedsiębiorców, którzy prowadzą ten rodzaj działalności. W związku z tym tego typu uchwała jest programem pomocowym przewidującym udzielenie pomocy *de minimis* i jej projekt powinien być przedstawiony Prezesowi UOKiK, który może w ciągu 14 dni zgłosić do niego zastrzeżenia. W uchwale tej powinno być odesłanie do powołanego wyżej rozporządzenia Komisji regulującego zasady udzielania tej pomocy. Z preferencyjnych stawek podatku stanowiących pomoc *de minimis* mogą korzystać jedynie podatnicy, którzy spełniają zawarte w tym rozporządzeniu warunki.

1.2.3. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

1.2.3.1. Umarzanie, odraczanie i rozkładanie na raty zobowiązań podatkowych

Zasadnicze znaczenie w tytułowej problematyce ma art. 67b Ordynacji podatkowej (o.p.)[31]. Wynika z niego, że organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielić ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a, jeżeli nie stanowią one pomocy publicznej, stanowią pomoc *de minimis* lub też stanowią jeden z rodzajów pomocy publicznej wymienionych enumeratywnie w pkt. 3 tego przepisu. Przepis ten obliguje zarówno organy podatkowe, jak i podatników do uwzględniania zasad udzielania pomocy publicznej w postępowaniach dotyczących ulg uznaniowych

[30] Zob. Stanowisko wspólne Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Ministerstwa Finansów w sprawie stosowania przepisów o pomocy publicznej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego w 2005 roku. Stwierdza się w nim, że: „…zarówno określenie przez radę gminy niższych stawek podatku od nieruchomości, jak również ich zróżnicowanie na podstawie art. 5 ust. 2-4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie będzie stanowić pomocy publicznej, pod warunkiem, że takie rozwiązania mają charakter systemowy tj. stanowią integralny element lokalnego systemu opodatkowania, a nie jest ich celem udzielanie pomocy konkretnym przedsiębiorcom. W szczególności nie stanowi pomocy publicznej uchwalenie przez radę gminy stawek w wysokości niższej niż obowiązujące górne granice stawek."

[31] Zob. L. Etel [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa*, wyd. II, LEX, Warszawa 2007, s. 321 i nast.

(tj. odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia na raty oraz umorzenia zaległości podatkowych). Przepisy regulujące dopuszczalność udzielania pomocy publicznej, w tym w formie ulg w spłacie podatków, są regulowane zarówno w prawie wspólnotowym, jak i aktach polskich. Nie są to jednakże regulacje łatwe w praktycznym stosowaniu. Celem tej części opracowania jest przybliżenie typowych problemów związanych z udzielaniem ulg w kontekście pomocy publicznej i wskazanie sposobów ich rozwiązywania.

1.2.3.2. Tryb udzielania ulg podatkowych przedsiębiorcy

Złożenie wniosku o udzielenie ulgi – co do zasady[32] – wszczyna postępowanie w tej sprawie. W pierwszym rzędzie organ podatkowy powinien sprawdzić, czy wniosek odpowiada wymogom formalnym, o których mowa w art. 168 o.p. Jeżeli tak, to ustala, czy za przyznaniem ulgi przemawia „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny"[33]. Są to kryteria ustawowe, których wystąpienie w konkretnej sprawie umożliwia (nie zobowiązuje) organy podatkowe do przyznania wnioskowanej ulgi. W razie stwierdzenia przez organ podatkowy w postępowaniu, że nie ma podstaw do udzielenia ulgi, ponieważ nie przemawia za tym „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny", traci sens ustalanie, czy ulga jest dopuszczalną pomocą publiczną. Ulgi tej i tak nie można już udzielić, a przez to nie znajdują zastosowania przepisy regulujące pomoc publiczną. Stosuje się je jedynie w przypadku udzielenia pomocy (przyznania ulgi). Decyzja odmawiająca przyznania ulgi nie prowadzi do udzielenia pomocy, a przez to nie ma potrzeby rozpatrywania jej w kontekście dopuszczalności pomocy publicznej. Podatnik musi więc we wniosku główny nacisk położyć na wykazanie istnienia ustawowych przesłanek udzielenia ulg.

Po stwierdzeniu, że w rozpatrywanej sprawie za przyznaniem ulgi przemawia „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny" organ podatkowy powinien przejść do ustalenia tego, czy wnioskodawca jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. W zasadzie powinno to wynikać z wniosku, ale jeżeli tak nie jest, to organ może wezwać podatnika do uzupełnienia tych informacji. Warto przy tym zwrócić uwagę na bardzo szerokie rozumienie podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Jest nim każda osoba i jednostka prowadząca działalność gospodarczą, bez względu na jej formę organizacyjno-prawną i to, czy przepisy krajowe traktują ją jako przedsiębiorcę[34]. Ustalenie, że wniosek pochodzi od takiego podmiotu skutkuje tym, że dalsze postępowanie w sprawie

[32] Może tu oczywiście znaleźć zastosowanie art. 165a o.p., np. wówczas, gdy wniosek jest złożony przez inną osobę niż podatnik lub dotyczy zobowiązań, które nie powstały.

[33] Szerzej na temat tych pojęć pisze m.in. L. Etel [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa…,* op. cit.., s. 186 i nast.

[34] Przez działalność gospodarczą w świetle ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2007 r. Nr 59, poz. 404) należy rozumieć działalność gospodarczą, do której mają zastosowanie reguły konkurencji określone w przepisach części trzeciej tytułu VI rozdziału 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE).

udzielenia mu ulgi w spłacie powinno być prowadzone z uwzględnieniem przepisów regulujących pomoc publiczną. Nie każda jednak ulga w spłacie podatków udzielona podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą może być traktowana jako pomoc publiczna. Ta okoliczność powinna być każdorazowo ustalana przez organy podatkowe podejmujące decyzje w sprawie ulg uznaniowych. Kiedy zatem udzielenie ulgi podatnikowi – przedsiębiorcy nie będzie stanowiło pomocy publicznej? Odpowiedź na to pytanie wymaga wyjaśnienia tego pojęcia. Nie jest ono zdefiniowane w ordynacji podatkowej. O tym, czy przyznanie umorzenia, rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności kwalifikuje się jako pomoc publiczna, decydują w pierwszym rzędzie postanowienia Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE). Z art. 87 ust. 1 tego aktu wynika że, z pewnymi wyjątkami, „...wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi". Stosowanie ulg w spłacie podatków jest zatem pomocą publiczną, co należy podkreślić, tylko wówczas, gdy prowadzi lub może doprowadzić do zakłóceń w wymianie handlowej pomiędzy państwami UE. Powodem tych zakłóceń jest „sprzyjanie" niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów (usług), przez co należy rozumieć m.in. udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Niedozwolona pomoc publiczna wystąpi zatem wówczas, gdy spełnione zostaną dwa warunki. Po pierwsze podatnik uzyska od państwa (samorządu) pewną korzyść (np. ulgę), co – to jest drugi warunek – negatywnie wpłynie na wymianę handlową pomiędzy członkami Wspólnego Rynku. A zatem udzielenie pomocy, niezakłócającej funkcjonowania wymiany handlowej między państwami UE, nie jest jeszcze niedozwoloną pomocą publiczną. Organy podatkowe samodzielnie tę okoliczność muszą ustalać w każdej indywidualnej sprawie. W niektórych przypadkach nie będzie to sprawiało dużych kłopotów. Będzie tak wówczas, gdy np. podatnik prowadzi działalność gospodarczą jedynie na danym terenie, jego odbiorcą są podmioty krajowe i nie ma powiązań z przedsiębiorcami zagranicznymi. W takiej sytuacji można przyjąć, że pomoc jemu udzielona nie doprowadzi do wspomnianych zakłóceń w konkurencji, negatywnie rzutujących na wymianę handlową w ramach UE. Umorzenie podatku niewielkim przedsiębiorcom działającym na lokalnym rynku na pewno nie wywoła takich skutków. Podobnie będzie z przedsiębiorstwami komunalnymi zajmującymi się na rynku lokalnym np. gospodarką wodno-ściekową[35], zakładami opieki zdrowotnej, szkołami, uczelniami wyższymi, czy też rolnikami produkującymi na własne potrzeby.

[35] Urząd Ochrony Konkurencji Konsumentów (UOKiK) (www.uokik.gov.pl) wskazuje, że np. działalność spółki wodno-ściekowej w zakresie obsługi i zarządzania siecią wodno-kanalizacyjną ma charakter „monopolu naturalnego", co oznacza, że może być prowadzona przez jeden podmiot, a przez to w tym zakresie nie ma konkurencji. Jeżeli przy tym określony podmiot prowadzi wyłącznie działalność wodno-ściekową na rynku lokalnym, a właścicielem podmiotu jest gmina,

Udzielając ulg, organ podatkowy musi ustalić m.in., jaki jest charakter prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej (lokalny czy międzynarodowy), gdzie jest jego siedziba i gdzie ta działalność jest prowadzona, jakie obroty osiąga podatnik, kto jest głównym odbiorcą jego towarów lub usług, czy nie jest realizowana na danym terenie inwestycja o konkurencyjnym charakterze itp.[36]. Pozwoli to na ustalenie, czy ulga uznaniowa może być traktowana jako pomoc nienaruszająca zasad wspólnego rynku. Takie ustalenie pozwala udzielić ulgi w spłacie zobowiązań, bez konieczności zachowania trybu wynikającego z przepisów regulujących pomoc publiczną. Należy podkreślić, że przyznawanie ulg niestanowiących pomocy publicznej dokonywane jest tylko i wyłącznie na podstawie art. 67a i art. 67b § 1 pkt 1 o.p. A zatem wystarczy ustalenie, czy w sprawie występuje „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny". Rozpatrując tego typu sprawy zasadnym wydaje się wskazanie w uzasadnieniu decyzji, że zastosowana ulga nie jest traktowana jako pomoc publiczna z uwagi na np. lokalny charakter działalności podatnika. Ma to znaczenie w sytuacji, gdy decyzja ta będzie przedmiotem analizy organów nadzorujących pomoc publiczną[37].

W przypadku, gdy organ podatkowy ustali, że podatnik jest przedsiębiorcą i udzielenie mu ulgi będzie pomocą publiczną, powinien w sposób precyzyjny określić, o jaki rodzaj pomocy publicznej ubiega się podatnik. To w zasadzie powinno wynikać ze złożonego przez podatnika wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. W tym wniosku podatnik zobowiązany jest wskazać, czy udzielenie mu ulgi ma nastąpić w ramach pomocy *de minimis,* czy też jednego z rodzajów pomocy wymienionych w art. 67b par. 1 pkt o.p. (np. pomocy regionalnej, w ramach wyłączeń grupowych, na restrukturyzację). Organ podatkowy w przypadku braku tego typu informacji we wniosku nie może domniemywać, o jaki rodzaj pomocy ubiega się podatnik. Wiąże się to z koniecznością dołączenia do wniosku różnych dodatkowych informacji i zaświadczeń w zależności od rodzaju wnioskowanej pomocy. A zatem, jeżeli nie wynika to z wniosku, organ podatkowy na podstawie art. 169 par. 1 o.p. wzywa podatnika do uzupełnienia braków, z pouczeniem, że niedokonanie tego przez podatnika spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia. Po upływie terminu do określenia rodzaju wnioskowanej pomocy organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie. Wbrew pozorom, co potwierdza praktyka, jest to dosyć częsty sposób za-

---

wówczas można stwierdzić, iż wspieranie działań w zakresie omówionej działalności nie zakłóca lub nie grozi zakłóceniem konkurencji, tym bardziej wsparcie to nie będzie mieć wpływu na wymianę handlową pomiędzy Państwami Członkowskimi.

[36] Udzielenie ulgi naruszającej zasady wymiany handlowej jedynie na ternie jednego kraju nie jest traktowane jako pomoc publiczna – zob. M. Radzikowska, *Pomoc publiczna w praktyce orzecznictwa podatkowego*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2007, Nr 1, s. 17-19.

[37] W sytuacji, gdy udzielona ulga jest pomocą publiczną organ podatkowy – na podstawie art. 38 ustawy o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej – jest zobowiązany powiadomić podatnika (beneficjenta pomocy) o tym, że projekt decyzji został zatwierdzony przez Komisję, bądź że nie podlega notyfikacji. Najlepiej zrobić to w uzasadnieniu decyzji o przyznaniu ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.

kończenia postępowania w sprawie ulg uznaniowych wnioskowanych przez przedsiębiorców.

1.2.3.3. Ulgi w spłacie podatków w ramach pomocy *de minimis*

Jak już o tym była mowa, podatnicy – przedsiębiorcy na podstawie art. 67b o.p. mogą się ubiegać o udzielenie im ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach:

- pomocy *de minimis* oraz
- innych wymienionych form pomocy publicznej, których zamknięta lista jest zawarta w par. 1 pkt 3 tego przepisu.

Pomoc *de minimis* jest to najczęściej stosowany rodzaj pomocy. Zdecydowana większość podatników występująca o udzielenie im ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dokonuje tego w ramach pomocy *de minimis.* Jest to forma pomocy, którą można uzyskać bez konieczności wnoszenia wkładu własnego i wskazania przeznaczenia pomocy. Podatnik chcąc uzyskać ten rodzaj pomocy powinien wraz z wnioskiem złożyć zaświadczenia o uzyskanej pomocy *de minimis* albo też oświadczenie o wielkości otrzymanej tego rodzaju pomocy[38]. Zaświadczenia są wydawane podatnikowi przez organy, które udzieliły takiej pomocy, na zasadach określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie[39]. Wystawienie tego zaświadczenia jest obowiązkiem organu podatkowego, który robi to z urzędu[40]. Podatnik ubiegający się o ten rodzaj pomocy jest zobowiązany przedstawić organowi podatkowemu takie zaświadczenie, chyba że złoży oświadczenie o wielkości tej pomocy (w tym również oświadczenie o nieskorzystaniu z pomocy). Oświadczenie o udzielonej pomocy nie ma ustalonego wzoru. Może być złożone we wniosku o udzielenie ulgi lub w formie odrębnego dokumentu. Możliwość złożenia jednego oświadczenia zamiast zaświadczeń pojawiła się niedawno, na mocy ustawy z dnia 25 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach doty-

[38] Zgodnie ze zmienionym art. 37 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2008 r. Nr 93, poz. 585) podmiot ubiegający się o pomoc *de minimis* jest zobowiązany do przedstawienia podmiotowi udzielającemu pomocy, wraz z wnioskiem o udzielenie pomocy: wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis*, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc oraz w ciągu 2 poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości pomocy *de minimis* otrzymanej w tym okresie. Poza tym jest zobowiązany przedstawić oświadczenie o wielkości i przeznaczeniu pomocy publicznej otrzymanej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą, na pokrycie których ma być przeznaczona pomoc *de minimis*. To drugie oświadczenie jest wymagane wówczas, gdy te same koszty (np. inwestycji) były finansowane wcześniej z innych rodzajów pomocy publicznej (np. regionalnej, małym i średnim przedsiębiorstwom).

[39] Dz.U. Nr 53, poz. 354.

[40] Do wydawania zaświadczeń znajdą zastosowanie przepisy działu VII Kodeksu postępowania administracyjnego. W tym kontekście ważny jest art. 268a, stanowiący podstawę do upoważnienia pracowników organów podatkowych do wydawania zaświadczeń o pomocy *de minimis.* Podstawą tą nie jest art. 143 Ordynacji podatkowej.

czących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych[41]. Zmiana ta ma na celu ułatwienie podatnikom dokumentowania wielkości uzyskanej pomocy *de minimis*, zwłaszcza w odniesieniu do przypadków zaświadczeń wydawanych przez ten sam organ podatkowy, do którego wniosek o udzielenie ulgi wnosi podatnik[42]. Składanie przez podatnika zaświadczeń, które posiada organ podatkowy, nie wydaje się być celowe. Skutki złożenia oświadczenia niezgodnego z rzeczywistością obciążają podatnika. Uzyskana przez niego pomoc może być uznana za nielegalną i w konsekwencji podlega zwrotowi łącznie z oprocentowaniem. Organ podatkowy udzielający takiej pomocy jest zobowiązany do jej wyegzekwowania w oparciu o procedury regulowane ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W przypadku, gdy podatnik korzystał już z innego rodzaju pomocy niż *de minimis* w związku z realizacją tego samego przedsięwzięcia (np. zakup środka trwałego) powinien organowi podatkowemu przedstawić oświadczenie o wysokości uzyskanej pomocy[43]. Ma to znaczenia przy ustalaniu dopuszczalnego pułapu pomocy *de minimis* i zachowaniu maksymalnej intensywności innego rodzaju pomocy (np. regionalnej) otrzymanej na ten sam cel. To oświadczenie również nie ma ustalonego wzoru. Może więc ono mieć postać odrębnego dokumentu sporządzonego przez podatnika albo zostać zamieszczone we wniosku.

Brak wspomnianych zaświadczeń lub oświadczenia uniemożliwia prowadzenie postępowania w sprawie przyznania ulgi w spłacie. Wynika to już teraz bezpośrednio z art. 37 ust. 7 zmienionej ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zgodnie z tym przepisem do czasu przekazania przez podmiot ubiegający się o pomoc wspomnianych zaświadczeń i oświadczeń, pomoc temu podmiotowi nie może być udzielona. Nasuwa się tu wątpliwość dotycząca tego, ile czasu organ podatkowy powinien czekać na dostarczenie tych dokumentów. Według autora tej części opracowania, znajdują tu zastosowanie przepisy ordynacji, tj. art. 169 par. 1. Jeżeli wniosek podatnika nie spełnia wymogów wynikających z powołanej ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, organ podatkowy wzywa podatnika do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia. Upływ tego terminu będzie skutkował koniecznością wydania postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 par. 4 o.p.).

W zmienionej ustawie uregulowano także problematyczną dotychczas kwestię zmiany treści wystawionych zaświadczeń. Zgodnie z brzmieniem nowego art. 5 ust. 3a ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej w przypadku, gdy wartość faktycznie udzielonej pomocy *de minimis* jest in-

[41] Ustawa weszła w życie z dniem 14 czerwca 2008 r. (Dz.U. Nr 93, poz. 585).

[42] Por. M. Łyczek, *Przegląd zmian w przepisach krajowych z zakresu pomocy publicznej dokonanych w 2008 r.*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2008, nr 4, s. 5-8.

[43] Wymóg złożenia oświadczenia wynika już teraz bezpośrednio z art. 37 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zmiana tego przepisu nastąpiła na podstawie ustawy z dnia 25 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 93, poz. 585).

na niż wartość pomocy wskazana w wydanym zaświadczeniu o pomocy *de minimis*, organ podatkowy, w terminie 14 dni od stwierdzenia tego faktu, wydaje nowe zaświadczenie o pomocy *de minimis*, w którym wskazuje właściwą wartość pomocy oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia. Organ działa w tym przypadku z urzędu. Wystawiając nowe zaświadczenie można wykorzystać wzór zaświadczenia o pomocy *de minimis* określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie[44]. W zaświadczeniu takim musi się jednak znaleźć zapis o utracie mocy (od początku) poprzedniego zaświadczenia, co jest wymogiem ustawowym.

Od początku 2007 roku zaczęło obowiązywać nowe rozporządzenie Komisji Europejskiej nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu WE do pomocy *de minimis*[45]. Główne zasady udzielania tego rodzaju pomocy zostały już omówione w poprzedniej części opracowania poświęconej omówieniu uchwał rad wprowadzających pomoc *de minimis*.

Po stwierdzeniu, że dana ulga mieści się w kategorii pomocy *de minimis* dalsze postępowanie organu podatkowego w sprawie jej przyznania jest oparte wyłącznie o przepisy ordynacji podatkowej, co znakomicie ułatwia rozpatrywanie tego typu spraw. Organ podatkowy przyznaje ulgi w ramach pomocy *de minimis* w oparciu o określone w ordynacji przesłanki, tj. „ważny interes podatnika" i „interes publiczny". Projekty tych decyzji nie muszą być przesyłane do Prezesa UOKiK ani też Ministerstwa Rolnictwa.

1.2.3.4. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną

W art. 67b § 1 pkt 3 o.p. wymienione zostały dopuszczalne rodzaje pomocy publicznej, która może być udzielona w formie decyzji organu podatkowego przyznającej ulgi w spłacie podatków. Organ podatkowy może udzielić takiej ulgi tylko wówczas, gdy jest ona związana z jednym z celów enumeratywnie wymienionych w tym przepisie. Nie zwalnia to go jednak od rozpatrzenia zasadniczych przesłanek udzielania tych ulg, a mianowicie „ważnego interesu podatnika" i „interesu publicznego". Jeżeli nie występują one w rozpatrywanej sprawie, nie ma możliwości udzielenia ulg, nawet wówczas, gdy będzie to zgodne z przepisami regulującymi zasady udzielania pomocy publicznej.

Podatnicy ubiegający się o jeden z rodzajów pomocy określonej w art. 67b § 1 pkt 3 o.p. są zobowiązani do przedstawienia organowi podatkowemu, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, informacji o otrzymanej pomocy publicznej, zawierającej w szczególności dane o dacie jej udzielenia, podstawie prawnej, formie i przeznaczeniu. Wzór stosownego formularza został określony w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie informacji o otrzy-

[44] Dz.U. Nr 53, poz. 354.
[45] Dz. Urz. UE L 379 z 28 grudnia 2006 r.

manej pomocy publicznej oraz informacji o nieotrzymanej pomocy (Dz.U. Nr 61, poz. 413). Podatnik, składając wniosek, wykazuje w nim jedynie kwotę pomocy publicznej uzyskanej na dane przedsięwzięcie (np. nową inwestycję), bez względu na to, kiedy pomoc tę uzyskał. Nie ma tu – jak w przypadku pomocy *de minimis* – ograniczenia do wykazania pomocy uzyskanej w ciągu 3 lat. Podatnik nie musi wykazywać pomocy publicznej na inne cele (np. zatrudnienie, szkolenia itp.). Powinien natomiast wykazać pomoc *de minimis*, którą uzyskał na ten sam projekt inwestycyjny[46]. Podatnik w złożonym wniosku powinien określić, o jaki rodzaj pomocy się ubiega (na zatrudnienie, małym i średnim przedsiębiorcom itp.), co umożliwi organowi podatkowemu stwierdzenie dopuszczalności zastosowania tego rodzaju pomocy. Po złożeniu wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie podatków wraz z informacją o otrzymanej pomocy publicznej innej niż *de minimis* organ podatkowy prowadzi postępowanie zmierzające do ustalenia, czy spełnione są przesłanki udzielania tego rodzaju pomocy[47]. Podstawy i tryb tego postępowania jest nieco inny w zależności od tego, o jakiego rodzaju pomoc publiczną ubiega się podatnik. Można wskazane w omawianym przepisie dopuszczalne przeznaczenia pomocy podzielić na dwie grupy. Do pierwszej z nich trzeba zaliczyć rodzaje pomocy określone w pkt 3 lit. f-j, lit. l oraz lit. m analizowanego artykułu. Zalicza się do niej pomoc: na szkolenia, na zatrudnienie, na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, na restrukturyzację, regionalną, udzielaną na inne przeznaczenia określone przez Radę Ministrów.

Druga grupa to wszystkie pozostałe dopuszczalne przeznaczenia pomocy, tj. służące: naprawieniu szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia, zapobieganiu lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym, wsparciu krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięć gospodarczych podejmowanych w interesie europejskim, promowaniu i wspieraniu kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty, rekompensacie za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów, ochronie środowiska oraz pracom badawczo-rozwojowym.

Warto podkreślić, że jest to zamknięty katalog celów, na które mogą być środki finansowane, które podatnik uzyskał w wyniku zastosowania ulg w spłacie podatków.

[46] R. Zenc, *Reforma zasad…,* op. cit.

[47] Jeżeli organ podatkowy ma wątpliwości co do dopuszczalności wnioskowanej pomocy, może wystąpić do Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) o opinię, nawet w przypadku pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych – zob. art.12 ust. 1 i 2 ustawy o postępowaniu w sprawach pomocy publicznej. Jest to lepszy sposób niż samodzielne rozstrzyganie tych wątpliwości i wydawanie decyzji bez opinii jednego z tych organów.

1.2.3.5. Ulgi w spłacie podatków udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych w rozporządzeniach Rady Ministrów

Ulgi w spłacie zobowiązań w ramach pomocy określonej w art. 67b § 4 (na szkolenia, na zatrudnienie, na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, na restrukturyzację, regionalną, udzielaną na inne przeznaczenia określone przez Radę Ministrów) mogą być udzielane po spełnieniu szczegółowych warunków określonych w rozporządzeniach, do wydania których została zobowiązana Rada Ministrów. Do tej pory ukazały się następujące rozporządzenia normujące szczegółowe warunki udzielania ulg w ramach pomocy na szkolenia, na zatrudnienie oraz na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw (zwane wyłączeniami grupowymi):

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 maja 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na szkolenia[48];
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2009 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw[49];
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 2007 r. w sprawie udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na zatrudnienie[50].

Pomoc regionalną regulują dwa rozporządzenia, a mianowicie:

- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną[51];
- rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 października 2006 r. w sprawie ustalenia mapy pomocy regionalnej (Dz.U. Nr 190, poz. 1402)[52].

Ukazało się również, ale przestało obowiązywać z końcem 2007 roku, rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 września 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację[53]. Poczynając od 18 grudnia 2008 r. przedłużono jednak obowiązywanie tego aktu do dnia 9 października 2009 r.[54].

---

[48] Dz.U. Nr 93, poz. 622.
[49] Dz.U. Nr 59, poz. 488.
[50] Dz.U. Nr 158, poz. 1106.
[51] Dz.U. Nr 116, poz. 734.
[52] Weszło w życie 17 lipca 2008 r. Wnioski o udzielenie pomocy na nowe inwestycje, wniesione i nierozpatrzone przed dniem wejścia w życie rozporządzenia, podlegają rozpatrzeniu na podstawie przepisów niniejszego rozporządzenia.
[53] Dz.U. Nr 179, poz. 1266.
[54] Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację (Dz.U. Nr 223, poz. 1467).

1.2.3.6. Ulgi w spłacie przyznawane w ramach pomocy na szkolenia, na zatrudnienie oraz na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw (wyłączenia grupowe)

Szczegółowe warunki przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w ramach przeznaczeń pomocy objętych wyłączeniami grupowymi są uregulowane w wyżej powołanych rozporządzeniach Rady Ministrów. Nie ma w tym miejscu potrzeby, aby omawiać te warunki; są one bardzo szczegółowo określone w tych aktach. Projekty decyzji organów podatkowych przewidujące zastosowanie tego rodzaju pomocy nie muszą być opiniowane przez Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) ani też przesyłane do Komisji[55]. Jest to zatem dosyć prosty tryb przyznawania ulg w spłacie podatków przedsiębiorcom, aczkolwiek w praktyce ma bardzo niewielkie zastosowanie.

Analizując zasady udzielania ulg w spłacie podatków w ramach wyłączeń grupowych należy zwrócić uwagę na nowe rozporządzenie KE nr 800/2008 z 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 TWE jako ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych (Dz. Urz. L 214 z 9.08.2008)[56]. W rozporządzeniu tym nastąpiło całościowe określenie warunków ponad 20 dopuszczalnych celów pomocy publicznej dotychczas uregulowanych w kilku różnych rozporządzeniach oraz rozszerzenie kategorii pomocy nie objętych dotychczas wyłączeniami. Są tam uregulowane m.in. warunki stosowania regionalnej pomocy inwestycyjnej, dla nowo utworzonych przedsiębiorstw (w tym specjalne regulacje dla małych przedsiębiorstw utworzonych przez kobiety), na ochronę środowiska (oszczędność energii, źródła odnawialne energii), na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną, szkolenia, rekrutację pracowników znajdujących się w szczególnie trudnej sytuacji, rekompensatę kosztów związanych z zatrudnieniem pracowników niepełnosprawnych. Rozporządzenie to może być stosowane przy udzielaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie ordynacji podatkowej. Nie należy jednak spodziewać się, że będzie ono masowo wykorzystywane przez podatników przy ubieganiu się o ten rodzaj ulg podatkowych. Twierdzenie to znajduje potwierdzenie w praktyce wykorzystywania bardzo zbliżonych rozporządzeń Rady Ministrów regulujących tzw. wyłączenia grupo-

[55] Organy podatkowe udzielające pomocy indywidualnej w ramach omawianych rozporządzeń nie muszą przesyłać do UOKiK informacji o udzielonej pomocy przez Internet, bowiem zrobił to Minister Finansów zgodnie z art. 33 ust. 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Wypełnienie przez ten organ takiego obowiązku eliminuje automatycznie obowiązki organów podatkowych udzielających pomocy indywidualnej, określone w art. 33 ust. 3 tej ustawy. Na organach podatkowych udzielających tego rodzaju pomocy ciąży natomiast obowiązek sporządzenia sprawozdania z udzielonej pomocy zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 12 lipca 2007 r. w sprawie sprawozdań o udzielonej pomocy publicznej oraz sprawozdań o zaległych należnościach przedsiębiorców z tytułu świadczeń na rzecz sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 133, poz. 923).

[56] P. Łaszewski, *Zmiany zasad udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej w związku z wejściem w życie rozporządzenia Komisji (WE) 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. w sprawie wyłączeń blokowych*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2009, nr 1, s. 3 i nast.

we. Podatnicy bardzo rzadko występują o przyznanie ulg uznaniowych w oparciu o te rozporządzenia.

1.2.3.7. Ulgi w spłacie w ramach pomocy regionalnej

Udzielanie ulg uznaniowych w ramach pomocy regionalnej jest od niedawna możliwe na podstawie powołanego wyżej rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną (Dz.U. Nr 116, poz. 734)[57]. Pomoc regionalna może być udzielona na: wspieranie nowych inwestycji, tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nowymi inwestycjami oraz dla nowo powstałych małych przedsiębiorstw. Projekty decyzji przewidujących zastosowanie tego rodzaju pomocy nie muszą – co do zasady – być przesyłane do akceptacji Komisji Europejskiej. Organ podatkowy może więc samodzielnie podejmować decyzje o zastosowaniu ulg w spłacie podatków na warunkach określonych w powołanym rozporządzeniu, bez konieczności uzyskiwania opinii Prezesa UOKiK i notyfikacji Komisji Europejskiej. Notyfikacji Komisji Europejskiej wymaga pomoc w ramach dużych projektów inwestycyjnych i pomoc dla nowo powstałych przedsiębiorstw.

Do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą obliczaną na podstawie kosztów inwestycji zalicza się cenę nabycia gruntów lub prawa ich wieczystego użytkowania, cenę nabycia albo koszt wytworzenia rzeczowych aktywów trwałych, takich jak budowle i budynki oraz ich wyposażenie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz cenę nabycia patentu, licencji lub nieopatentowanego *know-how*, z pewnymi zastrzeżeniami.

Do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą w związku ze zwiększeniem zatrudnienia (pomoc obliczana na podstawie kosztów wynagrodzenia) zalicza się dwuletnie koszty pracy nowo zatrudnionych pracowników obejmujące wynagrodzenie przed opodatkowaniem podatkiem dochodowym oraz opłacone od tego wynagrodzenia obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne, ponoszone przez przedsiębiorcę od dnia zatrudnienia tych pracowników.

Najistotniejsze warunki uzyskania pomocy na nowe inwestycje to:

1) złożenie przez przedsiębiorcę wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przed rozpoczęciem prac nad nową inwestycją;
2) zobowiązanie się przedsiębiorcy do pokrycia co najmniej 25% kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą poniesionych ze środków własnych,
3) utrzymanie inwestycji w regionie, w którym udzielono pomocy, przez okres co najmniej 3 lat przez małego i średniego przedsiębiorcę lub

[57] Nie obowiązuje już – co należy podkreślić – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 maja 2006 roku w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją (Dz.U. Nr 108, poz. 738). Obowiązywało ono jedynie przez kilka miesięcy – do końca 2006 roku.

przez okres co najmniej 5 lat przez pozostałych przedsiębiorców od dnia zakończenia inwestycji,

4) utworzenie nowych miejsc pracy w okresie 3 lat od dnia zakończenia inwestycji i utrzymanie nowo utworzonych miejsc pracy przez okres co najmniej 3 lat przez małego i średniego przedsiębiorcę oraz przez okres co najmniej 5 lat przez pozostałych przedsiębiorców, licząc od dnia ich utworzenia.

Do kosztów kwalifikujących się do objęcia pomocą dla nowo powstałych małych przedsiębiorstw w okresie pierwszych 5 lat od utworzenia przedsiębiorstwa zalicza się:

1) koszty usług prawniczych, koszty doradztwa, koszty administracyjne – bezpośrednio związane z utworzeniem przedsiębiorstwa;
2) zapłacone odsetki od pożyczek lub kredytów;
3) koszty zużycia energii, wody, ogrzewania, opłaty administracyjne;
4) poniesione opłaty z tytułu najmu, leasingu lub umowy o podobnym charakterze, maszyn lub urządzeń produkcyjnych;
5) wartość odpisów amortyzacyjnych;
6) koszty wynagrodzenia łącznie z obowiązkowymi składkami na ubezpieczenie społeczne, jeżeli przedsiębiorca ubiegający się o pomoc dla nowo powstałych małych przedsiębiorstw nie uzyskał pomocy publicznej obliczanej na podstawie kosztów wynagrodzenia dla miejsc pracy utworzonych bezpośrednio w wyniku realizacji inwestycji albo kosztów zatrudnienia.

Pomoc regionalna, na warunkach wynikających z powołanego wyżej rozporządzenia może być udzielana do dnia 31 grudnia 2013 r. Biorąc pod uwagę warunki uzyskiwania tego rodzaju pomocy i dotychczasowe doświadczenia organów podatkowych w tym zakresie należy uznać, że nie będzie to popularny wśród podatników tryb uzyskiwania ulg uznaniowych[58]. Trudno bowiem zakładać, że podatnik mający zaległości podatkowe będzie zainteresowany podejmowaniem inwestycji, a przy tym złoży oświadczenie, że pokryje co najmniej 25% jej kosztów ze środków własnych[59]. Jeżeli bowiem istotnie dysponuje takimi aktywami, to organy podatkowe nie będą zainteresowane udzielaniem mu umorzenia zaległości podatkowych. Można mieć bowiem duże wątpliwości, czy za umorzeniem w takim przypadku przemawia „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny". Znacznie prościej jest w takiej sytuacji stwierdzić w postępowaniu, że podatnik nie spełnia tych przesłanek i na tej podstawie odmówić przyznania ulgi, przez co nie trzeba rozpatrywać spełnienia przez podatnika warunków określonych w omawianym rozporządzeniu. Przyznanie ulgi jest zależne od

[58] Przez kilka miesięcy 2006 r. obowiązywało rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 maja 2006 roku w sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc regionalną na wspieranie nowych inwestycji lub tworzenie nowych miejsc pracy związanych z nową inwestycją (Dz.U. Nr 108, poz. 738).

[59] Zob. P. Łaszewski, *Kolizja pomocy regionalnej i przesłanek do udzielenia ulg w myśl przepisów Ordynacji podatkowej*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2008, nr 4, s. 13-15.

uznania organu podatkowego, co zwiększa prawdopodobieństwo odmowy jej udzielenia z uwagi na obawę naruszenia mało znanych i stosowanych przepisów regulujących pomoc regionalną.

Z drugiej strony sami podatnicy – jak pokazują dotychczasowe doświadczenia – nie wnioskują o ten rodzaj pomocy. Aby z tej pomocy realnie skorzystać trzeba mieć najpierw – co już sygnalizowałem – najlepiej duże zaległości podatkowe, a następnie rozpocząć inwestycję, zwiększyć zatrudnienie lub uruchomić nowe przedsiębiorstwo. Nie trzeba badań, aby stwierdzić, że niewielu zadłużonych podatników zdecyduje się na aplikowanie o ten rodzaj pomocy. W istocie rzeczy rozporządzenie to ma nielogiczne – według autora tej części opracowania – założenie: zachęca podmioty niemające pieniędzy do inwestowania. Z tego powodu nie należy spodziewać się, że będzie ono miało duże znaczenie w praktyce.

1.2.3.8. Ulgi w spłacie w ramach pomocy na restrukturyzację

Najbardziej zawiłe są zasady udzielania ulg uznaniowych w ramach pomocy na restrukturyzację. Jest to forma pomocy, która może być udzielona podatnikom znajdującym się w trudnej sytuacji ekonomicznej. Nie mogą oni – o czym już była mowa – ubiegać się o inne rodzaje pomocy. Z dniem 1 stycznia 2008 r. przestało obowiązywać powołane rozporządzenie Rady Ministrów z 11 września 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania niektórych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych stanowiących pomoc publiczną na restrukturyzację. Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2008 roku przedłużono stosowanie tego aktu do 9 października 2009 roku[60]. Brak rozporządzenia Rady Ministrów regulujących pomoc na restrukturyzację skutkował tym, że podatnik ubiegający się o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych pozytywną decyzję organu podatkowego mógł otrzymać dopiero po jej notyfikowaniu do Komisji Europejskiej. Podstawą do ubiegania się o ten rodzaj pomocy były Wytyczne dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji ekonomicznej[61]. Była to procedura bardzo skomplikowana i długotrwała. Dobrze więc się stało, że przedłużono moc obowiązywania rozporządzenia Rady Ministrów zawierającego zasady udzielania podatkowych ulg uznaniowych w ramach pomocy na restrukturyzację. Mali i średni przedsiębiorcy mogą uzyskać taką pomoc bez konieczności notyfikowania decyzji o jej przyznaniu do Komisji. Przedsiębiorca znajdujący się w trudnej sytuacji ekonomicznej chcący uzyskać ulgi w spłacie zobowiązań jest zobligowany do sporządzenia planu restrukturyzacji, w którym powinny się znaleźć określone elementy[62]. Jeżeli plan restrukturyzacji przewiduje uzyskanie

[60] Zob. M. Łyczek, *Przedłużenie okresu obowiązywania programu pomocowego na restrukturyzację* , „Prawo Pomocy Publicznej" 2009, nr 1.
[61] Dz. Urz. UE C 244 z 01.10.2004 r.
[62] Plan restrukturyzacyjny dołączany do wniosku o udzielenie ulgi podatkowej – zgodnie z § 10 ust. 1 powołanego rozporządzenia Rady Ministrów – powinien zawierać elementy określone

pomocy na restrukturyzację również od innych podmiotów (np. gminnego organu podatkowego), przedsiębiorca składa naczelnikowi urzędu skarbowego kopie opinii o możliwości udzielenia pomocy (np. opinii wójta o możliwości umorzenia podatku od nieruchomości).

Udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 11 września 2007 roku jest możliwe jedynie do 9 października 2009 roku, tj. do końca okresu obowiązywania powołanych Wytycznych Wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw. Po tej dacie należy spodziewać się nowego rozporządzenia w sprawie stosowania tego rodzaju pomocy.

1.2.3.9. Ogólne zasady przyznawania ulg w spłacie zobowiązań w ramach pozostałych przeznaczeń pomocy publicznej

W powołanym przepisie wskazane zostały przeznaczenia pomocy, które uprawniają organ podatkowy do udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Pierwsze z nich obejmuje ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych udzielane w celu naprawienia szkód wyrządzanych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia. Zgodnie z art. 87 ust. 2 TWE jest to pomoc dopuszczalna, która może być udzielana jako pomoc indywidualna (decyzje) albo w ramach programu pomocowego. W Polsce takiego programu nie ma, co skutkuje tym, że może być ona udzielona przez organ podatkowy w drodze decyzji przyznającej ulgę w spłacie podatków. Projekt takiej decyzji musi być notyfikowany do Komisji Europejskiej.

Kolejne dopuszczalne przeznaczenia pomocy wskazane w tym przepisie dotyczą zapobiegania lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym, wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięć gospodarczych podejmowanych w interesie europejskim, promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty, rekompensaty za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów, ochrony środowiska oraz prac badawczo-rozwojowych. Te rodzaje pomocy są również dopuszczalne na mocy postanowień art. 87 TWE. Mogą być one udzielone w ramach pomocy indywidualnej i programów pomocowych. Udzielenie tej pomocy w ramach decyzji podjętych na podstawie art. 67a o.p. wymaga ich zgodności z bliżej nieokreślonymi „programami rządowymi i samorządowymi". W literaturze wskazuje się, że chodzi tu o programy wspierające stosowanie tych rodzajów pomocy publicznej, opracowane przez rząd albo władze samorządowe, które nie zostały notyfikowane[63]. Z brzmienia przepisu wynika, że programy takie muszą istnieć,

---

w części III.8.B pkt 2.2 i części III.8.A pkt 2 załącznika I do rozporządzenia Komisji (WE) Nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE.

[63] W sposób dosyć zawiły pojęcie to wyjaśnia J. Partyka, *Udzielanie pomocy na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2007, nr 3.

aby pomoc taka mogła być przyznana. Brak programów, z którymi musi być zgodna pomoc indywidualna, uniemożliwia zatem wydawanie decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Ogranicza to bardzo organy podatkowe chcące przyznać w drodze decyzji pomoc na cele wskazane w analizowanym przepisie. Jak na razie w praktyce problemy takie nie występują, co w dużej mierze wynika ze złożoności przedstawianych regulacji, a przez to i ich niezrozumienia przez przedsiębiorców. Nie jest to jednakże argument przemawiający za pozostawieniem omawianych przepisów w tym kształcie. Koniecznym wydaje się szybkie sprecyzowanie w ustawie pojęcia „programów rządowych i samorządowych" oraz wskazanie podstaw ich wprowadzania w życie.

Organy podatkowe, chcąc udzielić pomocy na omawiane cele, powinny projekty tych decyzji notyfikować do Komisji Europejskiej. Obowiązek notyfikowania wynika z art. 7 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Zgodnie z tym przepisem regułą jest, że wszystkie projekty pomocy indywidualnej, z pewnymi wyjątkami, podlegają notyfikacji. W przepisie nie ma wyłączenia obowiązku notyfikacji w stosunku do projektów decyzji uznaniowych przyznających pomoc publiczną na cele określone w komentowanym przepisie. W związku z tym organ podatkowy, zgodnie z przepisami regulującymi postępowanie notyfikacyjne, powinien wystąpić z wnioskiem o wydanie opinii przez Prezesa UOKiK, załączając informacje niezbędne do wydania opinii, a w szczególności dotyczące adresatów, jej przeznaczenia, formy, wielkości i czasu trwania[64]. Po zaopiniowaniu, uwzględniając szczegółowe postanowienia rozdziału 2 powołanej ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Prezes UOKiK przedstawia projekt decyzji Komisji Europejskiej. Zaakceptowanie przez Komisję planowanej pomocy umożliwia wydanie przez organ podatkowy decyzji w sprawie ulg w spłacie podatków. Jest to ogólny schemat postępowania z wnioskami o udzielenie ulg w spłacie podatków w ramach omawianych przeznaczeń pomocy publicznej. W konkretnych przypadkach mogą wystąpić odstępstwa od niego, co wynika ze szczegółowych regulacji odnoszących się do niektórych rodzajów pomocy publicznej.

1.2.3.10. Odraczanie terminów

Gminne organy podatkowe, na podstawie 48 ordynacji podatkowej, mogą odraczać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego inne niż termin płatności. Począwszy od dnia 1 września 2005 r. odraczanie terminów płatności podatków i zaległości podatkowych jest uregulowane w nowym rozdziale 7a działu III „Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych". Można mieć wątpliwości, czy racjonalnym rozwiązaniem było pozostawienie w komentowanym przepisie instytucji odroczenia terminów innych niż terminy płatności. Wydaje się,

[64] Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 2004 r. w sprawie informacji przekazywanych Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w celu wydania opinii o planowanej pomocy publicznej (Dz.U. Nr 246, poz. 2467).

że instytucja odroczenia tych terminów mieści się w rozumieniu ulg w spłacie podatków i powinna być uregulowana kompleksowo w nowym art. 67a. Każde bowiem odroczenie terminu ułatwia podatnikowi wywiązanie się z obowiązku zapłaty podatku, a przez to stanowi ulgę w jego spłacie[65].

Odroczenie terminów wynikających z przepisów prawa podatkowego sprowadza się do wydłużenia o określony czas możliwości dokonania danej czynności. Może to mieć miejsce jedynie w odniesieniu do terminu, który jeszcze nie upłynął. Upływ tego terminu skutkuje tym, że organ podatkowy nie jest uprawniony do podjęcia decyzji o jego odroczeniu. Decydujące znaczenie ma tutaj dzień podjęcia decyzji przez organ podatkowy. Odraczanie terminów jest możliwe tylko w odniesieniu do terminów materialnoprawnych. Terminy procesowe mogą być przywracane na zasadach określonych w art. 162 o.p.

Odroczenie terminu może nastąpić jedynie na wniosek podatnika. Organ podatkowy nie ma zatem możliwości wydawania z urzędu decyzji o odroczeniu tego terminu. We wniosku podatnika może być wskazany termin odroczenia, ale nie jest to wiążące dla organu podatkowego. Może on zaakceptować ten termin i wskazać go w decyzji, ale może też go skrócić lub wydłużyć.

We wniosku podatnika muszą być podane przyczyny uzasadniające przesłanki odroczenia terminu. Przesłankami tymi jest „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny". Zostały one omówione w komentarzu do art. 22 o.p. Są to zatem takie same przesłanki, jak występujące przy innych ulgach w spłacie podatków, co uzasadnia postulowaną już wyżej potrzebę kompleksowego uregulowania wszystkich ulg uznaniowych stosowanych przez organ podatkowy.

Organ podatkowy kończy postępowanie w sprawie odroczenia terminu wydaniem decyzji, w której odracza (bądź nie) termin. Jest to decyzja uznaniowa, z której istoty wynika pozostawienie organowi swobody wyboru określonego rozwiązania, co oczywiście musi być odpowiednio uzasadnione[66]. Uznanie administracyjne sprowadza się do tego, że organ podatkowy jest zobligowany do ustalenia, czy w danej sprawie mają miejsce przesłanki uzasadniające odroczenie terminu. Musi zatem wszechstronnie wyjaśnić okoliczności faktyczne po to, aby na tej podstawie stwierdzić, czy występuje „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny". Ustalenie istnienia tych przesłanek nie wiąże organu podatkowego w tym sensie, że nie musi on podjąć korzystnej dla podatnika decyzji. Może bowiem − w ramach swojego uznania – zadecydować o odmowie odroczenia terminu, nawet wówczas, gdy istnieje np. „ważny interes podatnika". Decyzja taka wymaga stosownego uzasadnienia. W literaturze i orzecznictwie sądowym wskazuje się, że uznanie administracyjne wyraża się nie w swobodzie

[65] W literaturze odroczenie terminów przewidzianych w prawie podatkowym traktowane jest jako ulga uznaniowa – zob. S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2001, s. 82.

[66] K. Święch, *Uznanie administracyjne a ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych,* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008, s. 229 i nast.

oceny istnienia w stanie faktycznym przesłanek odroczenia, ale w możliwości negatywnego dla podatnika rozstrzygnięcia nawet w sytuacji ich istnienia[67].

„Negatywne rozstrzygnięcie, szczególnie podjęte w ramach uznania administracyjnego, powinno być szczególnie przekonująco, wyczerpująco i jasno uzasadnione, zarówno co do faktów, jak i co do prawa, tak aby nie było wątpliwości, że wszystkie okoliczności sprawy zostały głęboko rozważone i ocenione, a ostateczne rozstrzygnięcie jest ich logiczną konsekwencją. W przypadku decyzji uznaniowej organ podatkowy zobowiązany jest w sposób czytelny, umożliwiający kontrolę poszczególnych etapów rozumowania, przedstawić wszystkie przesłanki faktyczne i interpretacyjne wnioskowania.

Istotą uznania jest to, że ustawodawca, wprowadzając do przepisu pojęcie nieostre, przerzuca na władzę wykonawczą konieczność wypełnienia hipotezy normy prawnej konkretną treścią. Odmienne postępowanie, a w szczególności brak argumentów przemawiających za odmową umorzenia zaległości podatkowych, narusza zasady postępowania podatkowego, a zwłaszcza: zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz zasadę przekonywania strony"[68].

Odraczane mogą być tylko terminy materialnoprawne, wynikające z przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. (ustawy podatkowe i wydane na ich podstawie akty wykonawcze). Przykładami tego typu terminów są: terminy do złożenia deklaracji podatkowych w podatkach powstających z mocy prawa (podatek od towarów i usług, podatek od nieruchomości płacony przez osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej), terminy do złożenia informacji podatkowych (podatek od nieruchomości, rolny i leśny płacony przez osoby fizyczne), termin do złożenia oświadczenia w sprawie rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej, termin do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych itp.

Nie mogą być odraczane, na podstawie komentowanego przepisu, terminy: przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej podatek (art. 68 i 69); przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz należności podatników i inkasentów (art. 70 i 71); zwrotu nadpłaty (art. 77 § 13); wygaśnięcia prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 79 § 2); wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty podatku (art. 80 § 1); wystawienia rachunku oraz żądania wystawienia rachunku (art. 87 § 3 i 4); przechowywania kopii rachunków (art. 88 § 1) oraz przedawnienia prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej oraz zobowiązania wynikającego z tej decyzji (art. 118 § 1 i 2).

Odroczenie terminu złożenia deklaracji, na podstawie analizowanego przepisu, skutkuje m.in. tym, że nie są naliczane odsetki za zwłokę do dnia następnego po upływie terminu, do którego odroczono termin złożenia deklaracji (zob. § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie nali-

[67] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Dom Organizatora, Toruń 2002, s. 187.
[68] Wyrok NSA z dnia 18 maja 2005 r., FSK 2211/2004, niepubl.

czania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach – Dz.U. Nr 165, poz. 1373). Podatnik, który uzyskał odroczenie terminu złożenia deklaracji, nie musi zatem płacić odsetek, o ile zapłaci podatek w odroczonym terminie. Nie jest również zobowiązany do zapłacenia opłaty prolongacyjnej, która obciąża jedynie odroczenie terminu płatności i rozłożenie na raty. Odroczenie terminu złożenia deklaracji wywołuje takie same skutki jak odroczenie terminu płatności (podatek może być zapłacony później bez odsetek), ale nie jest obciążone opłatą prolongacyjną. Brak tej opłaty przemawia za tym, że przysporzenie, które uzyskał podatnik w związku z odroczeniem terminu do złożenia deklaracji, może być traktowane jako pomoc publiczna w rozumieniu art. 87 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską[69]. Jednakże art. 48 o.p. nie przewiduje konieczności uwzględniania przepisów regulujących zasady udzielania pomocy publicznej przy wydawaniu decyzji o odroczeniu terminu do złożenia deklaracji podatkowej. Nie oznacza to, że nie jest to forma pomocy publicznej, o ile są spełnione pozostałe jej przesłanki. Pojęcie pomocy publicznej jest zawarte w Traktacie i brak w ordynacji podatkowej stosownych przepisów nie chroni podatnika przed następstwami korzystania z pomocy niezgodnej z prawem.

1.2.4. Zwrot pomocy publicznej

Niezachowanie warunków udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych wynikających z przepisów regulujących pomoc publiczną może prowadzić do uznania jej za nielegalną albo wykorzystaną niezgodnie z przeznaczeniem, co prowadzi do konieczności jej zwrotu. Zwrot jest dokonywany na podstawie decyzji Komisji o obowiązku zwrotu kwoty stanowiącej równowartość udzielonej pomocy łącznie z odsetkami[70]. Podstawowe kwestie związane ze zwrotem bezprawnie uzyskanej pomocy są uregulowane w ustawie o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej oraz rozporządzeniu Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiających szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz. Urz. WE L 83 z 27.03.1999)[71]. Odnosząc te zasady do pomocy uzyskanej w formie ulg podatkowych należy zwrócić uwagę na dwie okoliczności odbiegające od unormowań zawartych w ordynacji podatkowej.

Przede wszystkim dłuższy jest okres przedawnienia możliwości egzekwowania pomocy uzyskanej niezgodnie z prawem. Wynosi on nie 5 lat, co jest charakterystyczne dla zobowiązań podatkowych (art. 70 o.p.), ale 10 lat licząc od dnia przyznania pomocy beneficjentowi (dzień wydania decyzji)[72]. Windykacja

[69] Inaczej A. Kamiński, M. Pogoński, *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce*, PP 2004, nr 10, s. 3 i nast.
[70] Art. 25 i nast. ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.
[71] A. Fierla, A. Werner, *Stopa procentowa oraz odsetki od zwracanej pomocy publicznej niezgodnej z prawem*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2007, nr 5, s. 23-27.
[72] Art. 15 powołanego wyżej rozporządzenia Rady.

jest przeprowadzana na podstawie zasad wynikających z ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Powołane rozporządzenie Rady reguluje też zasady ustalania wysokości odsetek od bezprawnie uzyskanej pomocy. Organem uprawnionym do tego jest Komisja Europejska, która działa w oparciu o unormowania wynikające z rozporządzenia 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz. Urz. UE L 140 z 30.04.2004). Komisja jest zobligowana do publikacji ustalonych stóp procentowych w Dzienniku Urzędowym UE.

Odrębności związanych z windykacją pomocy publicznej uzyskanej przez podatników w formie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych można byłoby wskazać więcej, ale te – jak się wydaje – są najważniejsze. W chwili obecnej nie są to przepisy często stosowane w praktyce. Nie oznacza to jednak, że pracownicy organów podatkowych oraz podatnicy korzystający z ulg nie powinni ich znać.

1.2.5. Wnioski

W konkluzji należy stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym można wyróżnić pięć trybów udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przedsiębiorcom. Każdy z nich charakteryzuje się swoistymi cechami, przedstawionymi wyżej.

Pierwszy z nich to przyznanie ulg, które nie są pomocą publiczną, z uwagi na to, że nie powstają negatywne skutki w wymianie handlowej pomiędzy państwami UE. Jedynymi kryteriami decydującymi o przyznaniu ulgi jest „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny".

Drugi tryb oparty jest o warunki udzielania pomocy *de minimis*. Organ podatkowy bada, czy te warunki podatnik spełnia i podejmuje decyzję samodzielnie, bez konieczności jej przesyłania do organów nadzorujących udzielanie pomocy publicznej. Jest to w praktyce najczęściej stosowany tryb udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Trzeci tryb dotyczy podejmowania decyzji w oparciu o rozporządzenia Rady Ministrów określające szczegółowe warunki przyznania tych ulg. Projekty tych decyzji nie muszą być opiniowane i notyfikowane. W chwili obecnej wskazane akty regulują udzielanie pomocy na szkolenia, na zatrudnienie, rozwój małych i średnich przedsiębiorstw, na restrukturyzację oraz regionalną pomoc inwestycyjną.

Czwarty tryb podejmowania tych decyzji wymaga – co do zasady – przesłania projektu decyzji do zaopiniowania przez Prezesa UOKiK (Ministra Rolnictwa) oraz – z pewnymi wyjątkami – do notyfikacji Komisji Europejskiej. Dopiero po zaakceptowaniu projektu decyzji przez Komisję, organ podatkowy może podjąć decyzję o udzieleniu ulgi.

Ostatni tryb uzyskiwania ulg w spłacie podatków jest stosowany w ramach pomocy na restrukturyzację. W tym przypadku organ podatkowy opiniuje moż-

liwość zastosowania ulg wskazanych w planie restrukturyzacyjnym przygotowanym przez podatnika. Podatnik następnie musi uzyskać zatwierdzenie tego planu przez Komisję, co umożliwi organowi podatkowemu podjęcie decyzji o udzieleniu ulgi.

W praktyce jednak z 5 trybów udzielania pomocy najczęściej zastosowanie znajduje pomoc *de minimis*. Pozostałe rodzaje pomocy – co potwierdzają informacje uzyskane w organach podatkowych – są stosowane sporadycznie.

1.3. Kształtowanie cen za usługi publiczne

1.3.1. Uwagi ogólne

Prowadząc rozważania na temat kształtowania przez gminę cen za usługi użyteczności publicznej należy po pierwsze określić katalog usług, którym przypisuje się cechy takich usług. Podstawową regulacją w tym zakresie jest ustawa o gospodarce komunalnej[73], która w art. 1 ust. 2 stanowi, że gospodarka komunalna obejmuje w szczególności zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Pojęcie usług użyteczności publicznej mieści się zatem w pojęciu gospodarki komunalnej. Można więc przyjąć, że gospodarka komunalna w ujęciu ekonomicznym to „rynek (wszystkie rynki) usług użyteczności publicznej o charakterze lokalnym"[74].

Jeżeli chodzi o pojęcie usług o charakterze użyteczności publicznej, za usługi takie uważa się, jak wskazuje M. Szydło, „usługi powszechnie dostępne (czyli albo mające charakter niewykluczalny, albo też gwarantowane wszystkim osobom przepisami prawa), zaspokajające w sposób bieżący i nieprzerwany (ciągle) szczególne i kwalifikowane potrzeby ludności, tj. potrzeby o charakterze użyteczności publicznej (a więc potrzeby elementarne, absolutne, podstawowe i występujące powszechnie). Z kolei komunalnymi usługami o charakterze użyteczności publicznej są te spośród wzmiankowanych usług, których świadczenie lub też organizowanie jest w danym przypadku przejawem wykonywania gospodarki komunalnej w znaczeniu ustawowym (tj. w znaczeniu przyjętym w art. 1 ustawy o gospodarce komunalnej). Muszą to być zatem usługi (o charakterze użyteczności publicznej), które w sensie przedmiotowym zaspokajają potrzeby danej wspólnoty samorządowej"[75].

[73] Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 9, poz. 43 ze zm.).
[74] C. Banasiński, M. Kulesza, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 15-16.
[75] M. Szydło, *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska – Oficyna, Warszawa 2008 (za Lex).

Do usług o charakterze użyteczności publicznej, których ceny wykazują wpływ na rozwój lokalny, należy więc zakwalifikować w szczególności usługi: dostarczania wody i odprowadzania ścieków, dostarczania energii cieplnej, wywozu nieczystości stałych, komunikacji miejskiej, a także usługi dotyczące sportu i rekreacji czy wychowania przedszkolnego, mające istotny wpływ na warunki życia mieszkańców.

Zakresem podmiotowym pojęcia „gospodarka komunalna" należy objąć, oprócz gminy, która jest zobowiązana do świadczenia tych usług z mocy prawa, także odrębne od danej jednostki samorządu terytorialnego osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym dana jednostka samorządowa powierzyła w drodze umowy wykonywanie zadań z zakresu gospodarki komunalnej. Wykonywanie tych usług może bowiem polegać zarówno na bezpośrednim świadczeniu (dostarczaniu) przez podmioty obciążone tymi zadaniami, jak również na organizowaniu wykonania usług przez inne podmioty w trybie przewidzianym przepisami prawa[76].

Możliwość wyboru formy wykonywania usług użyteczności publicznej, wraz ze wskazaniem dopuszczalnych form, przewiduje wprost ustawa o gospodarce komunalnej, wskazując, że jednostki samorządu terytorialnego mogą powierzać wykonywanie zadań z zakresu gospodarki komunalnej osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, w drodze umowy na zasadach ogólnych – z uwzględnieniem przepisów o finansach publicznych lub, odpowiednio, przepisów o partnerstwie publiczno-prywatnym, przepisów o koncesji na roboty budowlane lub usługi, przepisów o zamówieniach publicznych i przepisów o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

Ustawa o gospodarce komunalnej ustala, w art. 4 ust. 1 pkt 2, ogólną kompetencję organu stanowiącego w sferze decydowania o wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa przewiduje ponadto, że uprawnienia te mogą być powierzane organom wykonawczym (wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi). Realizacja przytoczonych kompetencji została zastrzeżona brakiem odmiennych regulacji w przepisach szczególnych. W praktyce organ stanowiący w znacznej części sfery gospodarki komunalnej pozbawiony jest swobodnej możliwości ustalania cen ze względu na określony odrębnymi przepisami tryb ich kalkulacji czy zatwierdzania. Niektóre regulacje odbierają też możliwość przekazania uprawnień organowi wykonawczemu ze względu na wyraźne wskazanie kompetencji organu stanowiącego, np. w zakresie zatwierdzania taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków – art. 24 ust. 1 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków[77]. Ponadto przepisy art. 47 ust. 2 Prawa energetycznego[78] w ogó-

[76] Ibidem.
[77] Ustawa z dnia 7 czerwca 2001 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 123, poz. 858 ze zm.).
[78] Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625 ze zm.).

le odbierają organom gminy prawo zatwierdzania cen za dostarczanie energii cieplnej, powierzając tę kompetencję Prezesowi Urzędu Regulacji Energetyki.

Oprócz ustalania cen ustawa o gospodarce komunalnej przewiduje także ogólną kompetencję organu stanowiącego dotyczącą regulowania sposobu ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej. Na podstawie tej normy organ stanowiący gminy może w sposób władczy określić, według jakich kryteriów powinno nastąpić ustalenie ceny za daną usługę. Realizacja tej kompetencji będzie więc polegała w szczególności na ustaleniu wzorów będących podstawą ustalania cen, wartości przyjmowanych do obliczenia, czy okoliczności, przy pomocy których podstawowa cena będzie korygowana dla poszczególnych grup odbiorców usług. Mając na uwadze szereg szczegółowych rozwiązań dotyczących sposobu ustalania cen, wynikających z przepisów powszechnie obowiązujących, należy powiązać możliwość korzystania z tej kompetencji tylko w sytuacji braku regulacji na temat sposobu ustalania cen, wprowadzonej w drodze ustawy czy rozporządzenia. Przykładem może tu być ustalanie opłat za przedszkola. Ustawa o systemie oświaty[79] stanowi w art. 14 ust. 5, że opłaty za świadczenia prowadzonych przez gminę przedszkoli publicznych ustala rada gminy, z jedynym zastrzeżeniem, iż przedszkolem publicznym jest przedszkole, które prowadzi bezpłatne nauczanie i wychowanie w zakresie co najmniej podstawy programowej wychowania przedszkolnego. Podobnie ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach[80] nie określa szczegółowych zasad ustalania opłat m.in. za odbiór odpadów komunalnych, wskazując jedynie, że rada ustala górne stawki opłat ponoszonych przez właścicieli nieruchomości, a także, że posiada uprawnienie do różnicowania stawek w zależności od gęstości zaludnienia oraz odległości od miejsca unieszkodliwiania odpadów komunalnych, nie odnosząc się do sposobu kalkulowania kosztów. Jedynie art. 6a tej ustawy, przewidujący możliwość przejęcia przez gminę, na podstawie decyzji mieszkańców wyrażonej w drodze referendum, części obowiązków wynikających z tej ustawy przewiduje odniesienie się do kosztów. Art. 6a ust. 2 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach przewiduje, że przejmując od mieszkańców obowiązki m.in. w zakresie zbierana i pozbywania się odpadów, gmina zobowiązana jest ustalić opłatę. Opłata jest ustalana w sposób zryczałtowany za okresowe pozbywanie się określonej ilości wskazanego rodzaju odpadów komunalnych lub nieczystości ciekłych. Wysokość opłaty jest uzależniona od faktycznych kosztów ponoszonych przez gminę z tytułu zorganizowania i funkcjonowania systemu zbierania, transportu, odzysku i unieszkodliwiania odpadów. W odróżnieniu od przepisów dotyczących taryf za dostarczaną energię oraz taryf za sprzedawaną wodę i odprowadzane ścieki, ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach nie określa jednak wprost rodzajów kosztów, które mają być stosowane przy kalkulowaniu wysokości opłaty, co stwarza możliwość określenia sposobu jej ustalania.

[79] Ustawa z dnia 7 września 1991 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.).
[80] Ustawa z dnia 13 września 1996 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 236, poz. 2008 ze zm.).

Odnosząc się do ceny za usługi użyteczności publicznej należy odnieść się jeszcze do zakresu pojęcia „cena" na gruncie prawa. W systemie prawnym definicję ceny zawiera m.in. art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach[81]. Zgodnie z tą ustawą, ceną jest wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Warto przy tym zauważyć, że przepisy szczególne dotyczące ustalania cen za usługi komunalne także zawierają definicje pojęcia ceny. Przykładem jest rozporządzenie Ministra Budownictwa z dnia 28 czerwca 2006 r. w sprawie określenia taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków[82], które w § 2 pkt 9 stanowi, że ceną za dostarczoną wodę jest wielkość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą odbiorca usług jest obowiązany zapłacić przedsiębiorstwu wodociągowo-kanalizacyjnemu za 1 m^3 dostarczonej wody; do ceny dolicza się podatek od towarów i usług, w wysokości określonej odrębnymi przepisami.

Oprócz pojęcia ceny, art. 4 ustawy o gospodarce komunalnej posługuje się także pojęciem „opłata". W literaturze wskazuje się, że w prawie polskim brak jest jego ogólnej – tj. mającej generalne zastosowanie – definicji. Występują natomiast konkretne rodzaje rozmaitych opłat, normowanych przepisami ustaw szczególnych. Niezależnie od tego należałoby jednak przyjąć, że opłaty w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o gospodarce komunalnej oznaczają dokładnie to samo, co ceny w rozumieniu tego przepisu. Dlatego też zarówno ceny, jak i opłaty za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej oraz za korzystanie z obiektów i urządzeń użyteczności publicznej jednostek samorządu terytorialnego należałoby definiować jako wartości wyrażone w jednostkach pieniężnych (tj. w złotych i groszach), które usługobiorca (kupujący) jest zobowiązany zapłacić za daną usługę[83].

Ustalona w trybie przewidzianym prawem wysokość cen za usługi użyteczności publicznej stwarza obiektywne środowisko dla wszystkich podmiotów korzystających z tych usług, wyłączając w praktyce możliwość cywilnoprawnego kształtowania obciążeń dla poszczególnych odbiorców, w tym przedsiębiorców. Ewentualne zróżnicowanie może nastąpić w oparciu o ustalone różnice w kosztach świadczenia usług, a nie z innych względów (np. sformułowanych kierunków kształtowania rozwoju) i nie może być stosowane w stosunku do konkretnego podmiotu ze względu na jego właściwości. Kształtowanie cen nie może zatem odbywać się na zasadach prawa cywilnego, mimo że świadczenie usług użyteczności publicznej z reguły odbywa się na podstawie umowy zawartej z gminą lub podmiotem, któremu gmina powierzyła wykonywanie usług.

[81] Ustawa z dnia 5 lipca 2001 r. (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.).
[82] Dz.U. Nr 127, poz. 886.
[83] M. Szydło, *Ustawa o gospodarce komunalnej*..., op. cit.

Niektóre przepisy szczególne (w szczególności ustawa o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków) przewidują możliwość różnicowania cen dla określonych grup odbiorców w drodze dopłat, co ma niebagatelne znaczenie z punktu widzenia planowania i realizacji ukierunkowanego rozwoju lokalnego. Niezbędne jest zatem przeanalizowanie wybranych, konkretnych regulacji dotyczących ustalania cen w poszczególnych segmentach usług, ze szczególnym uwzględnieniem zakresu kompetencji organów gminy do ich ustalania i różnicowania. Analiza ta, pokazująca w sposób ogólny mechanizm powstawania cen, pozwoli na wychwycenie obszarów, w których organy gminy mogą podjąć działania prorozwojowe za pomocą kształtowania cen oraz barier uniemożliwiających takie działania.

1.3.2. Dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków

Istotnym segmentem usług użyteczności publicznej są usługi dotyczące zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, regulowane przywołaną już wcześniej ustawą o zbiorowym zaopatrzeniu (...). Poza tym, że ich odbiorcami są praktycznie wszyscy mieszkańcy, stanowią one również bardzo istotny składnik kosztów znacznej grupy przedsiębiorstw, w szczególności produkujących lub przetwarzających żywność.

Ustawa o zbiorowym zaopatrzeniu (...) przewiduje, że zatwierdzanie cen i stawek opłat za zbiorowe dostarczanie wody i zbiorowe odprowadzanie ścieków należy do kompetencji rady gminy (art. 24 ust. 1). Wbrew nasuwającej się sugestii o decydującej roli organu stanowiącego w zakresie obowiązujących cen, należy jednak zaznaczyć, że możliwość bezpośredniego kształtowania wysokości tych cen przez radę gminy jest znacznie ograniczona. Wyrażenie, w drodze odpowiedniej uchwały, woli zatwierdzenia cen przez radę polega bowiem wyłącznie na zatwierdzeniu wniosku określającego taryfy cenowe, który przedkłada przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne, czyli przedsiębiorca w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej prowadzący działalność gospodarczą w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków lub gminna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, prowadząca tego rodzaju działalność.

Wniosek przedsiębiorstwa w sprawie zatwierdzenia taryf winien być przedłożony wójtowi, w terminie 70 dni przed planowanym wejściem taryf w życie, następnie zaś (po weryfikacji) wójt przedstawia go do zatwierdzenia radzie gminy. Weryfikacja dokonywana przez wójta na podstawie art. 24 ust. 4 ustawy ma dotyczyć sprawdzenia, czy taryfy zostały opracowane zgodnie z przepisami ustawy oraz weryfikacji kosztów przedsiębiorstwa, na podstawie których taryfy zostały skalkulowane, pod względem celowości ich ponoszenia.

W tym miejscu niezbędne jest przybliżenie zasad określania proponowanych we wniosku cen przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjnej, które następnie weryfikuje wójt. Ogólną zasadą jest, że przedsiębiorstwo określa taryfę na podstawie niezbędnych przychodów, po dokonaniu ich alokacji na po-

szczególne taryfowe grupy odbiorców usług. Pojęcie „niezbędnych przychodów" definiuje ustawa w art. 2 pkt 2, stanowiąc, że jest to wartość przychodów w danym roku obrachunkowym, zapewniających ciągłość zbiorowego zaopatrzenia w wodę odpowiedniej jakości i ilości i zbiorowego odprowadzania ścieków, które przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne powinno osiągnąć na pokrycie uzasadnionych kosztów, związanych z ujęciem i poborem wody, eksploatacją, utrzymaniem i rozbudową urządzeń wodociągowych i urządzeń kanalizacyjnych, oraz osiągnięcie zysku. Niezbędne przychody są zatem kwotą środków, które powinno uzyskać przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne, aby pokryć uzasadnione i celowe koszty związane ze świadczeniem tych usług, a także wypracować zysk. Kosztami uzasadnionymi są koszty określone przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne na podstawie ustawy i rozporządzenia Ministra Budownictwa z 28 czerwca 2006 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków, przy zachowaniu należytej staranności zmierzającej do ochrony interesów odbiorców i minimalizacji kosztów niezbędnych do wykonania zadań wynikających z ustawy.

A zatem, o poziomie zaproponowanych we wniosku cen decyduje, według ustawy, wyłącznie poziom kosztów generowanych przez świadczącego usługi. Jak stanowi art. 20 ust. 4 ustawy, przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne ustalają niezbędne przychody w celu ich pokrycia, uwzględniając w szczególności:

a) koszty związane ze świadczeniem usług, poniesione w poprzednim roku obrachunkowym, ustalone na podstawie ewidencji księgowej, z uwzględnieniem planowanych zmian tych kosztów w roku obowiązywania taryfy;
b) zmiany warunków ekonomicznych oraz wielkość usług i warunki ich świadczenia;
c) koszty wynikające z planowanych wydatków inwestycyjnych.

W związku z wymaganiami dotyczącymi ustalenia i dokumentowania kosztów, ustawa określa również szczegółowe wymagania co do danych, jakie powinny wynikać z prowadzony przez świadczącego usługi ksiąg rachunkowych. Ewidencja ta powinna w szczególności umożliwiać:

a) wydzielenie kosztów stałych i zmiennych, przychodów związanych z poszczególnymi rodzajami działalności przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego, a także w odniesieniu do poszczególnych taryf;
b) ustalenie kosztów związanych z działalnością inwestycyjną w poprzednim roku obrachunkowym;
c) dokonanie alokacji niezbędnych przychodów według taryfowych grup odbiorców usług.

Przepisy rozporządzenia określają bliżej kategorie kosztów, które mogą być uwzględnione jako podstawa dla określenia cen. Są to w szczególności: koszty eksploatacji i utrzymania (w tym amortyzacja lub odpisy umorzeniowe, podatki i opłaty niezależne od przedsiębiorstwa, opłaty za korzystanie ze środowiska),

koszty zakupionej przez siebie wody lub wprowadzania ścieków do urządzeń kanalizacyjnych niebędących w posiadaniu przedsiębiorstwa, spłaty rat kapitałowych ponad wartość amortyzacji lub umorzenia, spłaty odsetek od zaciągniętych kredytów i pożyczek, należności nieregularne, marża zysku.

Koszty planuje się na podstawie kosztów poniesionych w roku obrachunkowym poprzedzającym rok, w którym wprowadzana jest taryfa, ustalonych na podstawie ewidencji księgowej kosztów sporządzonej zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem planowanych zmian warunków ekonomicznych wpływających na poziom kosztów w roku obowiązywania taryfy, a także kosztów wynikających z inwestycji modernizacyjno-rozwojowych i ochrony środowiska, ustalonych na podstawie wieloletniego planu rozwoju i modernizacji urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych w roku obrachunkowym poprzedzającym rok, w którym wprowadzona jest taryfa, z uwzględnieniem zmian wynikających z planu w roku obowiązywania nowych taryf.

Zgodnie z § 8 rozporządzenia, na podstawie kosztów ustala się niezbędne przychody jako sumę składników:

a) iloczynu sumy kosztów wynagrodzeń oraz świadczeń na rzecz pracowników i średniorocznego wskaźnika przyrostu przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, ustalonego przez strony uprawnione do zawarcia zakładowego układu zbiorowego pracy, a w przypadku braku zawarcia takiego układu, wskaźnika ustalonego przez uprawniony organ na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 1994 r. o negocjacyjnym systemie kształtowania przyrostu przeciętnych wynagrodzeń u przedsiębiorców oraz o zmianie niektórych ustaw[84], ogłoszonego w „Monitorze Polskim", lub średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych ustalonego w ustawie budżetowej;
b) iloczynu sumy kosztów materiałów, usług transportowych i średniorocznego wskaźnika cen produkcji sprzedanej przemysłu;
c) pozostałych kosztów eksploatacji i utrzymania według planowanych bądź obowiązujących stawek na rok obowiązywania taryf;
d) planowanych bądź wynikających z zawartej przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne umowy kosztów zakupionej wody lub kosztów wprowadzanych ścieków do urządzeń niebędących w posiadaniu przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego;
e) należności nieregularnych, ustalanych na podstawie odpisów aktualizujących te należności.

Ponadto przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne, które zgodnie z zawartą umową użytkuje nieodpłatnie środki trwałe, może uwzględniać w niezbędnych przychodach amortyzację lub umorzenie, jeżeli zawrze z gminą porozumienie ustalające, że środki finansowe pozyskane przez przedsiębiorstwo z tego tytułu, pomniejszone o należny podatek dochodowy, będą wykorzystywane wyłącznie na cele modernizacji i odtworzenia tych środków trwałych. Jest to

[84] Dz.U. z 1995 r. Nr 1, poz. 2 ze zm.

niezwykle istotna zasada, zmniejszająca, z mocy prawa, koszty świadczonych usług o amortyzację lub umorzenie od środków trwałych wybudowanych lub nabytych ze środków gminy i następnie przekazanych do nieodpłatnego użytkowania przedsiębiorstwu. Powiększenie kosztów o amortyzację lub umorzenie wymaga bowiem dodatkowych ustaleń między gminą a przedsiębiorstwem.

Jednym z głównych instrumentów wpływających na możliwość kształtowania kierunków rozwoju za pomocą cen wody i ścieków jest regulacja zawarta w art. 20 ustawy, według której ceny i stawki opłat określone w taryfie są różnicowane dla poszczególnych taryfowych grup odbiorców usług na podstawie udokumentowanych różnic kosztów zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Przepisy cytowanego wyżej rozporządzenia stanowią natomiast w § 10, że przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne określa alokację kosztów na taryfowe grupy odbiorców odpowiednio dla zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków. Podstawą dokonywania alokacji kosztów na poszczególne grupy odbiorców są zatem uzasadnione różnice kosztów świadczenia usług.

Przedsiębiorstwo dokonuje alokacji kosztów na taryfowe grupy odbiorców usług, uwzględniając lokalne uwarunkowania, w szczególności: wielkość zróżnicowania kosztów świadczenia usług w poszczególnych taryfowych grupach odbiorców usług, mierzoną kosztami jednostkowymi, dostępność danych odnoszących się do poszczególnych rodzajów kosztów, strukturę i rodzaj planowanych taryf, stabilność stosowanych metod alokacji kosztów, wyposażenie w wodomierze i urządzenia pomiarowe, możliwość wyodrębniania kosztów dla ich właściwej alokacji. Natomiast uzasadnione koszty pośrednie, wspólne dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej związanej ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę i zbiorowym odprowadzaniem ścieków, przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne dzieli na poszczególne rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej oraz na poszczególne taryfowe grupy odbiorców usług. Dla potrzeb alokacji kosztów system finansowo-księgowy przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych powinien zapewniać ewidencjonowanie i przetwarzanie danych w sposób umożliwiający podział na poszczególne rodzaje działalności i grupy taryfowe odbiorców usług.

Możliwość wyodrębniania taryfowych grup odbiorców wymaga więc po pierwsze zidentyfikowania różnic kosztów w zakresie poszczególnych grup, a po drugie dostosowania sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych do stwierdzonego stanu, poprzez wyodrębnienie ewidencji na poszczególne grupy.

Generalnie, przepisy prawa wymagają więc, aby taryfowe ceny i stawki opłat były kalkulowane i różnicowane w taki sposób, żeby zapewnić:

a) uzyskanie z wpłat odbiorców usług przychodów na poziomie zapewniającym samofinansowanie się działalności przedsiębiorstwa oraz zysku;
b) motywowanie odbiorców usług do racjonalnego korzystania z wody i ograniczania zanieczyszczenia ścieków;
c) eliminację subsydiowania skrośnego (pojęcie to oznacza pokrywanie kosztów dotyczących jednego rodzaju prowadzonej przez przedsiębior-

stwo wodociągowo-kanalizacyjne działalności gospodarczej lub jednej z grup taryfowych odbiorców usług przychodami pochodzącymi z innego rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej lub od innej taryfowej grupy odbiorców);

d) łatwość ustalania i sprawdzania należności za świadczenie usług.

Opracowany, według przedstawionych skrótowo powyżej zasad, wniosek przedsiębiorstwa, zawierający propozycje taryf za świadczone usługi, podlega, jak wcześniej wskazano, weryfikacji przez wójta pod kątem zgodności z przepisami oraz celowości ujętych w nich kosztów, stanowiących podstawę ustalonych w treści wniosku propozycji cen. Jest to więc istotny element, przy pomocy którego organ wykonawczy gminy może wywierać wpływ na późniejszy poziom cen. Przepisy prawa nie odnoszą się jednak wprost do zakresu kompetencji wójta (burmistrza, prezydenta) w przypadku zastrzeżeń do przedstawionych kosztów. Należy przyjąć, że organ wykonawczy jest uprawniony do zakwestionowania propozycji cenowych zawartych we wniosku i wezwania przedsiębiorstwa do zmiany wniosku. W przypadku braku odpowiednich działań ze strony przedsiębiorstwa organ wykonawczy przedstawiając radzie propozycję taryfy winien wskazać na brak celowości lub udokumentowania kosztów wskazanych jako podstawa ustalenia cen, co powinno skutkować odmową zatwierdzenia taryfy przez radę gminy na podstawie art. 24 ust. 5 ustawy, jako sporządzonej niezgodnie z przepisami.

Stwierdzenie nieprawidłowości opracowanych taryf, w wyniku czynności weryfikacyjnych organu wykonawczego, stanowi zatem znaczący instrument kształtowania cen. Zdarzenie takie musi bowiem spowodować albo zmianę wniosku przez przedsiębiorstwo i wyeliminowanie niecelowych, nieuzasadnionych kosztów (a w efekcie i zmniejszenie proponowanych cen), albo odmowę ich zatwierdzenia przez radę, co spowoduje dalsze obowiązywania dotychczasowych taryf, do czasu złożenia przez przedsiębiorstwo kolejnego wniosku w trybie art. 24 ust. 5a ustawy.

Rangę weryfikacji przez organ wykonawczy wniosku przed jego przedłożeniem radzie do uchwalenia podnosi okoliczność, iż brak zarzutów co do prawidłowości kosztów i wynikających z nich cen uniemożliwia zmianę lub odrzucenie wniosku przez radę gminy. Mimo wskazania w art. 24 ust. 1 ustawy, iż taryfy podlegają zatwierdzeniu w drodze uchwały rady gminy, to w istocie brak tego zatwierdzenia – jeżeli przedsiębiorstwo złożyło prawidłowy wniosek – nie stanowi przeszkody w ich obowiązywaniu na podstawie art. 24 ust. 8 ustawy oraz nie daje podstaw do podjęcia uchwały o odmowie ich zatwierdzenia.

PRZYKŁAD 1.9.

W wyniku badania wniosku przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego o zatwierdzenie taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków Wójt Gminy Juchnowiec dokonał weryfikacji m.in. następujących kosztów ujętych jako podstawa skalkulowania taryf:

– „Koszty bezpośrednie zaopatrzenia w wodę" z kwoty 48.177,12 zł na kwotę 4.809,94 zł w związku z pobieraniem przez przedsiębiorstwo opłat stałych od wodomierza bez dokonywania ich wymiany lub legalizacji,
– „Koszty bezpośrednie zaopatrzenia w wodę" z kwoty 30.699,76 zł na kwotę 15.668,89 zł w związku z brakiem uzasadnienia podwojenia kosztów na remonty,
– „Koszty bezpośrednie zaopatrzenia w wodę" z kwoty 14.400 zł na kwotę 0 zł w związku z tym, że we wcześniejszych okresach obowiązywania taryf brak poniesionych kosztów na badanie wody,
– Koszty w pkt 2 i 3 Tabeli 10 „Koszty bezpośrednie zaopatrzenia w wodę", pozycja „Zaopatrzenie w wodę razem" z kwoty 425.108,53 zł na kwotę 395.677,15 zł w związku z brakiem uzasadnienia weryfikacji.

Zgodnie z ugruntowanym w orzecznictwie poglądem, rada gminy zatwierdzająca ceny za sprzedaż wody i odprowadzanie ścieków nie ma uprawnień w zakresie zmiany zaproponowanych we wniosku cen[85]. Oznacza to, iż moment formalnego zatwierdzania cen nie może oznaczać jakichkolwiek zmian w zakresie ich wysokości przedstawionej we wniosku. Omówione dalej kompetencje rady do zmiany wysokości obciążeń odbiorców usług mogą oznaczać jedynie dopłatę do zaproponowanych cen z budżetu, a nie ich zmniejszenie. System ustalania cen za usługi wodociągowo-kanalizacyjne opiera się na ściśle określonych zasadach ustalania i ewidencji kosztów, jako wartości nierozerwalnie związanej z wysokością proponowanych cen. Po zakończeniu procedury przewidującej weryfikację kosztów zakwestionowanie ich wysokości, polegające na zmniejszeniu wynikających z nich cen skalkulowanych przez przedsiębiorstwo, nie mieści się w kompetencji organów gminy.

Brak możliwości zmiany cen w przypadku opracowania wniosku o ich zatwierdzenie zgodnie z przepisami powoduje, że jedyną ewentualnością pozostającą w gestii rady gminy jest modyfikowanie (zmniejszanie) obciążeń dla odbiorców poprzez uchwalenie dopłat, o których mowa w art. 24 ust. 6 ustawy. Istotą dopłaty jest pokrycie z budżetu gminy części ceny za sprzedawaną wodę lub odprowadzane ścieki, wynikającej z wniosku przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego, w związku z czym przedsiębiorstwo obciąża odbiorcę ceną pomniejszoną o kwotę dopłacaną przez gminę. Dopłaty mogą zatem stanowić,

[85] Np. wyrok NSA w Katowicach z 11 września 2002 r. (sygn. akt II SA/Ka 1201/02), opubl. „Samorząd Terytorialny" z 2003 r. Nr 11, czy wyrok WSA we Wrocławiu z 23 listopada 2006 r. (sygn. akt II SA/Wr 488/06), opubl. NZS z 2007 r. Nr 1.

podobnie jak ulgi podatkowe, istotny element preferencji dla określonej grupy odbiorców zmniejszający koszty ich funkcjonowania.

Dopłaty mogą być uchwalone do jednej lub kilku taryfowych grup odbiorców. Możliwość zastosowania przez radę gminy dopłat tylko dla określonej grupy odbiorców, np. przedsiębiorców, uzależniona jest zatem w głównej mierze od prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne i wyodrębniania taryfowych grup odbiorców. Wyodrębnianie taryfowych grup odbiorców jest zaś wymagane w sytuacji istnienia różnic kosztów świadczenia usług dla danej grupy odbiorców. Stosowanie tego wyodrębnienia jest zatem obowiązkiem przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione poziomem zróżnicowanym kosztem świadczenia usług. Brak faktycznych różnic w kosztach świadczenia usług np. dla odbiorców indywidualnych i przedsiębiorców jest okolicznością, która według przepisów prawa nie zobowiązuje do opracowywania odrębnych taryf dla tych grup odbiorców. W konsekwencji zaś brak odrębnych taryf uniemożliwia uchwalenie dopłat dla wybranej grupy odbiorców, czyli np. zastosowanie prorozwojowych preferencji dla przedsiębiorców poprzez dopłatę do ceny dostarczanej wody lub odprowadzanych ścieków. Według art. 24 ust. 6 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, dopłata może być uchwalona dla jednej lub kilku taryfowych grup odbiorców. Wyłącza to zatem możliwość zastosowania dopłaty jedynie dla rodzajowo czy podmiotowo określonej części odbiorców w ramach jednej grupy taryfowej, a przez to ogranicza precyzję i efektywność zamierzeń skierowanych na osiągnięcie efektów rozwojowych poprzez uchwalenie dopłat. Zamiar ograniczenia kosztów przedsiębiorców poprzez obniżenie ich obciążeń na rzecz przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego musiałby w tej sytuacji wiązać się z preferencją zastosowaną dla ogółu odbiorców. W takiej sytuacji stymulowanie rozwoju lokalnego poprzez obniżenie kosztów działalności przedsiębiorców może przynieść odwrotny skutek, ponieważ będzie się wiązało z koniecznością poniesienia z budżetu gminy wydatków na dopłaty dla wszystkich odbiorców. Koszt powszechnych dopłat może zaś storpedować ewentualne inne inicjatywy prorozwojowe, które mogły być sfinansowane z budżetu za pomocą tych środków i przynieść lepsze efekty. Jak zatem przedstawiono, u podstaw efektywnego i świadomego oddziaływania na rozwój przedsiębiorczości poprzez ograniczanie kosztów korzystania z wody leży przede wszystkim prowadzenie ewidencji księgowej przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego w sposób wyodrębniający jak najwięcej taryfowych grup odbiorców. Podział ten winien istnieć także w obrębie ogólnej kategorii przedsiębiorców. Z pewnością bowiem koszty świadczenia usług przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne inaczej ukształtują się w przypadku zakładów branży żywnościowej czy przetwórczej, a inaczej w stosunku do przedsiębiorstw o charakterze handlowym. Aby jednak stworzyć środowisko do kształtowania obciążeń poprzez dopłaty do cen, niezbędne jest przeprowadzenie analizy kosztów świadczenia usług w zakresie każdej z potencjalnych grup odbiorców. Dopiero bowiem różnice tych kosztów stanowią okolicz-

ność zobowiązującą przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne do wyodrębnienia taryfowych grup odbiorców.

Brak należytego zróżnicowania taryfowych grup odbiorców lub niewyodrębnianie żadnej z grup, czyli przedkładanie przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne tylko jednej taryfy, powoduje, że wszelkie dopłaty trzeba uznać raczej za działanie nastawione na korzystne efekty polityczne dla władz gminy, niż na osiągnięcie efektów służących rozwojowi lokalnemu. Nie można przyjąć, że obniżenie wszystkim odbiorcom z terenu gminy kosztów świadczonych usług posiada cechy przemyślanego działania skierowanego na wywołanie konkretnych skutków. Z drugiej zaś strony organy gminy mają ograniczone możliwości weryfikowania prawidłowości postępowania przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego w zakresie zaniechania wyodrębniania taryfowych grup odbiorców, zwłaszcza jeżeli usługi te świadczą podmioty niebędące jednostkami organizacyjnymi gminy.

1.3.3. Dostarczanie energii cieplnej

Specyficzne zasady ustalania cen za usługi użyteczności publicznej obowiązują na podstawie przepisów Prawa energetycznego. Zgodnie z art. 47 tej ustawy, kompetencję zatwierdzania taryf posiada Prezes Urzędu Regulacji Energetyki (URE), nie zaś organy gminy. Mimo wskazania odrębnego podmiotu jako właściwego dla formalnego zatwierdzania cen, zakres faktycznych kompetencji gminy do kształtowania cen za świadczone usługi nie wykazuje co do zasady znaczących rozbieżności z przepisami ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę (...). Podstawową różnicą jest brak w ustawie zapisów o stosowaniu z budżetu gminy dopłat do cen dostarczanej energii, co niweczy możliwość stworzenia ogólnego, ukierunkowanego systemu obniżania kosztów dla poszczególnych taryfowych grup odbiorców.

Podobnie jak w przypadku zbiorowego dostarczania wody i zbiorowego odprowadzania ścieków, także przedsiębiorstwa energetyczne nie posiadają swobody kalkulowania propozycji taryf zawierających ceny za dostarczaną energię. Przepisy Prawa energetycznego w art. 45 i 45a, a także przepisy wykonawcze do tej ustawy, jak np. rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 9 października 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie ciepłem[86], wiążą nierozerwalnie poziom cen za dostarczanie energii z udokumentowanymi ewidencją księgową kosztami jej wytworzenia i przesyłu. Wyznacznikiem dla opracowanych taryf ma być przede wszystkim pokrycie uzasadnionych kosztów działalności przedsiębiorstwa energetycznego, a także ochrona interesów odbiorców przed nieuzasadnionym poziomem cen i opłat.

Ustalony przepisami stopień szczegółowości zasad ustalania taryf np. za dostarczanie ciepła przekracza ramy niniejszej publikacji, a przy tym jest mało przy-

[86] Dz.U. Nr 193, poz. 1423.

datny dla dalszych rozważań – w związku ze znikomymi kompetencjami gminy co do kształtowania obciążeń dla odbiorców oraz brakiem istotnych różnic w zakresie ogólnych zasad kalkulowania kosztów. Kwestie związane z możliwością wywierania wpływu organów gminy na poziom kosztów generowanych przez przedsiębiorstwa energetyczne zawierają się w ogólnych rozważaniach na ten temat poczynionych w dalszej części podrozdziału.

1.3.4. Usługi użyteczności publicznej świadczone na podstawie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach

Kolejną kategorią usług użyteczności publicznej, posiadającą specyficzne zasady kształtowania cen, są usługi świadczone na podstawie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. Zgodnie z przepisami tej ustawy, to rada gminy określa, w drodze uchwały, górne stawki opłat ponoszonych przez właścicieli nieruchomości za usługi usuwania (odbierania) zebranych na terenie nieruchomości odpadów komunalnych oraz nieczystości ciekłych.

Co istotne, ustawa nie zawiera szczegółowych wymagań co do podstaw kalkulacji opłat, wskazując jedynie, że rada ustala górne stawki opłat ponoszonych przez właścicieli nieruchomości. Określając górne stawki opłat, rada gminy stosuje niższe stawki, jeżeli odpady komunalne są zbierane i odbierane w sposób selektywny. Dodatkowo przyznano radzie gminy prawo różnicowania stawek w zależności od obiektywnych kryteriów – gęstości zaludnienia oraz odległości od miejsca unieszkodliwiania odpadów komunalnych, nie odnosząc się jednakże do sposobu kalkulowania kosztów. Przepisem odnoszącym się do kosztów jako wyznacznika wysokości opłat jest art. 6a tej ustawy, przewidujący możliwość przejęcia przez gminę, na podstawie decyzji mieszkańców wyrażonej w drodze referendum, części obowiązków wynikających z ustawy. Art. 6a ust. 2 ustawy przewiduje, że przejmując od mieszkańców obowiązki m.in. w zakresie zbierania i pozbywania się odpadów, gmina zobowiązana jest ustalić opłatę. Opłata jest ustalana w sposób zryczałtowany za okresowe pozbywanie się określonej ilości wskazanego rodzaju odpadów komunalnych lub nieczystości ciekłych. Wysokość opłaty jest uzależniona od faktycznych kosztów ponoszonych przez gminę z tytułu zorganizowania i funkcjonowania systemu zbierania, transportu, odzysku i unieszkodliwiania odpadów, przy czym nie określono wiążących zasad ustalania tych kosztów.

Ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach daje więc radzie gminy dalej idące uprawnienia w zakresie określania wysokości opłat. Oczywiście, jak to zostanie dalej podniesione, będą one również ograniczone wybraną formą organizacyjną realizacji usług. Jednakże w zakresie przepisów odnoszących się bezpośrednio do ustalania wysokości opłat brak wyraźnych ograniczeń – inaczej niż w przypadku wyżej opisywanej działalności wodociągowo-kanalizacyjnej i energetycznej. Rada gminy nie jest formalnie związana poziomem konkretnie wskazanych prawem kosztów świadczonych usług, jako wyznacznika wysokości opłat. To rada gminy ustala opłatę (lub górną stawkę opła-

ty), w ramach której mają „zmieścić się" podmioty świadczące usługi. Nie zachodzi w tym przypadku sytuacja zatwierdzania przez radę cen zdeterminowanych konkretnymi kategoriami kosztów podmiotów świadczących. Aczkolwiek oczywiście poziom opłat nie może nie uwzględniać fizycznej możliwości realizacji zadań w oparciu o ustalone stawki.

Zakres możliwości prorozwojowego kształtowania wysokości opłat nie jawi się mimo tego jako szczególnie szeroki na tle innych regulacji. Przesłanki różnicowania opłat zostały w ustawie opisane w sposób obiektywny – są nimi gęstość zaludnienia oraz odległość od miejsca unieszkodliwiania odpadów komunalnych (pośrednio są to przesłanki wpływające na koszty świadczenia usług). Pewnych aspektów działań mających charakter sprzyjający rozwojowi lokalnemu można doszukać się w proekologicznym zapisie ustawy o nakazie zastosowania niższych stawek, jeżeli odpady komunalne są zbierane i odbierane w sposób selektywny.

1.3.5. Inne usługi użyteczności publicznej

Inne usługi komunalne, w zakresie których organy gminy ustalają wysokość cen i opłat, należy rozpatrywać w szczególności w kategoriach wpływu na lepsze lub gorsze warunki życia mieszkańców, a nie rozwój przedsiębiorczości. Oczywiście można doszukiwać się także pewnych związków między poziomem cen a rozwojem przedsiębiorczości, jednakże są one zbyt luźne. Potencjalnie wysokie ceny usług komunikacji miejskiej mogą mieć wpływ np. na poziom atrakcyjności usług świadczonych przez taksówkarzy, zaś opłaty za przedszkola na rynek opiekunek do dziecka, jednakże trudno wskazać jednoznaczne związki.

W zakresie tego typu usług publicznych gminy mają daleko posuniętą swobodę w kształtowaniu wysokości cen. Przykładem są usługi komunikacji miejskiej, których ceny ustalane są na podstawie art. 8 ustawy o cenach, stanowiącego, że rada gminy może ustalać ceny urzędowe za usługi przewozowe transportu zbiorowego. Zakres możliwości kształtowania cen za tego typu usługi nie jest prawnie ograniczony. Wyznacza go natomiast pośrednio wybrana forma świadczenia tych usług i wynikające stąd koszty, które muszą być pokryte za pomocą wpływów.

W przypadku innych – nie omówionych wyżej – usług posiadających cechy użyteczności publicznej, w odniesieniu do których przepisy prawa nie regulują szczegółowo zasad ustalania ceny, zastosowanie mają wprost przepisy art. 4 ustawy o gospodarce komunalnej, określające ogólne uprawnienia rady gminy do decydowania o wysokości cen i opłat albo o sposobie ustalania cen i opłat za usługi komunalne o charakterze użyteczności publicznej, a także do ewentualnego scedowania tych uprawnień na organ wykonawczy (wójta, burmistrza, prezydenta).

1.3.6. Wnioski

Wysokość cen i opłat za usługi użyteczności publicznej, których świadczenie należy do zadań gminy, niewątpliwie jest jednym z bardziej istotnych elementów mających wpływ na stworzenie środowiska sprzyjającego rozwojowi lokalnemu. Wniosek ten odnosi się zarówno do tworzenia warunków rozwoju przedsiębiorczości, jak i zapewnienia odpowiedniego komfortu życia mieszkańców. Kwestia kształtowania tych cen przez organy gminy jawi się zatem jako szczególnie istotny element działań rozwojowych. Z przeprowadzonych wyżej rozważań wynika jednak, że w odniesieniu do kluczowych kategorii usług istotnych dla przedsiębiorców (woda, ścieki, energia, odpady), wynikający bezpośrednio z przepisów prawa zakres uprawnień do swobodnego kształtowania wysokości cen jest albo oparty na dopłatach z budżetu (woda, ścieki), albo takie uprawnienia nie zostały przyznane w ogóle (energia). Konstrukcja taka jest pochodną oparcia zasad ustalania cen o generowane koszty świadczenia usług, ustalane w sposób nakazany prawem (woda, ścieki, energia) lub stanowiące jedynie postulat wyznaczający poziom cen (usługi świadczone w trybie art. 6a ust. 3 ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach). Przepisy przewidują jednakże, iż ceny winny być zróżnicowane dla odbiorców usług danego charakteru, jednakże podstawą zróżnicowania powinny być różnice w zakresie kosztów ich świadczenia.

Wola organów gminy co do zmniejszenia lub zwiększenia obiektywnie ustalonych cen nie jest zatem głównym warunkiem decydującym o faktycznym ich poziomie na terenie danej gminy. Wspólnym mianownikiem, jeżeli chodzi o wysokość cen, są koszty ich świadczenia. Kluczowe są zatem działania z zakresu organizacji i zarządzania skutkujące takim czy innym poziomem kosztów świadczenia tych usług, a oprócz tego także możliwością modyfikowania cen. Wyjściowe ceny, ustalone zgodnie z przepisami prawa, zawsze mają swoje źródło w wysokości kosztów. Procesy korygowania (zmniejszania) kosztów działalności są procesami rozłożonymi w czasie, a zatem efekty w postaci stałego obniżenia kosztów, a w konsekwencji i cen, nie mogą wystąpić „od ręki". Jak wykazano wyżej, jednym ze składników kosztów wpływających na ceny są koszty wynikające z działań inwestycyjnych. Może się zatem pojawić dylemat – czy inwestować, czy obniżać koszty świadczenia usług? (aczkolwiek, jak wskazano wyżej przy taryfach wodociągowo-kanalizacyjnych, przy odpowiednich zabiegach koszty działalności inwestycyjnej nie obciążą kosztów świadczenia usług).

Mimo przedstawionego wyżej, opartego o koszty, mechanizmu kształtującego ceny za usługi użyteczności publicznej, przepisy prawa stwarzają niekiedy wprost możliwość działań prorozwojowych polegających na zastosowaniu preferencji cenowych dla danych grup odbiorców. Przykładem podstawowym jest możliwość uchwalenia dopłat z budżetu gminy dla wybranych taryfowych grup odbiorców w zakresie usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków (o ile przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne skal-

kuluje taryfy w sposób wyszczególniający taką liczbę grup odbiorców, że możliwe będzie przeprowadzenie ukierunkowanych działań preferencyjnych przy niewielkim obciążeniu budżetu). Inne regulacje nie zawierają takich postanowień. I w tym miejscu dochodzimy do kwestii wyboru formy świadczenia tych usług i wynikających stąd dodatkowych możliwości kształtowania cen.

Gminy mają możliwość wyboru różnorakich form świadczenia usług użyteczności publicznej – jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, spółki prawa handlowego, a także powierzenia świadczenia usług prywatnym przedsiębiorcom. Żadna z tych form nie jest prawem nakazana dla danej kategorii usług. Można pokusić się o skróconą analizę niektórych elementów właściwych danym formom organizacyjnym z punktu widzenia wpływu na wysokość cen i możliwość ich ukierunkowanego kształtowania.

Jeżeli chodzi o formę jednostki budżetowej, należy stwierdzić, że nie jest to forma właściwa dla prawidłowego prowadzenia działalności opartej na zasadzie memoriału, tj. przychodach i kosztach. Istotą jednostki budżetowej jest prowadzenie gospodarki finansowej poprzez pokrywanie swoich wydatków bezpośrednio z budżetu oraz odprowadzanie do budżetu zrealizowanych dochodów. Właśnie kasowa zasada prowadzenia gospodarki finansowej sprawia, że świadczenie usług i kształtowanie cen na podstawie przychodów i kosztów, które zawsze pozostają w oderwaniu od faktycznych przepływów pieniężnych (dochodów i wydatków budżetowych), uniemożliwia praktycznie zapewnienie należytego finansowania usług w odniesieniu do zakresu możliwości ich dofinansowania z budżetu.

Jeżeli chodzi o pozostałe formy organizacyjne, których gospodarka finansowa prowadzona jest na zasadzie memoriału, za szczególnie atrakcyjną formę wykonywania usług należy uznać zakład budżetowy. Stwierdzenie to może się wydać nieco dziwne biorąc pod uwagę piętnowanie tej formy organizacyjnej w ostatnim czasie jako „przestarzałej" (cokolwiek ten zarzut miałby oznaczać – zob. na ten temat pkt 2.2.1.). Za podstawową zaletę zakładu budżetowego należy przyjąć ogólną możliwość kształtowania cen usług świadczonych przez ten zakład poprzez dotacje przedmiotowe z budżetu gminy, niezależnie od ich charakteru i regulacji szczegółowych dotyczących danego rodzaju usług. Ogólne regulacje zawarte w art. 15 i 219 nowej ustawy o finansach publicznych[87] przewidują możliwość przekazywania z budżetu dotacji przedmiotowych kalkulowanych według stawek jednostkowych do poszczególnych wyrobów lub usług wykonywanych przez zakład. Dane kategorie usług mogą być zatem dofinansowane (a koszty odbiorców zmniejszone) z tego względu, że są wykonywane przez zakład budżetowy. Dofinansowanie to ma przejrzysty charakter i stwarza możliwość ukierunkowania pod kątem zamierzeń prorozwojowych – w zakresie innych form organizacyjnych nie ma bowiem innych instrumentów kształtowania cen niż ogólne procesy ograniczania kosztów świadczenia usług. Drugą kwestią przemawiającą za formą zakładu budżetowego są prawem określone regulacje

[87] Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. Nr 157, poz. 1240), zwana dalej także jako nowa u.f.p. lub u.f.p. z 2009 r.

dotyczące poziomu wynagrodzeń pracowników, co wyznacza górne granice kosztów płacowych, a także daleko posunięty w praktyce nadzór organów gminy nad funkcjonowaniem zakładu.

Działalność wykonywana przez zakład budżetowy może być dofinansowana w formie dotacji przedmiotowej, natomiast nie ma szczególnego trybu dopłacania do usług wykonywanych przez komunalne spółki prawa handlowego czy przedsiębiorców prywatnych. Jedynymi przepisami szczególnymi w tym zakresie są wprost przewidziane prawem dopłaty do cen za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków, które może otrzymać każdy przedsiębiorca pełniący funkcję przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego. Nie ma prawnej możliwości kształtowania poziomu obciążeń odbiorców innych usług świadczonych przez tego typu podmioty. Wskazywana, jako zaleta spółek komunalnych, cecha funkcjonowania na zasadach rynkowych wydaje się mało przekonująca, ponieważ większość usług komunalnych wykonywanych jest w warunkach monopolu, trudno więc wskazać, aby wykonywanie usług przy braku konkurencji miało przynieść szczególne zabiegi ograniczające koszty czy podnoszące jakość usług. Ten sam wniosek należałoby odnieść do powierzania przedsiębiorstw wykonujących usługi publiczne podmiotom prywatnym. Interesujące efekty przyniosła m.in. analiza wysokości cen za usługi użyteczności publicznej w miastach wojewódzkich przeprowadzona przez tygodnik „Wprost”[88]. Analiza cen ciepła wykazała, że najwyższe ceny ciepła w kraju posiadają miasta, które przekazały sieci ciepłownicze prywatnym inwestorom, co należy uznać za obalenie popularnego mitu, że prywatyzacja usług komunalnych jest korzystna dla mieszkańców. Okazuje się, że w zakresie usług działających w warunkach monopolu jest odwrotnie. Poziom cen za te usługi został ponadto oderwany od możliwości jakiegokolwiek wpływu władz gminy. Prywatyzacja przyniosła natomiast obniżkę cen w zakresie usług, których świadczenie odbywa się w warunkach umożliwiających konkurencję, czyli np. wywozu nieczystości stałych.

[88] J. Krzemiński, *Najtańsze polskie miasta*, „Wprost” 2009, nr 15, s. 46-48.

Rozdział 2. Formy wydatkowania środków publicznych i ich efekty

2.1. Uwagi wprowadzające

W zarządzaniu finansami gminnymi istotną rolę odgrywają procesy wydatkowania środków. Instrumenty wydatkowe w kontekście rozwoju lokalnego rozpatrywane mogą być w różnych płaszczyznach, przykładowo wyboru priorytetowych zadań do sfinansowania, wielkości angażowanych środków do osiągnięcia określonych celów, racjonalności (w tym efektywności) wydatkowania, czy sposobów (form) wydatkowania. W tym miejscu należy wyjaśnić, dlaczego w niniejszym rozdziale skupiono się na ostatnim z wymienionych aspektów, natomiast pominięto inne. Otóż wybór priorytetów działalności oraz wielkości koniecznych do ich realizacji środków warunkowany jest określoną polityką władz samorządowych, jak też w pewnych kwestiach sztywnymi regulacjami prawnymi (konieczność ponoszenia określonych wydatków). Rozpatrywanie tych aspektów wykracza poza granice przyjętej w książce tematyki i konwencji. Z kolei strategicznym aspektom racjonalizacji gospodarki finansowej gminy poświęcona została odrębna, ostatnia część opracowania (rozdział 4.).

Zatem pozostaje odpowiedzieć na pytanie, jakie znaczenie dla ZRL mają wybrane do omówienia formy wydatkowania. Otóż gmina ma możliwość wyboru sposobu finansowania realizowanych przez nią zadań spośród prawnie dostępnych ich rodzajów. Może to czynić za pośrednictwem własnych jednostek organizacyjnych, powoływanych spółek lub innych podmiotów spoza sektora publicznego. Z każdym z tych wariantów wiąże się inny system (tryb i zasady) rozdysponowywania środków i ich efektów. Niebagatelne znaczenie przy tym ma także to, które z zadań gminnych finansowane są w danej postaci. Niejednokrotnie bowiem w praktyce okazuje się, że w celu uzyskania lepszych efektów różnych zadań należy wybierać odmienne formy ich finansowania. Często okazać się może, że korzystniejsze jest zlecenie określonego zadania (np. w zakresie kultury fizycznej i sportu) organizacji pozarządowej specjalizującej się w danym rodzaju działalności, niż wykonywanie go we własnym zakresie (przez podmiot gminny). Nie można także pomijać innych czynników, mianowicie wielkości gminy i jej zasobów, częstotliwości (ciągłości lub jej braku) realizacji danych zadań (wydatków), czy też współpracy podejmowanej pomiędzy JST. One bowiem także wpływają na wybór optymalnej formy wydatkowania środków finansowych.

Każda z form realizacji wydatków wiąże się *de facto* (poprzez dokonywanie zasilenia finansowego z JST na rzecz realizującego zadania) z wyborem nie tylko ekonomicznym, ale równocześnie z poparciem dla istnienia danej instytu-

cjonalizacji podmiotów. Zatem od organizacji finansowania wydatków w danej gminie zależy m.in. kondycja (i rozwój) danych kategorii przedsiębiorstw, organizacji *non-profit*, czy innych podmiotów. To zaś bezpośrednio przekłada się na ocenę jednego z kryteriów rozwoju lokalnego.

W niniejszej części publikacji wskazano podstawowe formy realizacji wydatków przez gminę, a także ich konsekwencje i mogące powstać efekty. Przy czym ich wytypowanie nastąpiło z uwzględnieniem ewentualnego oddziaływania prorozwojowego. Zaznaczyć trzeba, iż nie ma i nie może być jednolitej reguły wyboru sposobów (form) wydatkowania odpowiedniej dla wszystkich gmin. Optymalna forma wydatkowania, traktowana także jako instrument prorozwojowy, uzależniona jest przede wszystkim od specyfiki danej gminy (w tym m.in. funkcjonujących na jej terenie podmiotów). Zaznaczenia jednak wymaga, iż w tej samej gminie zmieniające się okoliczności także mogą wpływać na reorientację form wydatkowania.

Podnieść na marginesie należy, że u.f.p. zawiera regulacje, które w założeniu winny się przyczyniać do racjonalizacji, w tym efektywności wydatków budżetowych w JST. Chodzi tu w szczególności o przepisy zawarte w art. 42-47 nowej u.f.p. (z 2009 r.). Wynika z nich m.in. ogólny zakaz wiązania poszczególnych źródeł dochodów z dokonywanymi wydatkami (art. 42 ust. 2 nowej u.f.p.), choć istnieją w tym zakresie wyjątki określone ustawowo (np. fundusze celowe). Natomiast odnośnie sposobów dokonywania wydatków obowiązują reguły: celowości, oszczędności i efektywności wydatkowania; terminowości realizacji zadań; zachowania terminów i wysokości wydatków zgodnie z zaciągniętymi zobowiązaniami (art. 44 nowej u.f.p.). Istotne jest przy tym, szczególnie w kontekście finansowania przez JST zadań powierzonych do realizacji innym podmiotom niż jednostki gminne, że prawo ubiegania się o wykonywanie zlecanego projektu przysługuje wszystkim podmiotom. Przy czym konieczne jest zachowanie zasady wyboru najkorzystniejszej oferty (art. 47 nowej u.f.p.). Nieprzestrzeganie zasad wydatkowania wiązać się będzie najczęściej z odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ponosić ją będą osoby, które swoim zachowaniem naruszyły obowiązujące reguły. W przypadku urzędników gminnych kwestia ewentualnej odpowiedzialności rozpatrywana jest także z uwzględnieniem indywidualnie przypisanych im zakresów obowiązków pracowniczych.

2.2. Wydatki realizowane przez jednostki organizacyjne tworzone przez gminy

2.2.1. Finansowanie zadań przez „własne" jednostki organizacyjne gminy

Uprzedzająco wskazania wymaga, że w omawianym zakresie uwarunkowania prawne będą ulegać zmianie. Otóż **do końca 2010 roku zlikwidowane muszą być** niektóre z zakładów budżetowych (będzie mowa o tym w dalszej części) oraz wszystkie gospodarstwa pomocnicze oraz rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych. Przestaną także funkcjonować samorządowe fundusze celowe. Omówienie zawierać będzie przedstawienie ogólnych zasad obecnie możliwego finansowania zadań gminnych, z uwzględnieniem zmian, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2011 roku (na mocy przepisów wprowadzających nową u.f.p. z 2009 r.).

Jednostki sektora finansów publicznych mogą być tworzone w formach określonych w ustawie o finansach publicznych, a także na podstawie innych ustaw (jako samorządowe osoby prawne). Poza nielicznymi przypadkami (dotyczącymi urzędu JST, który musi być jednostką budżetową oraz samorządowych instytucji kultury będących osobami prawnymi oraz samorządowych funduszy celowych), JST generalnie same decydują o formie organizacyjnej i prawnej, w której następuje wykonywanie zadań publicznych. Jej wybór determinowany jest różnymi czynnikami, przede wszystkim:

- rodzajem zadań i ewentualną możliwością uzyskiwania z tego tytułu wpływów (i ich wysokości);
- potencjalnym kształtowaniem się relacji wpływów do wydatków (kosztów) w danej jednostce.

Jak już wskazano, gminne jednostki organizacyjne mogą obecnie funkcjonować jako jednostki budżetowe, zakłady budżetowe i w przejściowym okresie (do końca 2010 r.) – także jako gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych lub fundusze celowe. Podstawowe kwestie związane z tworzeniem, przekształcaniem i likwidacją oraz zasadami ich funkcjonowania uregulowane są w u.f.p. z 2005 r. oraz nowej u.f.p. (z 2009 r.)[89].

Jednostki budżetowe są tworzone, przekształcane w inną formę organizacyjną i likwidowane przez organy stanowiące (rady, sejmiki) JST. Z punktu widzenia finansowania zalicza się je do podmiotów tzw. gospodarki budżetowej brutto. To zaś oznacza, że ich wydatki pokrywane są bezpośrednio z budżetu, a pobrane przez nie dochody są odprowadzane na rachunek budżetu (z wyjątkami, o których będzie mowa niżej). W tej zatem formie nie dokonuje się (zarów-

[89] Natomiast szczegółowe reguły ich działalności zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną (Dz.U. Nr 116, poz. 783 ze zm.).

no na etapie planowania, jak i wykonywania planu finansowego) zestawiania uzyskiwanych wpływów i dokonywanych wydatków. Z przyjętej w u.f.p. konstrukcji finansowania wynika zatem ogólny zakaz pokrywania wydatków jednostki budżetowej wprost z uzyskanych wpływów. Stąd też środki pieniężne pobierane przez jednostki budżetowe są w istocie dochodami budżetu, podobnie wydatki przez nie realizowane – są wydatkami budżetu. **Nowe regulacje** u.f.p. z 2009 r. w zakresie funkcjonowania jednostek budżetowych (art. 11-12) nie różnią się od przedstawionych powyżej.

Forma finansowania **w postaci jednostek budżetowych** uzasadniona jest na pewno wówczas, gdy realizacja zadań gminy musi następować niezależnie od tego, czy ewentualne wpływy chociaż w części będą w stanie pokryć konieczne wydatki. I tak, przykładowo gminy i powiaty obowiązane są do prowadzenia szkół publicznych, w ramach wypełniania obligatoryjnych zadań edukacyjnych. Świadczenie tego rodzaju „usług" jest nieodpłatne dla korzystających z nich, ale musi być finansowane przez JST. W takich sytuacjach jak przedstawiona racjonalnym jest powoływanie do życia jednostek budżetowych. Na marginesie – zdarzają się przypadki prowadzenia szkół publicznych w innych formach (zakładów budżetowych), choć nie wydaje się to uzasadnione w świetle powyższych uwag. W kontekście prawidłowości zarządzania finansami JST jako generalnie niesłuszne jawi się z kolei tworzenie jednostek budżetowych do wykonywania zadań, które potencjalnie mogą być finansowane z uzyskiwanych wpływów, np. świadczenia usług zdrowotnych (przez publiczne zoz-y), chociaż jest to oczywiście możliwe w świetle istniejących uregulowań prawnych. Zaznaczyć jednak trzeba, iż ta ogólna zasada nie może być traktowana bezwzględnie, zdarzają się bowiem przypadki, w których efektywność realizacji danych zadań będzie większa w jednostce budżetowej niż np. w zakładzie budżetowym.

PRZYKŁAD 2.1.

Władze Miasta Białegostoku po przeanalizowaniu kształtowania się dochodów i wydatków Zarządu Mienia Komunalnego (ZMK) funkcjonującego w formie zakładu budżetowego doszły do przekonania, że dotychczasowa forma finansowania działalności tego podmiotu jest nieefektywna. Prawdopodobnie związane to było m.in. z faktem realizacji przez zakład budżetowy wydatków na ustalonym w jego planie finansowym poziomie, przy jednoczesnym mniejszym wpływie należnych opłat (nieefektywność ściągania należności za korzystanie z mienia). W celu zwiększenia bieżącej kontroli nad finansowym aspektem gospodarowania mieniem komunalnym, a w konsekwencji – zwiększenia efektywności realizacji zadań przez ZMK i ich finansowania, we wrześniu 2008 r. Rada Miejska Białegostoku postanowiła o przekształceniu ZMK (począwszy od 2009 r.) w jednostkę budżetową.

Z uzyskanych w UM w Białymstoku informacji wynika, iż w wyniku owej zmiany już nastąpiły istotne, korzystne z punktu widzenia finansowego, zmiany w działalności ZMK.

Gminy nie dysponują, jak już wyżej wskazano, swobodą w zakresie wyboru formy finansowania zadań w odniesieniu do urzędu JST. Urzędy gmin (miast) są zawsze jednostkami budżetowymi, których rola i znaczenie są specyficzne. W ich planach finansowych ujmuje się bowiem wszystkie wydatki budżetowe, które nie są ujęte w planach innych jednostek (gdyż nie są związane z ich działalnością), w tym wydatki związane z funkcjonowaniem organu stanowiącego i wykonawczego, dotacje udzielane z budżetu itp.

W praktyce wszystkie wydatki budżetu realizowane są przez jednostki budżetowe – urząd JST, jednostki oświatowe, ośrodek pomocy społecznej itd. Również pobieranie dochodów własnych JST (oprócz udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa i realizowanych przez urzędy skarbowe, uznawanych według ustawy o dochodach JST za dochody własne) jest zadaniem jednostek budżetowych. Stąd też w uproszczeniu przyjąć można, iż na globalne kwoty wydatków budżetu składają się sumy wydatków poszczególnych jednostek budżetowych.

Istotną wadą finansowania zadań w formie jednostek budżetowych jest brak elastyczności w bieżącej działalności tych podmiotów, co wynika z ogólnego zakazu pokrywania przez nie wydatków z uzyskanych wpływów (które muszą być przekazane na rzecz budżetu). Jest to czynnik demotywujący do podejmowania działań zmierzających do uzyskiwania przez jednostki budżetowe dodatkowych (w tym ponadplanowych) dochodów. Stąd też, aby złagodzić tę wadę ustawodawca przewidział możliwość tworzenia w jednostkach budżetowych **rachunków dochodów własnych** (art. 22 u.f.p.). Od razu zaznaczenia wymaga, iż są to wydzielone rachunki bankowe, na których gromadzi się dochody uzyskiwane z określonych tytułów, z przeznaczeniem na dane rodzaje wydatków. Zatem tworzone rachunki dochodów własnych nie są postacią organizacyjnoprawną wykonywania zadań publicznych, a jedynie formą finansową. Samorządowe jednostki budżetowe zakładają tego typu rachunki w sytuacjach przewidzianych u.f.p. lub też na podstawie stosownych uchwał rady gminy. W pierwszym z wymienionych przypadków kierownik jednostki budżetowej sam decyduje o tym, czy uzyskiwane dochody z: – opłat za udostępnianie dokumentacji przetargowej; – spadków, zapisów i darowizn (w postaci pieniężnej); – odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie lub użytkowaniu jednostki gromadzić na wyodrębnionym rachunku i przeznaczyć je, odpowiednio na: – sfinansowanie wydatków związanych z udostępnianiem dokumentacji przetargowej; – cele wskazane przez darczyńcę; – remont lub odtworzenie mienia. Praktyka wskazuje, iż najczęściej w przewidzianych u.f.p. sytuacjach rachunki dochodów własnych są tworzone, w przeciwnym bowiem razie jednostka musiałaby je odprowadzić do budżetu i nie jest wcale pewne, że uzyskałaby kwoty na wydatki związane z uzyskaniem tych dochodów. Ponadto, kierownik jednostki tworzy odrębne rachunki na podstawie uchwały rady gminy, w której określone są podmioty, w których mogą być utworzone tego typu formy finansowania, tytuły pochodzenia wpływów oraz ich przeznaczenie. Rady podejmując uchwały w sprawie utworzenia rachunków dochodów własnych jako

tytuły ich zasilania wskazują m.in. wpływy za wynajem pomieszczeń jednostki (np. szkoły) i ich przeznaczenie w postaci poszczególnych rodzajów wydatków bieżących (np. zakup pomocy dydaktycznych). Zgodnie **z nowymi regulacjami**[90] od 2011 r. istnieć będą mogły jedynie rachunki dochodów własnych przy placówkach oświatowych (w tym w przedszkolach, szkołach podstawowych, gimnazjach, poradniach psychologiczno-pedagogicznych)[91]. To, w świetle poczynionych uwag, nie przyczyni się zapewne do elastyczności gospodarowania w innych jednostkach budżetowych. Tym bardziej, że w przyszłości nie będą mogły także funkcjonować niżej omówione gospodarstwa pomocnicze i niektóre z typów zakładów budżetowych.

Kierownik jednostki budżetowej może jeszcze, za zgodą zarządu (wójta, burmistrza, prezydenta) utworzyć (przekształcić lub zlikwidować) **gospodarstwo pomocnicze**. W sensie prawnym nie jest to samoistna jednostka organizacyjna, ponieważ jej istnienie jest ściśle uzależnione od jednostki budżetowej, przy której jest tworzona (jednostki macierzystej). Gospodarstwo to wyłącznie organizacyjnie i finansowo wydzielona część działalności podstawowej lub ubocznej jednostki macierzystej. W aspekcie finansowym gospodarstwa pomocnicze prowadzą gospodarkę metodą netto, tzn. rozliczają się z budżetem wynikiem swojej działalności, a nie na bieżąco (mogą otrzymywać w trakcie roku dotacje, a do budżetu wpłacają 50% osiągniętego zysku po opodatkowaniu). Plany finansowe gospodarstw (w kwotach globalnych) są w postaci załączników zamieszczane w uchwale budżetowej JST. W bieżącej działalności pokrywają swoje wydatki (koszty) z uzyskiwanych przychodów własnych. W tym miejscu może powstać pytanie o to, dlaczego dopuszczane są dalsze, tzn. oprócz możliwości tworzenia rachunków dochodów własnych, wyjątki od zasady funkcjonowania jednostek budżetowych jako podmiotów powiązanych bezpośrednimi rozliczeniami z budżetem. Otóż jednostki budżetowe wykonują różnorodne zadania, z których część wymaga – z ekonomicznego punktu widzenia – innej organizacji finansowania. Przykładem dosyć dobrze ilustrującym to twierdzenie jest funkcjonowanie jednej z wielu grup jednostek budżetowych, a mianowicie szkół publicznych. Część z nich posiada bursy lub internaty, aby umożliwić kształcenie uczniom mieszkającym poza miejscowością, w której znajduje się placówka. Istnieją także szkoły zawodowe, które oprócz zadań edukacyjnych „ogólnych" mają obowiązek nauczania określonego zawodu. W pierwszym z wymienionych przypadków mamy do czynienia z działalnością uboczną jednostki budżetowej, bowiem podstawowym zadaniem szkoły na pewno nie jest zapewnianie „warunków bytowych" dla uczniów. Musi być ona jednak finansowana z wnoszonych opłat, które nie powinny wpływać do budżetu, ale być przeznaczane np. na utrzymanie bursy. Natomiast w drugim – w tego typu szkołach należy poszukiwać źródeł finansowania nauki zawodu (np. mechanika, rolnika), bowiem nie-

[90] Zob. art. 93 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych oraz art. 223 nowej u.f.p.

[91] Chodzi o placówki wymienione w art. 2 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.).

jednokrotnie potrzebne są w tym celu dodatkowe środki (np. na zakup urządzeń i materiałów), które w świetle zasady bezpłatności oświaty publicznej, nie powinny być uzyskiwane od osób kształcących się (ich opiekunów). W takich sytuacjach jak opisane, aby nie obciążać nadmiernie budżetu, zasadne jest tworzenie gospodarstw pomocniczych, które za świadczone usługi (np. przeglądy techniczne pojazdów w warsztatach technikum mechanicznego) pobierają określone opłaty. Przy czym, z uwagi na to, iż działalność publiczna generalnie nie jest nastawiona na zysk, w u.f.p. postanowiono, iż sprzedaż usług na rzecz jednostki macierzystej następuje po kosztach własnych (czyli bez marży). Należy także wspomnieć, iż w praktyce mają miejsce sytuacje, w których działalność internatów, burs finansowana jest w ramach rachunku dochodów własnych, aczkolwiek wydaje się, że forma gospodarstwa pomocniczego jest tu bardziej właściwa. W świetle **nowych regulacji** (art. 87 ust. 1 pkt 3 przepisów wprowadzających nową u.f.p.) wszystkie gospodarstwa pomocnicze muszą zostać zlikwidowane do końca 2010 r. Ich należności i zobowiązania przejmie macierzysta jednostka budżetowa (tzn. ta, przy której zlikwidowane gospodarstwo funkcjonowało).

W podsektorze samorządowym zadania finansowane są także poprzez tworzone przez organy stanowiące JST (rady gmin) **zakłady budżetowe**. Istota ich działalności finansowej polega na tym, iż wykonują one określone (wyodrębnione z budżetu) zadania na zasadach odpłatności, a koszty swojej działalności pokrywają z uzyskanych wpływów (przychodów). Ich finansowe powiązanie z budżetem przejawia się w uzyskiwaniu dotacji budżetowych (na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe i przedmiotowych) lub wpłatach do budżetu nadwyżki środków obrotowych. Z uwagi na to, iż przepisy ograniczają możliwość dotowania przedmiotowego dla zakładów do 50% kosztów działalności, ich powoływanie i funkcjonowanie uzasadnione jest wówczas, gdy przewidywane przychody (oprócz dotacji na pierwsze wyposażenie) będą w stanie pokryć co najmniej połowę wydatków (kosztów). Zastrzec jednak od razu trzeba, iż z uwagi na odrębne, szczegółowe regulacje finansowania działalności niektórych podmiotów (np. przedszkoli samorządowych), w praktyce istnieją zakłady budżetowe niespełniające tego wymogu. W świetle wcześniej poczynionych uwag rozpatrywanych poprzez konieczność dążenia do sprawności i efektywności finansowania zadań publicznych, stwierdzić można, iż takie działania samorządów są uzasadnione, jeżeli podmiot prowadzi rzeczywiście działalność odpłatną (a nie np. szkołę). W samorządach w tej formie organizacyjnej, oprócz przedszkoli, prowadzone są najczęściej m.in. zakłady gospodarki mieszkaniowej, cmentarze komunalne, czy też zakłady zajmujące się dostarczaniem wody i odprowadzaniem ścieków.

Jakkolwiek z powyższego przedstawienia wynikałoby, że w sytuacji wykonywania przez samorządy zadań publicznych na zasadzie częściowej lub pełnej odpłatności, racjonalne jest tworzenie zakładów budżetowych, należy zwrócić uwagę na poglądy, zgodnie z którymi występują także wady tego rodzaju działalności. Otóż wskazywano, że prowadzenie działalności w tej formie nie przyczynia się, ani nie gwarantuje efektywności ekonomicznej wykonywania zadań

w takiej formie w dłuższej perspektywie czasowej[92]. U podstaw takich wniosków leży przeświadczenie, iż w przypadku wypracowywania przez zakłady nadwyżek finansowych (wzrostu efektywności), trafiają one do budżetu, co z kolei w następnych okresach przyczynia się do spadku efektywności ekonomicznej (poprzez słabszą motywację do osiągania dobrych wyników finansowych i działań prorozwojowych na rzecz zakładu). Co więcej, można też spotkać się z opiniami, że zakłady budżetowe są przeżytkiem pochodzącym z poprzedniego okresu publicznej gospodarki, w której panował system nakazowo-rozdzielczy[93]. Przedstawione zapatrywania w pewnej mierze można uznać za słuszne, ponieważ możliwość powoływania zakładów budżetowych wprowadzono w polskim prawie budżetowym w 1958 r. Jednakże zauważyć trzeba, że regulacje prawne w tym zakresie podlegały pewnym ewolucjom[94]. Oprócz tego, zarówno na gruncie tak wcześniej obowiązujących, jak i obecnych uregulowań budżet ma możliwość „przejmowania" wszelkich nadwyżek finansowych wypracowanych przez funkcjonujące zakłady, co jeszcze nie oznacza, iż to czyni. Należy wziąć pod uwagę także argumenty przemawiające za tworzeniem takich form finansowania zadań publicznych. Zgodnie z obowiązującymi przepisami zakłady budżetowe winny wpłacać do budżetu nadwyżki środków obrotowych, a gospodarstwa pomocnicze połowę osiągniętego zysku (po opodatkowaniu), ale nie oznacza to, iż w tego typu podmiotach niepozostawiane są środki finansowe pozwalając na dalszy rozwój tego typu jednostek. W przypadku gospodarstw pula wypracowanych aktywów, służąca dalszemu (w następnych okresach) ich funkcjonowaniu została przez ustawodawcę określona w sposób sztywny, aczkolwiek zważywszy na niekomercyjny rodzaj działalności oraz możliwość uzyskiwania dotacji z budżetu – jest ona nie tak niska. Natomiast odnośnie zakładów budżetowych zauważyć należy, iż konieczność dokonywania przez nie wpłat dotyczy ustalonej nadwyżki środków obrotowych (a nie wszelkich nadwyżek finansowych) na koniec roku. Oznacza to, iż dana JST (w uchwale budżetowej) ustala, jaka część wypracowanych środków finansowych (zysku) pozostaje do dalszej dyspozycji zakładu budżetowego. Należy też podkreślić, że ta forma organizacyjna z pewnością uzasadniona jest także wówczas, gdy wykonywane przez podmiot zadania w sensie ekonomicznym są nierentowne, czyli istnieje konieczność ich dofinansowania (dotowania) z budżetu. Wówczas bowiem zakład musi dokonywać co najmniej minimalnych starań (ze względu na dopuszczalny pułap dotowania), aby świadczone przez niego usługi były wykonywane w sposób efektywny. Oprócz tego, zarówno w przypadku zakładów budżetowych, jak i gospodarstw pomocniczych, po stronie JST (ich organów) istnieje większa możliwość kontroli nad prawidłowością zachodzących w nich procesów

[92] J. Baehr, R. Grobelny, T. Kwieciński, *Przekształcenia własnościowe komunalnych zakładów budżetowych*, Warszawa 1994, s. 24 i nast.
[93] Z. Gilowska, *System ekonomiczny samorządu terytorialnego w Polsce*, Municipium, Warszawa 1998, s. 174.
[94] Zob. na ten temat: C. Kosikowski, *Podmioty prawa budżetowego,* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Ossolineum, Wrocław 1982, t. II – *Instytucje budżetowe*, s. 354 i nast.

gospodarowania (co najmniej w sensie formalnym), aniżeli w przypadku tworzonych przez JST spółek prawa handlowego realizujących określone zadania, co nie powinno być bagatelizowane z uwagi na konieczność zachowania dbałości o należyte wykorzystywanie zasobów publicznych. Zgodnie **z nowymi regulacjami** (u.f.p. z 2009 r.) w formie zakładów budżetowych, od 2011 roku mogą być realizowane wyłącznie zadania w zakresie[95]:

- gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi;
- dróg, ulic, mostów oraz organizacji ruchu drogowego;
- wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i cieplną oraz gaz;
- lokalnego transportu zbiorowego;
- targowisk i hal targowych;
- zieleni gminnej i zadrzewień;
- kultury fizycznej i sportu;
- utrzymywania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt (np. prowadzenie zoo);
- cmentarzy.

Zatem do końca 2010 r. likwidacji muszą ulec zakłady budżetowe prowadzące innego rodzaju działalność.

Do końca 2010 r. funkcjonują jeszcze **fundusze celowe**. Zostały one powołane do życia na podstawie odrębnych (niż u.f.p.) ustaw, co oznacza, iż władze samorządowe nie mają żadnych kompetencji do powoływania tego typu form w celu wykonywania swoich zadań. Źródłami przychodów danego rodzaju funduszu są określone rodzaje środków publicznych, które finansują wyodrębnione z budżetu zadania. Zatem fundusze celowe są formą realizacji publicznej gospodarki finansowej w postaci netto. Stosowna ustawa określa, na jakim szczeblu samorządu terytorialnego tworzy się dany fundusz, jakie są źródła jego zasilania finansowego, jakie jest przeznaczenie gromadzonych środków, i wreszcie – czy dany fundusz jest osobą prawną, czy też funkcjonuje wyłącznie jako rachunek bankowy. W gminach aktualnie funkcjonują jeszcze fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej, utworzone na podstawie ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska[96], działające jako wyodrębnione rachunki bankowe. Ponadto gmina, na podstawie art. 6a ust. 4 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne[97], może złożyć wniosek o przekazanie jej zadań przez powiat z zakresu geodezji i kartografii. Wówczas w gminie, która je przejęła, tworzony jest gminny fundusz gospodarki zasobem geodezyjnym i kartograficznym (mają do niego zastosowanie przepisy odnoszące się do funduszy powiatowych).

[95] Zob art. 14 nowej u.f.p.
[96] Dz.U. z 2006 r. Nr 129, poz. 902 ze zm.
[97] Dz.U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 ze zm.

Plany przychodów i wydatków poszczególnych funduszy celowych załączane są do uchwały budżetowej danej JST (przeważnie) lub też są przyjmowane (zatwierdzane) przez organ stanowiący JST (radę) w formie odrębnej uchwały. Realizacja zadań publicznych na zasadzie funduszowania ma zarówno zalety, jak i wady[98]. Wśród tych pierwszych wskazuje się na zapewnienie finansowania takiego rodzaju zadań publicznych, które z różnorakich powodów uznane zostały za newralgiczne obszary działalności władz publicznych. Przy czym, uniemożliwia się „przerzucanie" (przenoszenie) ich zasobów finansowych na innego rodzaju zadania publiczne, objęte budżetem. Nie oznacza to wszakże, iż określone cele zostaną zrealizowane w pożądany sposób, bowiem: po pierwsze – na rzecz funduszy wyodrębnione są wprawdzie określone źródła wpływów (a nie konkretne wielkości środków finansowych), ale ich wydajność finansowa jest zmienna; po drugie – w sytuacji większego niż konieczne (potrzebne) do realizacji zaplanowanych do osiągnięcia celów wpływu środków finansowych, mogą być one marnotrawione. Niezależnie od tego, podkreślenia wymaga, iż realizacja zadań w tej formie poprzez to, iż niewykorzystane zasoby finansowe nie są zwracane do budżetu, jest bardziej elastyczna (ale tylko w ramach wykonywania zadań powierzonych do realizacji funduszowi) i umożliwia ciągłość płynnego ich finansowania, bez konieczności zbędnego (niepotrzebnego) wydatkowania środków, szczególnie w ostatnim okresie roku budżetowego – jak to ma miejsce w przypadku jednostek budżetowych, które starają się maksymalnie wykorzystać zaplanowane limity wydatków przed zakończeniem roku (aby uniknąć ich „obcinania" w następnym okresie). Jednak funkcjonowanie funduszy celowych jest jednym z wyjątków od zasady niefunduszowania, która została sformułowana ustawowo. Wśród wad funkcjonowania funduszy celowych wymienia się nie tylko pomniejszanie wielkości publicznych środków finansowych, które w „normalnym toku" winny zasilać budżet[99], ale także – w wyniku związania wpływów z określonymi rodzajami wydatków – usztywnienie prowadzonej przez władze publiczne gospodarki budżetowej (brak możliwości przeznaczenia zbytecznych w danym okresie nadwyżek środków finansowych na inne niż „funduszowe" – czyli „budżetowe" – cele publiczne). Zgodnie z **nowymi regulacjami** po 31 grudnia 2010 r. należności i zobowiązania lub środki pieniężne funduszy celowych stają się zobowiązaniami i należnościami lub środkami budżetu JST. Samorządy gminne przejmą do bezpośredniego finansowania z budżetu zadania do tej pory finansowane z funduszy (a środki zlikwidowanych z końcem roku 2010 staną się dochodami budżetów JST).

[98] Na ten temat zob. m.in. S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 130-131.
[99] C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Wolters Kluwer Polska – ABC, Warszawa 2006, s. 47-48.

2.2.2. Uzasadnienie tworzenia pozostałych form finansowania zadań gminnych

Wszystkie inne niż wyżej opisane formy realizacji zadań można systematyzować w różnorodny sposób. Z punktu widzenia organizacji publicznej gospodarki finansowej można wskazywać, że są one wykonywane przez podmioty zaliczane bądź niezaliczane do sektora finansów publicznych. Nie bez znaczenia jest także sama forma prawna dokonywania wydatków z budżetu JST służąca osiąganiu celów publicznych (wydatki realizowane „bezpośrednio" przez JST lub jej jednostki organizacyjne, bądź też dotacje lub inne formy dofinansowania realizacji zadań). Każda z dalej wymienionych postaci wykonywania zadań – podobnie jak to ma miejsce w przypadku jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych i funduszy celowych – ma swoje zalety i wady, postrzegane w zależności od kontekstu prowadzonej analizy. Mając jednak na uwadze, że do zakresu właściwości działania gminnych JST należy różnorodna gama zadań, uzasadnione jest twierdzenie o niemożliwości i bezzasadności wypracowania jednego, uniwersalnego schematu (formy) ich wypełniania.

Niektóre z obowiązków nałożonych na JST wypełniane są przez jednostki organizacyjne, zaliczane wprawdzie do podsektora samorządowego, ale w formach „zupełnie" pozabudżetowych. Nie oznacza to, iż określone powiązania finansowe między nimi a budżetem nie mogą występować (np. w postaci dotacji – o tym mowa w pkt 2.3.2.), aczkolwiek ich plany finansowe nie są uwzględniane w uchwale budżetowej JST w żadnej z przewidzianych form (brutto, netto). Do tego typu podmiotów należą przede wszystkim **samodzielne publiczne zoz-y**, których organem założycielskim jest JST oraz **samorządowe instytucje kultury** (w szczególności biblioteki). Posiadają one osobowość prawną i generalnie prowadzą działalność niezależnie od macierzystej JST. Na marginesie zaznaczyć trzeba, że gminne zoz-y, zgodnie z postanowieniami ustawy o zakładach opieki zdrowotnej mogą funkcjonować nie tylko w formie samodzielnych placówek (osób prawnych), ale także w postaci jednostek budżetowych lub zakładów budżetowych. Jednak jak wskazuje praktyka, znakomita większość JST powołuje je do życia jako osoby prawne. Działalność wyżej wymienionych podmiotów jest w zasadzie „oderwana" od gospodarki finansowej prowadzonej przez same JST. Jednak zaletą w ich przypadku jest fakt, iż samorządy mają możliwość dokonywania kontroli wykorzystywanych przez nie zasobów, a także – w pewnym zakresie – decydowania o kształcie dalszego ich funkcjonowania.

Jednostki samorządu terytorialnego mogą też, w świetle postanowień ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej[100], tworzyć **spółki komunalne** – z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjne, a także mogą przystępować do takich spółek. Od razu zaznaczenia wymaga, iż tego rodzaju podmioty nie są zaliczane, w świetle u.f.p., do jednostek sektora finansów publicznych. Właściwość do podejmowania decyzji w tych sprawach – co wynika z re-

[100] Dz.U. z 1997 r. Nr 9, poz. 43 ze zm.

gulacji samorządowych ustaw ustrojowych – posiadają rady JST. Swoboda tworzenia spółek prawa handlowego doznaje jednak istotnych ograniczeń. I tak, gmina może tworzyć lub przystępować do spółek poza sferą użyteczności publicznej tylko w określonych sytuacjach, którymi są:

1) istnienie niezaspokojonych potrzeb wspólnoty na rynku lokalnym, przy występującym jednocześnie bezrobociu wpływającym ujemnie w znacznym stopniu na poziom życia wspólnoty samorządowej, a zastosowanie innych działań i środków prawnych nie doprowadziło do aktywizacji gospodarczej, znacznego ożywienia rynku lokalnego lub trwałego ograniczenia bezrobocia;
2) zbycie składnika mienia komunalnego mogącego stanowić wkład niepieniężny gminy do spółki albo też rozporządzenie nim w inny sposób spowoduje dla gminy poważną stratę majątkową;
3) jeżeli dotyczy to nabywania akcji i udziałów spółek zajmujących się czynnościami bankowymi, ubezpieczeniowymi oraz działalnością doradczą, promocyjną, edukacyjną i wydawniczą na rzecz samorządu terytorialnego, a także „innych spółek ważnych dla rozwoju gminy".

Powoływanie do życia spółek komunalnych, zamiast np. zakładów budżetowych, niejednokrotnie okazuje się skuteczniejszym i racjonalniejszym sposobem wykonywania zadań przez JST. Nie występuje tu bowiem – przynajmniej teoretycznie – problem spadku długookresowej efektywności, czy też osłabienie motywacji do jej podnoszenia. Analizując jednak możliwości wykorzystywania tej formy do realizacji zadań publicznych, zważać trzeba zarówno na merytoryczne argumenty jej wykorzystywania, jak i ewentualne zagrożenia. Wydaje się, że „posługiwanie się" spółkami zasadne jest wówczas, gdy prowadzona przez nie działalność wykazuje rentowność. Za takim poglądem zdaje się przemawiać fakt, iż JST decydując o funkcjonowaniu spółki w wykonywaniu danej dziedziny zadań, praktycznie wyzbywa się kompetencji do stałej i bieżącej kontroli nad jej działalnością. To z punktu widzenia finansowego interesu publicznego nie jest sytuacją korzystną, szczególnie wówczas, gdyby miało się okazać, że powołane do życia podmioty gospodarcze osiągają straty. Wówczas bowiem mielibyśmy do czynienia z sytuacją, w której JST powołując lub przystępując do spółki nie dosyć, że wyzbyła się w tym celu określonego majątku (publicznego), to dodatkowo nie posiadając żadnych skutecznych narzędzi bieżącej interwencji w jego finansową działalność, musi go jeszcze dofinansowywać. Ponadto, gminy noszące się z zamiarem powoływania spółek komunalnych powinny brać pod uwagę także inne istotne czynniki, które mogą determinować słuszność decyzji w kontekście celu zwiększenia efektywności. Po pierwsze, funkcjonowanie spółek komunalnych związane jest z koniecznością istnienia określonych struktur formalnych tych podmiotów (rad nadzorczych, zarządów) oraz wypełniania ustawowo określonych obowiązków (m.in. rodzaju rachunkowości, badań bilansów, wpisów do właściwych ksiąg i rejestrów publicznych) – co generuje dodatkowe wydatki (które nie występują we własnych jednostkach organizacyjnych gminy). Po drugie – powołanie spółki komunalnej w celu zwiększenia efektyw-

ności realizacji zadań, w tym z punktu widzenia korzyści finansowych dla JST, może być również uzależnione od tego, czy na terenie tej gminy funkcjonują lub będą funkcjonować podmioty o zbieżnym (w stosunku do planowanej spółki komunalnej) profilu działalności (np. planuje się powołanie kilku spółek komunikacyjnych). Potencjalna konkurencja wzmaga bowiem kierownictwo tworzonych podmiotów do podejmowania działań, które w zamierzeniu przyczynić się mają do racjonalizacji gospodarki finansowej.

2.2.3. Nowe uregulowania w zakresie finansowania oświatowych zadań gminnych

Istotny wpływ na kondycję finansową gminy mają wydatki przeznaczone na utrzymanie oświaty. Statystyki wykazują, że wydatki na oświatę stanowią od 35% do 55% wydatków ogółem budżetu gminy. Gminy (głównie wiejskie lub w małych miastach) stoją co roku przed dylematem, czy prowadzić bardzo małe i kosztowne szkoły, czy zlikwidować i połączyć ze szkołą w innej miejscowości.

Od 22 kwietnia 2009 roku obowiązuje większość przepisów ustawy z dnia 19 marca 2009 roku o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz zmianie niektórych innych ustaw[101]. Gminy nie muszą już likwidować małych szkół, lecz mogą je przekazać do prowadzenia osobom fizycznym lub prawnym. Mogą to być stowarzyszenia rodziców lub inne prywatne przedsiębiorstwa. Przekazać można tylko małe szkoły do 70 uczniów. Zgodę na przekazanie szkoły musi wyrazić kurator.

Do tej pory gminy musiały o zamiarze likwidacji szkoły powiadomić kuratora oświaty do końca lutego i po uzyskaniu zgody szkoła była likwidowana do końca sierpnia tego samego roku. Szkoła, która była w wyniku likwidacji przejmowana przez stowarzyszenie, przez cztery miesiące nie otrzymywała subwencji oświatowej, co oznaczało bardzo poważne kłopoty finansowe nowej placówki. Po wprowadzeniu zmian w ustawie o systemie oświaty szkoły przekazane stowarzyszeniom lub innym podmiotom mają mieć zagwarantowane, że otrzymają nieprzerwanie budżetowe pieniądze. W przypadku gdy gminy nie stać na utrzymanie małej szkoły, bo koszt jej wzrasta wskutek zmniejszającej się liczby uczniów w klasie, gmina może zdecydować o przekazaniu szkoły innym podmiotom np. stowarzyszeniu rodziców na podstawie uchwały rady gminy. Można to uczynić w dwojaki sposób:

- pierwszy sposób – rada gminy podejmuje uchwałę o przekazaniu szkoły i zasięga opinii kuratora oświaty. Kurator w ciągu 14 dni od dnia doręczenia uchwały wydaje opinię. Kurator opiniuje jedynie możliwość przekazania szkoły osobie fizycznej lub prawnej. Po uzyskaniu pozytywnej opinii gmina może podpisywać umowę o przekazaniu szkoły z uprawnionym podmiotem;

[101] Dz.U. z 2009 r. Nr 56 poz. 458.

– drugi sposób – wójt gminy dostarcza kuratorowi projekt uchwały o przekazaniu szkoły. Następnie kurator opiniuje projekt w terminie 14 dni od jego otrzymania. Po uzyskaniu opinii uchwała może zostać podjęta przez radę.

Przekazanie szkoły może nastąpić w dowolnym okresie, nie musi nastąpić z dniem rozpoczęcia roku szkolnego. Przekazana szkoła nadal będzie szkołą publiczną, bezpłatną i dostępną dla wszystkich uczniów. W przypadku gdy podmiot przejmujący szkołę wykonuje swoje obowiązki niezgodnie z przepisami o systemie oświaty, gmina może szkołę odebrać. Podmiot przejmujący również, jeśli sam uzna, że nie radzi sobie z prowadzeniem szkoły, może ją gminie zwrócić. Gmina nie może odmówić jej przyjęcia.

Można zadać pytanie, czy 70 uczniów to właściwa definicja małej szkoły. Niewątpliwie przy definicji małej szkoły przyjęto kryterium ekonomiczne. Jeżeli koszt kształcenia ucznia zbliżony jest do przekazywanej z budżetu państwa subwencji na jednego ucznia, to nie ma podstaw do szukania oszczędności. Jeśli koszt znacznie przekracza wysokość subwencji oświatowej, samorząd musi dokonać wyboru. W kosztach funkcjonowania szkoły najwyższy udział stanowią wydatki na wynagrodzenia z pochodnymi od wynagrodzeń (nierzadko stanowią one 80% kosztów).

Przekazanie małej szkoły stowarzyszeniu obniża znacznie właśnie koszty wynagrodzeń. „Sekretu" obniżenia kosztów szukać trzeba w odstąpieniu od tzw. pensum gwarantowanego w ustawie – Karta Nauczyciela (tj. 18 godzin tygodniowo). Nauczyciele zatrudniani w szkołach stowarzyszeniowych na podstawie umów o pracę pracują przeciętnie ok. 30 godzin. Część prac wykonuje się bez zatrudniania dodatkowego personelu lub na umowę cywilnoprawną.

Koszty kształcenia jednego ucznia są niższe, a poziom kształcenia porównywalny, dlatego też można uznać, że przekształcenie szkoły jest bardziej racjonalne niż jej likwidacja i dowożenie dzieci do szkół w innych miejscowościach, niejednokrotnie oddalonych o kilkanaście kilometrów od miejsca zamieszkania ucznia.

Ponadto przejęcie szkoły przez np. stowarzyszenie rodziców wyzwala w społeczności lokalnej impuls rozwoju i edukacji ekonomicznej. Powstanie nowy podmiot gospodarczy, a gmina zostanie odciążona od obowiązku utrzymania nieopłacalnej ekonomicznie placówki oświatowej. Środki, które były przeznaczone na dopłaty do subwencji oświatowej, zostaną przeznaczone na inne cele lub zaoszczędzone – obniży się deficyt budżetu gminy.

2.2.4. Wnioski

Przy dokonywaniu wyboru formy wykonywania, a zatem także finansowania zadań gminnych, JST winny się kierować kryteriami efektywności i sprawności. Generalnie uznać można, iż podmioty, które muszą przynajmniej część swoich wydatków pokrywać uzyskiwanymi przez siebie wpływami, mają w założeniu większą motywację do maksymalizacji efektywności działalności. Nie-

mniej jednak, jak już wskazywano, w pewnych przypadkach uzasadnionych rodzajem lub rozmiarem działalności reguła ta nie musi być uniwersalna. Na podstawie dokonanego omówienia wskazać można, że w przypadku wydatków niefinansowanych z określonych opłat lub finansowanych w minimalnym stopniu zasadne jest powoływanie gminnych jednostek budżetowych. Przy czym, aby zmotywować ich kierownictwo do racjonalizacji działalności, konieczne jest – w przypadku placówek oświatowych – umożliwienie także funkcjonowania w takich podmiotach rachunków dochodów własnych. To sprzyja efektywności dokonywania określonych wydatków z takich wydzielonych środków. Wydatkowanie środków publicznych przez zakłady budżetowe jest bardziej elastyczne (niż w jednostkach budżetowych), poprzez w miarę samodzielną możliwość przeznaczania uzyskiwanych wpływów na wydatki. Przy tym kierownictwo takich podmiotów na bieżąco może dokonywać niewielkich korekt planu finansowego, dostosowując go do zaistniałych zdarzeń (nie czekając na dokonanie zmian najpierw w budżecie). To wszystko w połączeniu ze stosownymi kompetencjami i umiejętnościami kierownictwa może przyczyniać się do zwiększania sprawności zarządzania, a tym samym – optymalnego wykonywania zadań publicznych. Istotne jest także to, że gmina zarówno w przypadku wymienionych wyżej podmiotów, jak również samodzielnych publicznych zoz-ów i samorządowych instytucji kultury posiada możność bieżącej kontroli i wpływania na podejmowane w takich podmiotach decyzje. Tak daleko idących kompetencji nie ma zaś w odniesieniu do tworzonych spółek komunalnych.

Odnośnie zaś finansowania zadań publicznych w postaci prowadzenia działalności przez spółki komunalne – błędne byłoby przyjęcie, że tego rodzaju podmioty z góry zapewniają większą niż w sektorze samorządowym efektywność. Rozważając ich powołanie (czy też dalsze funkcjonowanie) trzeba brać m.in. pod uwagę dotychczas uzyskiwaną efektywność wydatków z danej działalności, jej rozmiar (z uwagi na dodatkowe koszty ponoszone przez spółki), czy istnienie potencjalnej konkurencji. Nie bez znaczenia jest także uświadomienie sobie, że gminy tworząc spółki prawa handlowego niejako „pozbywają się" bieżących problemów związanych z realizacją danych zadań publicznych. Nie oznacza to wszakże, że odcinają się tym samym od potencjalnych kwestii finansowych, ponieważ niejednokrotnie konieczne jest udzielanie dotacji spółkom komunalnym (np. wodociągowym) lub poręczanie dla nich kredytów. Dodatkowo tworzenie spółek jakkolwiek może (ale nie musi) wiązać się ze zwiększeniem efektywności – powoduje formalne „wyprowadzenie majątku" poza sektor finansów samorządowych (spółki handlowe nie są podmiotami sektora finansów publicznych) oraz faktycznie ograniczy bezpośrednią kontrolę władzy publicznej nad gospodarką finansową takich podmiotów.

2.3. Wydatki na zadania realizowane przez podmioty zewnętrzne

2.3.1. Wydatki w trybie zamówień publicznych

2.3.1.1. Dokonywanie wydatków w trybie zamówień publicznych

Ogólne zasady dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz rolę instytucji zamówień publicznych w tych procesach określają przepisy ustawy o finansach publicznych. Artykuł 44 ust. 3 nowej u.f.p. stanowi, że wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, natomiast ust. 4 powołanej wyżej regulacji – iż jednostki sektora finansów publicznych zawierają umowy, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane, na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych. Do przepisów o zamówieniach publicznych odnoszą się także zasady wykonania budżetu ustanowione, wskazując, że dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, a także, że zlecanie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty, z uwzględnieniem przepisów o zamówieniach publicznych. Ustawa o finansach publicznych wiąże zatem funkcję zamówień publicznych z racjonalizacją, efektywnością i oszczędnością realizowanych wydatków budżetu. Procedury zamówień publicznych mają zapewnić, że planowane przez jednostkę zamierzenia generujące wydatki zostaną wykonane nie tylko po najkorzystniejszych cenach, ale także przy zachowaniu standardów jakościowych oraz innych efektów oczekiwanych przez gminę – czyli zapewnią najkorzystniejsze z aktualnie możliwych wydatkowanie środków publicznych.

Wynikająca z przepisów prawa rola instytucji zamówień publicznych w systemie finansów publicznych przesądza o istotnym związku między prawidłowością udzielania zamówień a należytym przeprowadzeniem i zabezpieczeniem procesów finansowych dotyczących działań skierowanych na rozwój lokalny. Procesy te nie mogą bowiem zachodzić bez zaangażowania środków gminy. Wszelkie zaś wydatki, inwestycyjne czy bieżące, realizowane przez gminę podlegają co do zasady przepisom o zamówieniach publicznych (z wyjątkiem ustawowo wskazanych wyłączeń). Regulacje dotyczące zamówień publicznych mają więc za zadanie dokonać wyboru wykonawcy zamierzonego zadania w taki sposób, aby zapewnić najkorzystniejsze dla jednostki publicznej wydatkowanie środków, zarówno w zakresie ceny, jak i jakości, warunków gwarancji i innych kryteriów realizowanego zadania, a także dać uzasadnioną pewność zdolności wybranego wykonawcy do wykonania zadania.

System zamówień publicznych reguluje ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (p.z.p.)[102]. Niestety system ten jest bardzo płynny, a przez to nieprzejrzysty. Świadczą o tym coroczne praktycznie, co można już uznać za tradycję, bardzo rozbudowane zmiany przepisów. Trudno uznać, aby okoliczność ta sprzyjała osiągnięciu przedstawionych wyżej celów systemu zamówień.

Zgodnie z p.z.p. (art. 2 pkt 13), zamówieniami publicznymi są umowy odpłatne zawierane między zamawiającym a wykonawcą, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane. Z definicji tej wynika zatem, że podstawowym warunkiem uznania danej umowy za umowę w sprawie zamówienia publicznego jest warunek jej odpłatności. W ten sposób definicja potwierdza zasadę określoną w ustawie o finansach publicznych, iż przepisy o zamówieniach publicznych stosuje się przy zawieraniu umów skutkujących poniesieniem wydatków jednostki publicznej, w tym gminy. Aby więc mówić o zamówieniu publicznym, niezbędne jest stwierdzenie, że istnieje stosunek zobowiązaniowy, który wynika z umowy zawartej pomiędzy wykonawcą usług, dostaw czy robót budowlanych a zamawiającym, który za wykonanie przedmiotu zamówienia zapłaci. Do zawarcia takiej umowy niezbędne jest występowanie dwóch niezależnych podmiotów prawa zdolnych do zawarcia umowy. Wskazanie, że zamówieniem publicznym są umowy odpłatne, powoduje, że nie będą kwalifikowane jako zamówienie publiczne często występujące w praktyce zlecenia udzielane przez wójta (burmistrza, prezydenta) gminnym jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej (np. zakładom budżetowym), których kierownicy działają na podstawie pełnomocnictwa organu wykonawczego. W sytuacji zawarcia „umowy" z kierownikiem takiej jednostki doszłoby bowiem do czynności prawnej dokonanej z samym sobą, a nie między zamawiającym a wykonawcą. Od sytuacji zlecania wykonania określonych zadań i przekazania na te zadania środków finansowych własnym jednostkom nieposiadającym osobowości prawnej należy odróżnić sytuację zlecania zadań własnym spółkom prawa handlowego, czyli samodzielnym podmiotom w obrocie prawnym. W tej sytuacji bez wątpienia zawierana jest umowa odpłatna pomiędzy dwoma podmiotami o odrębnej osobowości prawnej, której zawarcie powinno być poprzedzone przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego[103].

Definicja zamówienia publicznego nie odnosi się do pochodzenia środków wydatkowanych przez zamawiającego (gminę) z określonych źródeł. Oznacza to, że zamówienie publiczne nie jest związane z wydatkowaniem tylko środków publicznych, lecz zamówieniem jest wydatkowanie jakichkolwiek środków pieniężnych przez podmiot, któremu ustawa nadaje przymiot zamawiającego. Definicja zamówienia publicznego ma więc charakter podmiotowy, odnoszący się do jednostki, która dokonuje wydatków, a nie charakteru wydatkowanych przez nią środków.

[102] Dz.U. z 2007 r. Nr 223, poz. 1655 ze zm.
[103] Zob. M. Stachowiak, [w:] M. Stachowiak, J. Jerzykowski, W. Dzierżanowski, *Komentarz do ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych*, Lex 2007.

Z definicji zamówienia publicznego wynika ponadto, że zamówieniem publicznym jest wydatkowanie środków przez podmiot zobowiązany do jej stosowania (zamawiającego) na praktycznie wszelkie cele. Wniosek taki wynika z zawartego w art. 2 ustawy wyjaśnienia pojęć dostawy, usługi i roboty budowlanej. W szczególności zaś z definicji usług, przez które należy przez to rozumieć wszelkie świadczenia, których przedmiotem nie są roboty budowlane lub dostawy, a są usługami wymienionymi w załączniku II do dyrektywy 2004/18/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi lub w załącznikach XVII A i XVII B do dyrektywy 2004/17/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. koordynującej procedury udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych.

Dostawami w rozumieniu ustawy jest nabywanie rzeczy, praw oraz innych dóbr, w szczególności na podstawie umowy sprzedaży, dostawy, najmu, dzierżawy oraz leasingu, natomiast robotami budowlanymi – wykonanie albo zaprojektowanie i wykonanie robót budowlanych w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane[104], a także realizacja obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego, za pomocą dowolnych środków, zgodnie z wymaganiami określonymi przez zamawiającego.

Wynika stąd, że praktycznie wszystkie działania gminy skutkujące wydatkowaniem środków pieniężnych powinny następować przy uwzględnieniu przepisów Prawa zamówień publicznych. Oczywiście ustawa zawiera także wyjątki. Katalog zawarty w art. 4 wyszczególnia rodzaje zamówień, do których nie stosuje się przepisów ustawy. Są to np. zamówienia dotyczące: zakupu czasu antenowego, nabycia, przygotowania lub produkcji programów przeznaczonych do emisji radiowej lub telewizyjnej, nabycia własności i innych praw do nieruchomości, usług finansowych związane z emisją, sprzedażą i kupnem papierów wartościowych, umów z zakresu prawa pracy, oraz – będące najistotniejszym w praktyce wyjątkiem – zamówienia, których wartość szacunkowa nie przekracza równowartości 14.000 euro.

Ostatni z wyjątków wymaga kilku zdań wyjaśnienia, ponieważ dotyczy większości wydatków ponoszonych przez gminy, a mianowicie zamówień, których wartość (według kursu euro obowiązującego w 2009 r.) nie przekracza 54.279,40 zł. Należy w tym miejscu wskazać, że – wbrew często obserwowanej błędnej praktyce zamawiających – podana wyżej kwota nie odnosi się do faktycznie poniesionych wydatków, lecz do wartości zamówienia, która według art. 32 ust. 1 ustawy ustalana jest przez zamawiającego jako całkowite szacunkowe wynagrodzenie wykonawcy, bez podatku od towarów i usług, ustalone z należytą starannością. A zatem, przy prawidłowo ustalonej przez zamawiającego i udokumentowanej wartości zamówienia w kwocie np. 52.000 zł netto, wydatki, przy zastosowaniu dla danego zadania stawki podatku VAT w wysokości 22%,

[104] Dz.U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.

wyniosłyby 63.440 zł, zaś pominięcie procedur Prawa zamówień publicznych przy wyborze wykonawcy byłoby działaniem zgodnym z prawem.

Oczywiście sytuacje, w których ze względu na wartość zamówienia przepisy ustawy nie muszą być stosowane, nie oznaczają, że wybór wykonawcy zadania przez gminę cechuje się całkowitą dowolnością. Mimo że ustawodawca nie nakazuje stosowania procedury ustawy, wydatek musi być w dalszym ciągu zrealizowany przy zachowaniu zasad wynikających z ustawy o finansach publicznych. Gmina ma zatem obowiązek we własnym zakresie określić procedury i standardy zlecania zadań, do których nie stosuje się przepisów Prawa zamówień publicznych, aby uczynić zadość przepisom ustawy o finansach publicznych, w tym także wymogom standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, nakazującym m.in. badanie celowości zaciąganych zobowiązań i dokonywanych wydatków[105].

PRZYKŁAD 2.2.

Wójt Gminy Nowy Dwór określił w przepisach wewnętrznych procedury udzielania zamówień publicznych odrębnie dla zamówień o wartości:

- od 10 do 14 tys. euro,
- do10 tys. euro.

Podstawą wszczęcia procedury udzielenia zamówienia o wartości poniżej 10 tys. euro przez merytorycznego pracownika odpowiedzialnego za realizację zamówienia jest akceptacja wniosku przez Wójta, wraz z kontrasygnatą Skarbnika. Pracownik dokonuje rozpoznania cenowego ustnie, telefonicznie, faksem lub drogą elektroniczną, ustalając jednocześnie formę złożenia oferty.

Podstawą wszczęcia procedury udzielenia zamówienia o wartości 10-14 tys. euro jest przywołany wyżej wniosek. Pracownik odpowiedzialny merytorycznie za zamówienie jest obowiązany do przeprowadzenia analizy rynku poprzez zaproszenie do składania ofert co najmniej dwóch wykonawców (w formie pisemnej, faksem lub drogą elektroniczną). Oferty wykonawców powinny być złożone w formie pisemnej w zamkniętych kopertach. Pracownik merytoryczny jest obowiązany do sporządzenia dokumentacji podstawowych czynności. Zamówienia udziela się poprzez zawarcie umowy pisemnej. Zaproszenie do składania ofert oraz dokumentacja podstawowych czynności posiadają wzory ustalone zarządzeniem Wójta.

Należy więc w konsekwencji przyjąć, że każdy wydatek powinien być zrealizowany na rzecz wykonawcy, który przedstawi najkorzystniejszą ofertę. Jest to wymóg ustawy dla zamówień, do których jej przepisy mają zastosowanie, ale ponadto wybór odpowiednio najkorzystniejszej oferty powinien być także wyznacznikiem działań gminy i jej jednostek organizacyjnych w zakresie zlecania zamówień o niskiej wartości. Według art. 2 pkt 5 Prawa zamówień publicznych,

[105] Patrz szerzej w rozdziale dotyczącym kontroli finansowej.

najkorzystniejszą ofertą jest oferta, która przedstawia najkorzystniejszy bilans ceny i innych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia publicznego, albo oferta z najniższą ceną, a w przypadku zamówień publicznych w zakresie działalności twórczej lub naukowej, których przedmiotu nie można z góry opisać w sposób jednoznaczny i wyczerpujący – oferta, która przedstawia najkorzystniejszy bilans ceny i innych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia publicznego.

Z definicji oferty najkorzystniejszej wynika zatem, że podstawowym kryterium oceny oferty jest jej cena, czyli kwota wydatków, która będzie musiała być poniesiona przez zamawiającego za wykonanie zadania. Cena zawsze musi być składnikiem kryteriów oceny ofert. Odniesienie się do samej ceny, jako jedynego kryterium oceny, wiąże się w sposób bezpośredni z wyznaczeniami zawartymi w ustawie o finansach publicznych, dotyczącymi w szczególności oszczędności przy wydatkowaniu środków publicznych. Kryterium ceny, jako jedyna podstawa oceny oferty, powinno być stosowane przy zlecaniu zamówień o ustalonych standardach jakościowych, w tym w szczególności dostaw, gdzie ewentualna okoliczność korzystniejszych pozostałych warunków realizacji zamówienia nie zrekompensuje wyższych cen.

Ofertą najkorzystniejszą może być także oferta, która nie charakteryzuje się najniższą ceną, ale przedstawia najkorzystniejszy bilans ceny i innych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia. Dopuszczenie przez ustawodawcę takiego sposobu oceny korzystności oferty dla zamawiającego stwarza możliwość realizacji przez zamawiającego zlecającego zadanie innych celów prorozwojowych niż tylko oszczędność w wydatkowaniu środków. Zakres tych możliwości jest oczywiście ograniczony. Po pierwsze, jest ograniczony ogólnym wskazaniem, że inne kryteria muszą odnosić się do przedmiotu zamówienia. Postanowienie to zostało w ustawie wprowadzone w celu wykluczenia możliwości dokonywania wyboru oferty najkorzystniejszej w oparciu o kryteria podmiotowe, tj. kryteria odnoszące się do właściwości wykonawcy. Zakaz formułuje wprost art. 91 ust. 3 ustawy, wskazując, że kryteria oceny ofert nie mogą dotyczyć właściwości wykonawcy, a w szczególności jego wiarygodności ekonomicznej, technicznej lub finansowej. Istnienie takiej możliwości w początkowych latach obowiązywania w Polsce systemu zamówień publicznych uznano za źródło ograniczania konkurencji. Z praktyki wynika bowiem, że zamawiający ograniczali katalog wykonawców, którzy mogą ubiegać się o udzielenie zamówienia np. do tych, którzy zarejestrowali działalność na terenie innej gminy czy powiatu. Zakaz stosowania kryteriów podmiotowych przy wyborze najkorzystniejszych ofert powoduje, że zamówienia publiczne nie mogą być narzędziem wspierającym rozwój konkretnych kategorii przedsiębiorców poprzez np. punktowanie wyżej ofert złożonych przez przedsiębiorców działających na terenie gminy czy powiatu lub przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność w związku ze skorzystaniem z instrumentów wsparcia przedsiębiorczości. Ustawodawca wyżej przedkłada nieograniczoną konkurencję wszystkich podmiotów władnych ubiegać się o zamówienie i trudno odmówić racjonalności takiemu podejściu.

Zresztą praktyka pokazała, że możliwość kategoryzowania ofert pod względem podmiotowym powodowała często powstawanie nadużyć.

Oprócz ceny podstawą oceny oferty mogą więc być tylko kryteria odnoszące się do przedmiotu zamówienia. Artykuł 91 ust. 2 p.z.p. przewiduje, że kryteriami tymi mogą być w szczególności: jakość, funkcjonalność, parametry techniczne, zastosowanie najlepszych dostępnych technologii w zakresie oddziaływania na środowisko, koszty eksploatacji, serwis oraz termin wykonania zamówienia. Kryteria wskazane w art. 91 ust. 2 niewątpliwie mogą być instrumentami służącymi osiąganiu w związku z udzieleniem zamówienia publicznego także innych efektów niż tylko uzyskanie najniższej ceny.

Z punktu widzenia związku udzielania zamówień z procesami rozwoju lokalnego poruszenia wymaga sprawa jednego z przykładowych kryteriów zawartych pierwotnie w art. 91 ust. 2 ustawy i usuniętego z dniem 25 maja 2006 r. z treści ustawy. Mianowicie, przed 25 maja 2006 r. Prawo zamówień publicznych przewidywało jako jedno z przykładowych kryteriów „wpływ sposobu wykonania zamówienia na rynek pracy w miejscu wykonywania zamówienia". Było to więc kryterium, które – w przypadku wykorzystania go przez zamawiającego – pozwalało bezpośrednio oddziaływać na rynek pracy na terenie gminy, poprzez zwiększenie szans wykonawców przewidujących zatrudnienie mieszkańców gminy w związku z realizacją zamówienia. W literaturze podnosi się jednak, że usunięcie tego kryterium z ustawy, zawierającej, co ważne, otwarty, przykładowy katalog kryteriów przedmiotowych, nie oznacza, iż nie może być ono stosowane. „Przy właściwym i niedyskryminującym sposobie zdefiniowania jest to kryterium równoprawne z wszelkimi kryteriami odnoszącymi się do przedmiotu zamówienia."[106]. Teza ta wyraźnie wskazuje, że zakres ewentualnego oddziaływania prorozwojowego zlecanego zamówienia (zwłaszcza inwestycyjnego) może być podstawą oceny ofert w celu wybrania oferty najkorzystniejszej.

Wybór kryteriów należy do zamawiającego, który określa je w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Bowiem to sam zamawiający, rozpoznając właściwie interesy swojej jednostki, ma zadecydować, na jakich warunkach złożona oferta będzie dla niego najkorzystniejsza. Stwierdzenie to można przyjąć za swego rodzaju zasadę zakresu dopuszczalności formułowania kryteriów. Jak bowiem stwierdził Sąd Okręgowy w wyroku z dnia 16 czerwca 2003 r.[107], najkorzystniejszą ofertą jest oferta, która najlepiej zaspokoi potrzeby zamawiającego, ponieważ „przetarg organizowany jest w celu wyboru oferty najkorzystniejszej dla użytkownika, a nie najlepszej w świetle jakichś obiektywnych kryteriów". Kryteria ustalone przez zamawiającego winny być jednoznaczne i precyzyjne. Niezachowanie tego wymogu będzie prowadzić w wielu przypadkach do wady

[106] Zob. W. Dzierżanowski, [w:] M. Stachowiak, J. Jerzykowski, W. Dzierżanowski, *Komentarz do ustawy...,* op. cit.
[107] Sygn. akt V Ca 1213/02, za W. Dzierżanowskim, [w:] M. Stachowiak, J. Jerzykowski, W. Dzierżanowski, *Komentarz do ustawy...,* op. cit.

postępowania uniemożliwiającej zgodny z prawem wybór najkorzystniejszej oferty, a tym samym zawarcie ważnej umowy w sprawie zamówienia.

W przypadku niektórych trybów udzielania zamówień, tj. trybu zapytania o cenę i licytacji elektronicznej zamawiający już w momencie podejmowania decyzji o wyborze trybu wskazuje, że ofertą najkorzystniejszą będzie oferta najtańsza, ponieważ w trybach tych jedynym dopuszczalnym ustawowo kryterium oceny ofert jest cena. Ustawa nie wyznacza żadnych limitów dla określania znaczenia (wagi) kryteriów oceny ofert stosowanych w celu uzyskania najkorzystniejszej akurat dla zamawiającego oferty. Mając jednak na uwadze, że podstawowym celem zamówień publicznych jest zapewnienie oszczędnego i efektywnego wydatkowania środków publicznych, należy stwierdzić, że wybór ilości i znaczenia kryteriów nie powinien prowadzić do nadmiernego zmniejszenia znaczenia wysokości ceny oferty najkorzystniejszej[108].

Katalog kryteriów zawarty w art. 91 ust. 2 p.z.p. nie jest zamknięty, w związku z czym zamawiający może formułować własne kryteria, byleby dotyczyły przedmiotu zamówienia, a nie odnosiły się do właściwości wykonawcy w sensie podmiotowym. Wybór kryteriów nie może bowiem zmniejszać szans, a tym bardziej zamykać drogi dla wykonawców, którzy w świetle ustawy są władni ubiegać się o uzyskanie zamówienia. W celu jednoznacznego uregulowania kwestii dopuszczalności udziału wykonawców w postępowaniu ustawodawca sformułował bowiem obiektywne warunki, które wykonawca powinien spełniać, aby móc ubiegać się o udzielenie zamówienia. Warunki te są wspólne dla wszystkich wykonawców, w związku z czym, w przypadku ich spełnienia, zamawiający nie ma prawa tworzyć kryteriów zwiększających lub zmniejszających szanse oferty ze względów podmiotowych. Artykuł 22 p.z.p. stanowi, że o udzielenie zamówienia mogą ubiegać się wykonawcy, którzy:

a) posiadają uprawnienia do wykonywania określonej działalności lub czynności, jeżeli ustawy nakładają obowiązek posiadania takich uprawnień;
b) posiadają niezbędną wiedzę i doświadczenie oraz dysponują potencjałem technicznym i osobami zdolnymi do wykonania zamówienia lub przedstawią pisemne zobowiązanie innych podmiotów do udostępnienia potencjału technicznego i osób zdolnych do wykonania zamówienia;
c) znajdują się w sytuacji ekonomicznej i finansowej zapewniającej wykonanie zamówienia;
d) nie podlegają wykluczeniu z postępowania o udzielenie zamówienia na podstawie art. 24 ustawy (m.in. ze względu na: wyrządzenie szkody poprzez niewykonanie zamówienia lub wykonanie go nienależycie, jeżeli szkoda ta została stwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu wydanym w okresie 3 lat przed wszczęciem postępowania; posiadane zaległości w uiszczeniu podatków, opłat lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, z wyjątkiem przypadków, gdy uzyskali oni przewi-

[108] Zob. M. Stachowiak, [w:] M. Stachowiak, J. Jerzykowski, W. Dzierżanowski, *Komentarz do ustawy...,* op. cit.

dziane prawem zwolnienie, odroczenie, rozłożenie na raty zaległych płatności lub wstrzymanie w całości wykonania decyzji właściwego organu; wykonywanie bezpośrednio czynności związanych z przygotowaniem prowadzonego postępowania lub posługiwanie się w celu sporządzenia oferty osobami uczestniczącymi w dokonywaniu tych czynności, chyba że udział tych wykonawców w postępowaniu nie utrudni uczciwej konkurencji; złożenie nieprawdziwych informacji mających wpływ na wynik prowadzonego postępowania).

Każdy podmiot spełniający te warunki jest uprawniony do złożenia oferty w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Wszelkie ograniczenia w tym zakresie formułowane w specyfikacji istotnych warunków zamówienia należy uznać za sprzeczne z zasadą uczciwej konkurencji. Ustawa wymaga, aby wykonawcy składali oświadczenia, a w przypadku zamówień o wyższej wartości także dokumenty potwierdzające spełnianie ustawowych warunków udziału w postępowaniu (art. 26 ustawy; wymóg przedstawienia dokumentów potwierdzających może zostać sformułowany przez zamawiającego w każdym postępowaniu, także w tym, którego wartość wiąże się z ustawowym obowiązkiem ich składania). W celu respektowania zasady dostępności zamówień dla ogółu podmiotów spełniających ustawowe warunki określone zostały w sposób precyzyjny dokumenty, których zamawiający może żądać w celu potwierdzenia spełniania warunków udziału w postępowaniu. Wykaz tych dokumentów zawiera rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 19 maja 2006 r. w sprawie rodzajów dokumentów, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy, oraz form, w jakich te dokumenty mogą być składane[109]. Dzięki takim regulacjom prawnym zamawiający nie może żądać dokumentów faworyzujących wykonawców ze względu na subiektywne preferencje.

Jak to zatem zostało wykazane, system zamówień publicznych nie stwarza możliwości ani w zakresie podmiotowego ukierunkowania zamówień udzielanych przez gminę, ani też faworyzowania oferty ze względu na właściwości przedsiębiorcy, który ją złożył. Oznacza to, że zamówienia publiczne nie są instrumentem, przy pomocy którego można w sposób bezpośredni prowadzić działania skierowane np. na zapewnienie zleceń lokalnym przedsiębiorcom (w tym także poprzez warunek powierzania podwykonawstwa jedynie lokalnym firmom, jeżeli wykonawca przewiduje powierzenie części zamówienia podwykonawcom) czy grupie przedsiębiorców działających w określonym segmencie rynku. Roli zamówień publicznych w rozwoju lokalnym trzeba poszukiwać raczej w tym, iż jest to instrument zapewniający prawidłowe, tzn. oszczędne i efektywne wykorzystanie środków finansowych gminy, a także właściwą realizację zamierzonych przedsięwzięć o charakterze prorozwojowym.

Prawo zamówień publicznych przewiduje szereg instrumentów, które mają dać rozsądny stopień pewności, że realizowane przez gminę zamówienie zosta-

[109] Dz.U. Nr 87, poz. 605 ze zm.

nie wykonane prawidłowo, czyli zostanie osiągnięty zamierzony efekt. Wśród nich należy wymienić przede wszystkim:

1. Omówiony wyżej obowiązek spełniania przez wykonawcę warunków udziału w postępowaniu, w szczególności dotyczących posiadania uprawnienia do wykonywania określonej działalności, niezbędnej wiedzy i doświadczenia oraz dysponowania potencjałem technicznym i osobami zdolnymi do wykonania zamówienia, a także sytuacji ekonomicznej i finansowej zapewniającej wykonanie zamówienia.
2. Wymagania dotyczące sposobu określenia przedmiotu zamówienia. Ogólne wymagania dotyczące przedmiotu zamówienia, zawarte w art. 29 ustawy, odnoszą się do określenia przedmiotu zamówienia w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, uwzględniając wszystkie wymagania i okoliczności mogące mieć wpływ na sporządzenie oferty. Przedmiot zamówienia nie może być opisany w sposób utrudniający uczciwą konkurencję. Przepisy art. 30 Prawa zamówień publicznych dotyczą natomiast zasad opisu przedmiotu zamówienia przy uwzględnieniu standardów jakościowych. Zgodnie z nimi, zamawiający opisuje przedmiot zamówienia za pomocą cech technicznych i jakościowych, z zachowaniem Polskich Norm przenoszących normy europejskie lub norm innych państw członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego przenoszących te normy. W przypadku braku Polskich Norm przenoszących normy europejskie lub norm innych państw członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego przenoszących te normy, uwzględnia się w kolejności: europejskie aprobaty techniczne; wspólne specyfikacje techniczne; normy międzynarodowe; inne techniczne systemy odniesienia ustanowione przez europejskie organy normalizacyjne. W przypadku braku Polskich Norm przenoszących normy europejskie lub norm innych państw członkowskich Europejskiego Obszaru Gospodarczego przenoszących te normy oraz wymienionych aprobat, specyfikacji, norm i systemów, uwzględnia się w kolejności: Polskie Normy; polskie aprobaty techniczne; polskie specyfikacje techniczne. Opisując we wskazany sposób przedmiot zamówienia, zamawiający jest obowiązany wskazać, że dopuszcza rozwiązania równoważne[110].

   Ustawa nakazuje dokonywać opisu przedmiotu zamówienia z zachowaniem wymienionych norm, co jednak nie oznacza obowiązku ich przywoływania w opisie przedmiotu zamówienia, a jedynie dbałość o dokonywanie opisu przedmiotu zamówienia zgodnie z wynikającymi z norm wymaganiami. Dopuszczalne jest również ustanowienie wymagań w granicach normy, ale nie powielających jej zapisów lub dotyczących kwestii nieregulowanych przez daną normę.

[110] Na temat wyjaśnienia przywołanej terminologii zob. np. M. Stachowiak, [w:] M. Stachowiak, J. Jerzykowski, W. Dzierżanowski, *Komentarz do ustawy...,* op. cit.

Oprócz przytoczonych zasad opisu przedmiotu zamówienia, zamawiający może również zastosować inną metodę, polegającą na wskazaniu cech technicznych i jakościowych z zastosowaniem odpowiednich norm lub przez wskazanie wymagań funkcjonalnych. Dopuszczenie opisu przedmiotu zamówienia przez wskazanie funkcji, jakie przedmiot zamówienia ma wypełniać, jest uwarunkowane dokonaniem przez zamawiającego wystarczająco dokładnego opisu[111].

Gwarantem wyboru wykonawcy proponującego należyte rozwiązania, zgodne z prawidłowo opisanym przez zamawiającego przedmiotem zamówienia, jest obowiązek odrzucenia przez zamawiającego oferty, której treść nie odpowiada specyfikacji istotnych warunków zamówienia (art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy). Opis przedmiotu zamówienia stanowi zaś element składowy specyfikacji – art. 36 ust. 1 pkt 3 ustawy.

3. Instytucję zabezpieczenia należytego wykonania umowy w sprawie zamówienia publicznego. Niezależnie od ogólnych możliwości zabezpieczania prawidłowości wykonania kontraktów, wynikających z przepisów prawa cywilnego, przepisy regulujące udzielanie zamówień publicznych zawierają wymagania w zakresie ustanawiania na rzecz zamawiającego zabezpieczenia należytego wykonania umowy. W toku kolejnych zmian przepisów instytucja ta straciła jednak w pewnym sensie na znaczeniu, ponieważ wartość zamówień, powyżej której zamawiający obowiązkowo ma utworzyć zabezpieczenie została aktualnie wywindowana bardzo wysoko. W myśl art. 147 ust. 3 p.z.p., zamawiający ma obowiązek żądania od wykonawcy wniesienia zabezpieczenia, jeżeli:
   a) wartość zamówienia na roboty budowlane jest równa lub przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 (w przypadku jednostek samorządowych jest to aktualnie równowartość 5.150.000 euro, tj. 19.967.065 zł);
   b) wartość zamówienia na dostawy lub usługi jest równa lub przekracza wyrażoną w złotych równowartość kwoty 10.000.000 euro (tj. 38.771.000 zł), z wyjątkiem umów kredytu i pożyczki;
   c) umowa ma zostać zawarta na okres dłuższy niż 4 lata, z wyjątkiem umów kredytu, pożyczki, rachunku bankowego, ubezpieczenia, licencji na oprogramowanie komputerowe i dostaw „sieciowych".

Warto w tym miejscu przypomnieć, że np. do 25 maja 2006 r. obowiązek wnoszenia zabezpieczenia należytego wykonania umowy ustawa formułowała dla zamówień na roboty budowlane o wartości przekraczającej 60.000 euro.

W odniesieniu do zamówień, których wartość nie przekracza wymienionych wyżej kwot (a więc olbrzymiej większości zamówień), ustawodawca pozostawia kwestię tworzenia zabezpieczenia do swobodnej decyzji zamawiającego. Z zadowoleniem należy przyjąć, że mimo braku obowiązku wiele gmin decyduje się na umieszczanie w specyfikacji istotnych warunków zamówienia warunku

[111] Ibidem.

wniesienia zabezpieczenia należytego wykonania umowy. Pobranie zabezpieczenia jawi się jako czynność pożądana, a wręcz niezbędna, mając na uwadze, że art. 50 ustawy o samorządzie gminnym ustanawia obowiązek należytej staranności przy wykonywaniu zarządu mieniem i jego ochronie, skierowany do osób uczestniczących w zarządzaniu mieniem komunalnym.

Istotą instytucji zabezpieczenia jest zapewnienie pokrycia przez zamawiającego roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy. Jeżeli natomiast wykonawca jest jednocześnie gwarantem, zabezpieczenie służy także pokryciu roszczeń z tytułu gwarancji jakości. Ustawa dopuszcza w art. 148 szereg form wnoszenia zabezpieczenia, których wybór zależy od zamawiającego. W szczególności należy wskazać na: formę pieniężną (wpłata na rachunek zamawiającego), poręczenia bankowe i gwarancje bankowe, gwarancje ubezpieczeniowe, ustanowienie zastawu na papierach wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego.

Wysokość zabezpieczenia ustala się w specyfikacji istotnych warunków zamówienia w przedziale od 2% do 10% ceny całkowitej podanej w ofercie albo maksymalnej wartości nominalnej zobowiązania zamawiającego wynikającego z umowy. Zwrot zabezpieczenia wykonawcy następuje w terminie 30 dni od dnia wykonania zamówienia i uznania przez zamawiającego za należycie wykonane. W odniesieniu do zabezpieczenia roszczeń z tytułu rękojmi za wady lub gwarancji jakości zamawiający pozostawia część zabezpieczenia, która nie może przekraczać 30% jego ogólnej wysokości. Owa pozostała część jest zwracana nie później niż 15. dnia po upływie okresu rękojmi za wady lub gwarancji jakości.

Warunkiem realizacji opisanych funkcji systemu zamówień publicznych, istotnych z punktu widzenia procesów rozwoju lokalnego, jest przestrzeganie fundamentalnych zasad udzielania zamówień publicznych, do których ustawa zalicza w szczególności:

1. Przygotowanie i przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców (art. 7 ust. 1 ustawy). Realizacja tych zasad zabezpieczona jest szeregiem rozwiązań ustawowych, w tym omówionych już kwestii opisu przedmiotu zamówienia oraz warunków udziału wykonawców w postępowaniu. Zasada konkurencyjności, jako elementu mającego zapewnić wybór najkorzystniejszej dla zamawiającego oferty spośród ofert zainteresowanych wykonawców, ma swój wyraz przede wszystkim w sposobie skonstruowania przez ustawodawcę katalogu trybów udzielania zamówień publicznych. Ustawa określa dwa podstawowe tryby udzielania zamówień: przetarg nieograniczony i przetarg ograniczony. Charakteryzują się one możliwością ubiegania się o udzielenie zamówienia przez nieograniczoną liczbę wykonawców spełniających wymagane warunki, przy czym w trybie przetargu ograniczonego do złożenia ofert zapraszani są wykonawcy w liczbie nie mniejszej niż 5 i nie większej niż 20, spośród tych, którzy złożyli wniosek

o dopuszczenie do udziału w postępowaniu. Jeżeli liczba wykonawców, którzy spełniają warunki udziału w postępowaniu, jest większa, zamawiający zaprasza do składania ofert wykonawców, którzy otrzymali najwyższe oceny spełniania tych warunków. Zastosowanie tych dwóch trybów nie wymaga żadnych szczególnych przesłanek – ze względu na swój podstawowy charakter mogą być one zastosowane dla każdego zamówienia. Podobny charakter posiada tryb negocjacji z ogłoszeniem, który może być stosowany – bez żadnych dodatkowych warunków – dla wszystkich zamówień, których wartość jest mniejsza od kwot określonych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy, tj. w przypadku jednostek samorządowych 5.150.000 euro dla robót budowlanych i 206.000 euro w przypadku dostaw i usług.

Wyjątki od pełnej konkurencyjności sformułowane zostały w ustawie m.in. poprzez stworzenie trybów udzielania zamówień publicznych, których zastosowanie stwarza zamawiającemu możliwość ograniczenia swobodnego dostępu do zamówienia. Skorzystanie z tej możliwości może jednak nastąpić tylko w sytuacji wystąpienia ściśle określonych w ustawie okoliczności. Potwierdza to orzecznictwo w sprawach zamówień publicznych. Między innymi Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 lipca 2001 r.[112] wskazał na konieczność ścisłej wykładni przesłanek zastosowania zamówienia z wolnej ręki, odrzucając możliwość dokonywania wykładni rozszerzającej. Zamawiający może udzielić zamówienia w tym trybie tylko wtedy, gdy zachodzi jedna z wymienionych w ustawie okoliczności. Okoliczności te powinny być interpretowane w sposób ścisły, jako wyjątek od zasady udzielania zamówień publicznych w trybie przetargu. Potwierdza to także zasada wyrażona w art. 10 Prawa zamówień publicznych.

Mówiąc o wyjątkach od zasady pełnej konkurencyjności należy wspomnieć przede wszystkim o dwóch najpopularniejszych w praktyce trybach. Pierwszym jest tryb zapytania o cenę, w którym zamawiający sam kieruje zaproszenia do składania ofert do wybranych przez siebie wykonawców, zwracając się o podanie ceny realizacji zamówienia. Jest to więc tryb, w którym jedynym kryterium oceny ofert jest cena, a co z tego wynika jedyną funkcją zamówienia jest wówczas oszczędne wydatkowanie środków publicznych. Charakter trybu zapytania o cenę skutkuje, iż zakazane jest wyłanianie w tym trybie wykonawców robót budowlanych. Służy on jedynie do wyłonienia wykonawców dostaw lub usług posiadających cechy powszechnie dostępnych i posiadających ustalone standardy jakościowe (np. dostawy paliw). Dla prawidłowego rozstrzygnięcia postępowania w tym trybie wystarczające jest, aby zamawiający wysłał zapytania o cenę do 5 wybranych przez siebie wykonawców

[112] Sygn. akt III RN 16/01, opubl. OSNCP 2001, nr 22.

i uzyskał co najmniej dwie oferty od wykonawców, do których wysłał zapytania.

Szczególnym wyjątkiem od zasady konkurencyjności i równego traktowania wykonawców jest tryb udzielania zamówień publicznych z wolnej ręki. Często jest on błędnie utożsamiany z brakiem obowiązku stosowania procedur ustawy lub też jego nazwa jest stosowana do zamówień zlecanych w sytuacji braku obowiązku stosowania przepisów ustawy. Tryb z wolnej ręki nie zwalnia jednakże z obowiązku sporządzenia dokumentacji postępowania, a także zweryfikowania, czy wykonawca jest władny ubiegać się o jego udzielenie w rozumieniu ustawy. Istotą trybu z wolnej ręki jest możliwość udzielenia zamówienia publicznego po przeprowadzeniu negocjacji z jednym tylko wykonawcą, zaproszonym przez zamawiającego w przypadku zaistnienia przesłanek wymienionych w art. 67 ustawy. Ustalona cena i inne warunki realizacji zamówienia są więc ustalane swobodnie przez strony, co zbliża nawiązany w ten sposób stosunek prawny do umowy zawartej w warunkach pełnej swobody kontraktowania. Stosowanie tak daleko idącego wyjątku od zasady stosowania trybów opartych na konkurencji wykonawców jest możliwe tylko w ściśle określonych w art. 67 p.z.p. okolicznościach, w tym m.in.:

- dostawy, usługi lub roboty budowlane mogą być świadczone tylko przez jednego wykonawcę: z przyczyn technicznych o obiektywnym charakterze, z przyczyn związanych z ochroną praw wyłącznych, wynikających z odrębnych przepisów, w przypadku udzielania zamówienia w zakresie działalności twórczej lub artystycznej;
- ze względu na wyjątkową sytuację niewynikającą z przyczyn leżących po stronie zamawiającego, której nie mógł on przewidzieć, wymagane jest natychmiastowe wykonanie zamówienia, a nie można zachować terminów określonych dla innych trybów udzielenia zamówienia;
- w prowadzonych kolejno postępowaniach o udzielenie zamówienia, z których co najmniej jedno prowadzone było w trybie przetargu nieograniczonego albo przetargu ograniczonego, nie wpłynął żaden wniosek o dopuszczenie do udziału w postępowaniu, nie zostały złożone żadne oferty lub wszystkie oferty zostały odrzucone ze względu na ich niezgodność z opisem przedmiotu zamówienia, a pierwotne warunki zamówienia nie zostały w istotny sposób zmienione;
- w przypadku udzielania dotychczasowemu wykonawcy usług lub robót budowlanych zamówień dodatkowych, nieobjętych zamówieniem podstawowym i nieprzekraczających łącznie 50% wartości realizowanego zamówienia, niezbędnych do jego prawidłowego wykonania, których wykonanie stało się konieczne na skutek sytuacji niemożliwej wcześniej do przewidzenia, jeżeli z przyczyn technicznych lub gospodarczych oddzielenie zamówienia dodatko-

wego od zamówienia podstawowego wymagałoby poniesienia niewspółmiernie wysokich kosztów lub wykonanie zamówienia podstawowego jest uzależnione od wykonania zamówienia dodatkowego;
- w przypadku udzielenia, w okresie 3 lat od udzielenia zamówienia podstawowego, dotychczasowemu wykonawcy dostaw, usług lub robót budowlanych zamówień uzupełniających, przy zachowaniu warunków wskazanych w art. 67 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy;
- możliwe jest udzielenie zamówienia na dostawy na szczególnie korzystnych warunkach w związku z likwidacją działalności innego podmiotu, postępowaniem egzekucyjnym albo upadłościowym.

Zachowaniu uczciwej konkurencji oraz równemu traktowaniu wykonawców służą też inne regulacje, w szczególności dotyczące publikacji ogłoszeń o zamówieniu w przewidzianych prawem publikatorach, eliminowania z postępowania wykonawców niespełniających wymaganych warunków, odrzucania nieprawidłowych ofert.

2. Wykonywanie czynności związanych z przygotowaniem oraz przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia przez osoby zapewniające bezstronność i obiektywizm. Realizacji tej zasady służy w szczególności obowiązek składania przez osoby wykonujące czynności w postępowaniu oświadczeń o istnieniu bądź nieistnieniu okoliczności prawnych lub faktycznych uzasadniających wyłączenie z postępowania ze względu na wątpliwości co do obiektywizmu tych osób (art. 17 ustawy). Treść oświadczeń składanych przez osoby wykonujące czynności w postępowaniu obwarowana jest odpowiedzialnością karną za fałszywe zeznania.
3. Udzielanie zamówienia wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy. W przypadku gdy charakter przedmiotu zamówienia oraz jego wartość wymagają stosowania procedur przewidzianych ustawą, zamówienie może być udzielone wyłącznie wykonawcy, który został wyłoniony zgodnie z tymi procedurami. Naruszenie tej zasady należy uznać za równoznaczne z rażącym naruszeniem przepisów ustawy, co skutkuje nieważnością zawartej umowy – art. 146 ust. 1 pkt 5.
4. Prowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia w formie pisemnej. Zachowanie tej zasady służy przede wszystkim zapewnieniu jawności i przejrzystości postępowania.

2.3.1.2. Wnioski

Znaczenia instytucji zamówień publicznych w procesach rozwoju lokalnego można doszukiwać się w co najmniej trzech aspektach. Pierwszym z nich jest oszczędność w wydatkowaniu środków publicznych, co w efekcie skutkuje możliwością przeznaczenia zaoszczędzonych środków na inne cele. Prawo zamówień publicznych wiąże osiągnięcie tego efektu z zapewnieniem maksymalnej

konkurencyjności wykonawców, co powinno spowodować obniżenie cen proponowanych przez nich ofert. Praktyka pokazuje jednak, że osiągnięcie tego modelu napotyka znaczne trudności. Ciągłe zmiany regulacji prawnych spowodowane są koniecznością ograniczenia sytuacji sprzyjających wykorzystywaniu przez wykonawców luk prawnych, dzięki którym mogli w imię prawa wykonywać w postępowaniu czynności, w wyniku których stosowanie przepisów o zamówieniach publicznych powodowało tak naprawdę zawyżone wydatki gmin na realizację zamówień w stosunku do sytuacji, gdyby przy zachowaniu należytych standardów wykonawcę wybrano bez stosowania procedur (poprzez rozeznanie rynku). Przykładem takiego przepisu był obowiązujący do 25 maja 2006 r. art. 94 ust. 2 ustawy, nakazujący zamawiającemu, aby w przypadku uchylania się wybranego wykonawcy od zawarcia umowy dokonał wyboru oferty najkorzystniejszej spośród pozostałych ważnych ofert złożonych w postępowaniu, bez przeprowadzania ponownej oceny (a niejednokrotnie były to oferty o wiele droższe). Przepis ten stwarzał szerokie możliwości manipulowania przez wykonawców wynikami przetargów. Problem niedomówień prawnych nie został zlikwidowany do dziś, mimo wielu zmian ustawy. Przykładem mogą być zasady uzupełniania dokumentów potwierdzających spełnianie warunków udziału w postępowaniu, o których mowa w art. 26 ustawy.

Przepisy o zamówieniach publicznych dają możliwość stosowania, w celu obniżenia wydatków na realizację zadań, także innych instrumentów niż tylko zdawanie się na efekt wolnej konkurencji między wykonawcami. Można tu wskazać na centralizowanie zamówień dla jednostek wchodzących w skład osobowości prawnej gminy, co przy zwiększonym zakresie zamówienia na dostawy czy usługi pozwoli osiągnąć korzystniejsze ceny. Możliwe jest także zawieranie umów na czas oznaczony przekraczający 4 lata, jeżeli według kalkulacji zamawiającego spowoduje to oszczędności w kosztach realizacji zamówienia w stosunku do zawarcia umowy na okres 4 lat (art. 142 ustawy).

Drugi aspekt prorozwojowy zamówień publicznych wynika z szeregu omówionych instrumentów mających zagwarantować, że zadanie zostanie wykonane rzetelnie, przy zachowaniu standardów jakościowych. A zatem system zamówień publicznych ma na celu zapewnienie, że gmina stosująca procedury ustawy wybierze wykonawcę, który jest władny wykonać przedmiot zamówienia o ustalonych standardach, wykona go zgodnie z tymi standardami, zaś w przypadku niewywiązywania się wykonawcy ze zobowiązań daje gminie możliwość zabezpieczenia własnych interesów. Aspekt ten należy też postrzegać jako zapewnienie efektywności zaangażowanych środków publicznych, czyli uzyskanie efektu zgodnego z oczekiwaniami.

Po trzecie w ograniczonym zakresie zamówienia publiczne mogą też służyć osiąganiu innych efektów, jednakże jak wcześniej wskazano efekty te mogą być osiągane niejako „przy okazji". Nie można bowiem zapomnieć, że podstawową funkcją zamówień publicznych jest oszczędność w wydatkowaniu środków publicznych. W pewnym stopniu możliwe jest zrezygnowanie z perspektywy wyłonienia jako najkorzystniejszej oferty wyłącznie oferty z najniższą ceną, kosztem

osiągnięcia innych korzyści wynikających z przewidzianej ustawą możliwości stosowania kryteriów oceny ofert odwołujących się do przedmiotu zamówienia. Odpowiednio zastosowane kryterium wpływu zlecanych inwestycji na ochronę środowiska czy lokalny rynek pracy może przysporzyć gminie dodatkowych korzyści, niekoniecznie związanych z wyższymi wydatkami na realizację zamówienia.

Naruszenie zasad udzielania zamówień publicznych może stać się poważnym hamulcem rozwoju gminy. Wniosek ten dotyczy w szczególności błędów w procedurach dotyczących wyboru wykonawców zadań finansowanych ze środków Unii Europejskiej. Prawo do dofinansowania uzależniane jest bowiem często od prawidłowego zastosowania przepisów o zamówieniach publicznych. Pomijając w tym miejscu konkretne przykłady, należy zwrócić uwagę na to, iż występują gminy, których działania rozwojowe zostały na pewien czas praktycznie zahamowane z powodu konieczności zwrotu kilkumilionowego dofinansowania wraz z odsetkami, orzeczonego w związku z nieprawidłowościami przy udzieleniu zamówień publicznych.

2.3.2. Udzielanie dotacji

Realizacja zadań przypisanych gminie może także następować poprzez zlecanie ich wykonania innym podmiotom, które usytuowane są poza strukturą organizacyjną danej gminy. Podmiotami takimi są nie tylko jednostki niepubliczne, ale także inne JST.

Sytuacja gmin w przypadkach przekazywania dotacji innym samorządom terytorialnym jest, w porównaniu z powiatami i województwami, specyficzna. Gminne JST mogą bowiem powierzać (czyli przekazywać) do wykonania zadania tylko innym gminom lub ich stowarzyszeniom. Inaczej sytuacja przedstawia się w przypadku przyjmowania przez gminę dotacji (czyli uzyskiwania dochodów) na realizowane zadania. Realizacja przez daną gminę zadania objętego porozumieniem międzygminnym odbywa się na zasadach obowiązkowego „uczestniczenia w kosztach" powierzonego zadania przez wszystkie strony porozumienia. Oznaczać to może także bezpośrednie ponoszenie, z budżetu gminy powierzającej zadanie, wydatków na finansowanie objętego porozumieniem zadania. Nie wydaje się konieczne przekazywanie środków w formie dotacji.

Jeśli zaś chodzi o wydatkowanie w formie dotacji na rzecz podmiotów niepublicznych (nie zaliczanych do sektora finansów publicznych), uwagę trzeba zwrócić na uregulowania ustawowe w tym zakresie. Z art. 221 nowej u.f.p. wynika, iż dotacje na realizację zadań gminnych mogą być przyznane wyżej wymienionym podmiotom wyłącznie wówczas, gdy nie działają one w celu osiągnięcia zysku. Ustalenie, czy podmiot nie jest zaliczany do sektora finansów publicznych, nie jest trudne. Wystarczy bowiem stwierdzić, że nie jest on wymieniony w art. 9 pkt 1-14 u.f.p. z 2009 r. Przykładowo podmiotem nie zaliczanym do sektora finansów publicznych jest spółka komunalna.

Problemy natomiast mogą pojawiać się odnośnie określenia drugiego z warunków dotowania, jakim jest brak działania podmiotu niepublicznego w celu osiągnięcia zysku. Powstaje tu bowiem pytanie, czy ów przesłankę należy odnosić do całokształtu działalności podmiotu, czy też może do jej części. Jest to istotne, ponieważ część funkcjonujących w życiu gospodarczym podmiotów prowadzi różne rodzaje działalności, w tym nienastawionej na osiąganie zysku. Z pewnością, jeśli podstawowa działalność danego podmiotu jest ukierunkowana na osiąganie zysku, nie może on zostać beneficjentem dotacji[113]. Nie oznacza to oczywiście, iż podmioty takie nie mogą realizować zadań należących do właściwości danej JST. Jednak wówczas odbywa się to na zasadzie zapłaty za świadczone usługi (zob. na ten temat pkt 2.3.1. opracowania). Wracając jednak do postawionego pytania – trzeba rozważyć, czy podmioty, których wprawdzie nie podstawowa, lecz wydzielona uboczna działalność może być prowadzona w celu osiągania zysku, należą do kręgu podmiotów „objętych" możliwością dotowania. Wydaje się, że w takim przypadku, tzn. kiedy podstawowa działalność podmiotu nienależącego do sektora finansów publicznych nie jest nastawiona na osiąganie zysku i jeżeli zadania publiczne zlecane do realizacji mieszczą się w tym rodzaju działalności (podstawowej), nie ma przeszkód w udzielaniu dotacji takiego rodzaju podmiotom. Ramy rzeczowego zakresu dotacji zostały ustalone także w ust. 1 komentowanego artykułu. Dotowaniu podlegać może wyłącznie realizacja celów publicznych, o ile związane są z wykonywaniem zadań dotującej JST. W obowiązujących przepisach nie znajdujemy wyjaśnienia pojęcia „celów publicznych". Przyjąć jednak można, iż chodzi tu z pewnością o cele zbiorowe (a nie indywidualne).

Z poczynionych uwag wynika, że **nie można udzielać dotacji** z budżetu gminy w następujących okolicznościach:

- dla podmiotów, których działalność nastawiona jest na osiąganie zysku;
- dla podmiotów działających wprawdzie nie w celu osiągania zysku (np. fundacje), ale mających służyć wykonywaniu celów, które nie są związane z realizacją zadań danego szczebla JST (bądź też zadań przejętych przez daną JST od innej JST)[114] ;
- dla podmiotów niedziałających w celu osiągania zysku oraz mających w rezultacie wykonywać określone zadania publiczne należące do właściwości danej JST, ale bezpośrednio dofinansowanie polegałoby na zwiększeniu majątku podmiotu dotowanego. Wówczas bowiem byłby to rodzaj dotacji inwestycyjnej, a nie celowej jako takiej[115], a jeśli tak, to w takich przypadkach należy stosować ustawę o partnerstwie publiczno-prywatnym;

[113] Uchwały RIO w Szczecinie: z dnia 7 maja 2003 r. Nr IX/49/S/2003, LEX nr 149211; z dnia 1 grudnia 2003 r. Nr XXIV/89/S/2003, LEX Nr 149209.
[114] Uchwała RIO w Rzeszowie z dnia 6 sierpnia 2002 r. Nr XXIX/3873/2002, OwSS 2003, Nr 2, a także uchwała RIO w Białymstoku z dnia 3 kwietnia 2000 r. Nr 1189/2000, „Finanse Komunalne" 2000, Nr 3.
[115] Uchwała RIO w Gdańsku z dnia 19 września 2002 r. Nr 343/2002, OwSS 2003, Nr 1.

– gdy brak jest konkretnego oznaczenia zadania podlegającego realizacji – jego określenie jest zbyt ogólne[116].

Z art. 221 ust. 2 nowej u.f.p. wynika, iż ustawodawca zdecydował o prymacie stosowania w przypadku dotacji celowych ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (u.d.p.p.)[117]. Zadania, których realizacja musi odbywać się zgodnie z u.d.p.p., wymienione są w jej art. 4 ust. 1. Przepis ten zawiera ich 24 rodzaje, określone w sposób dosyć ogólny (np. ochrona i promocja zdrowia, działania na rzecz osób niepełnosprawnych, czy też upowszechnianie kultury fizycznej i sportu). Zgodnie z art. 5 ust. 4 u.d.p.p. zlecanie zadań może mieć formę powierzenia wykonywania zadań (czyli ich całkowitego finansowania) lub też wspierania ich realizacji (w tym przypadku dotacja będzie stanowić dofinansowanie realizowanych przez dotowanego zadań). Należy w tym miejscu zaznaczyć, że ustawodawca dopuścił jednak stosowanie innych, niż przewidziane u.d.p.p., form zlecania zadań, jeżeli wystąpi jedna z poniższych okoliczności (art. 11 ust. 4 i 5):

1) określone u.d.p.p. mogą być realizowane efektywniej w sposób określony w innych przepisach; Chodzi tu w szczególności o ustawę Prawo zamówień publicznych, ale także o inne akty, jak np. ustawy: o pomocy społecznej, o systemie oświaty, czy też o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami.
2) powierzanie (wspieranie) zadań następuje na zasadach i w trybie ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym.

Podstawową zasadą udzielania dotacji w trybie u.d.p.p. jest wybór oferty realizacji zadania na podstawie przeprowadzonego otwartego konkursu, do którego mogą przystępować:

– organizacje pozarządowe w rozumieniu ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie;
– osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz gwarancjach wolności sumienia i wyznania;
– stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego;
– spółdzielnie socjalne;
– jednostki organizacyjne podległe organom administracji publicznej lub przez nie nadzorowanym.

Warunki konkursu określa właściwa merytorycznie komórka organizacyjna urzędu gminy. Konkurs ogłaszany jest na podstawie odrębnego zarządzenia wójta co najmniej na 30 dni przed końcową datą przyjmowania ofert. Jeżeli w gminie opracowany jest program współpracy z organizacjami pozarządowymi, to zakres konkursu powinien być zbieżny z ustaleniami zawartymi w programie.

[116] Uchwała RIO w Katowicach z dnia 27 stycznia 2004 r. Nr 22/IV/2004, OwSS 2004, Nr 3.
[117] Dz.U. Nr 96, poz. 873 ze zm., powoływana dalej jako u.d.p.p.

Po ostatecznym przyjęciu warunków konkursu, właściwa merytorycznie komórka organizacyjna zamieszcza warunki konkursu w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) urzędu gminy, na tablicy ogłoszeń siedziby urzędu oraz jeśli wymagają tego przepisy powszechnie obowiązującego prawa, w dzienniku o zasięgu ogólnopolskim lub lokalnym.

Kolejnym etapem jest ocena ofert konkursowych pod względem formalnym, rachunkowym i merytorycznym. Zgodnie z art. 15 u.d.p.p., to organ administracji rozpatruje złożone oferty i dokonuje wyboru, który musi posiadać uzasadnienie (pisemne). W praktyce oceny takiej winna dokonywać komisja konkursowa. Skład komisji konkursowej może być dowolny, jednak wskazany jest udział przedstawiciela organizacji pozarządowych, rady gminy oraz przedstawicieli wójta (burmistrza, prezydenta). Komisja konkursowa wraz z komórką merytoryczną dokonują oceny kompleksowej oferty i przedkładają propozycję przyznania dotacji wraz z uzasadnieniem wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi) gminy. Jego decyzja jest ostateczna. Zaznaczenia wymaga, iż rozstrzygnięcie w tym zakresie (wybór oferenta) nie może być kwalifikowane jako rodzaj decyzji administracyjnej. Zatem nie może zostać zaskarżone w administracyjnym toku postępowania. Wykaz podmiotów, którym przyznano dotacje oraz ich wysokość zamieszcza się w BIP urzędu gminy i na tablicy ogłoszeń w jego siedzibie.

Kolejnym etapem jest przedłożenie przez organizację dotowaną oświadczenia o zgodności odpisu z rejestru ze stanem prawnym i faktycznym. Następnie zawierana jest umowa o dotację. Przekazanie dotacji następuje po podpisaniu stosownej umowy, która musi zawierać następujące podstawowe elementy:

- szczegółowy opis zadania, w tym cel, na jaki dotacja została przyznana i termin wykonania zadania;
- wysokość dotacji celowej udzielonej podmiotowi oraz tryb jej płatności;
- termin wykorzystania dotacji (nie dłuższy niż do końca roku budżetowego);
- tryb kontroli realizacji zadania;
- termin i sposób rozliczenia dotacji;
- termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji celowej.

W procesie udzielania dotacji istotne jest wykorzystanie dotacji, rodzaj wydatków, kalkulacja przedsięwzięcia, wkład własny przedsięwzięcia, prawidłowe jej rozliczenie. Gmina w zasadach udzielania dotacji winna również ustalić sankcje w przypadku nieprawidłowego wykorzystania dotacji. W kalkulacji przewidywanych kosztów realizacji zadania należy uwzględniać tylko te rodzaje kosztów, które będą miały potwierdzenie w dokumentach księgowych oferenta (umowy, faktury, rachunki). Praca wykonywana nieodpłatnie, społecznie nie powinna być uwzględniana w całkowitym koszcie zadania. Do realizacji zadań dotowanych powinien być wymagany wkład własny (minimalny ok. 10% całkowitych kosztów zadania). Przy tym zaleca się, aby dotacje na realizację zadań publicznych **nie były wykorzystane na**:

- koszty stałe podmiotów, w tym: wynagrodzenia osobowe z pochodnymi, wyposażenie biura, zakupy materiałów i usług itp.;

- podatki, cła, opłaty skarbowe;
- zobowiązania powstałe przed datą zawarcia umowy o udzielenie dotacji;
- opłaty leasingowe oraz zobowiązania z tytułu otrzymanych kredytów;
- wydatki majątkowe, zakupy inwestycyjne, nabycie, dzierżawa gruntów;
- zadania inwestycyjne;
- działalność gospodarczą i polityczną.

PRZYKŁAD 2.3.

Gmina przekazując dotację na realizację zadań publicznych w dziedzinie kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji, wskazuje w umowie, że dotacja może być wykorzystana na:

- wynagrodzenia wypłacane na podstawie umów o dzieło i umowy zlecenia oraz honoraria niezbędne do realizacji zlecenia;
- wynajem obiektów i sal niezbędnych do przeprowadzenia zadania;
- koszty obsługi technicznej;
- koszty wydawnicze;
- nagrody rzeczowe i finansowe oraz materiały;
- zakup usług obcych: przejazdy i zakwaterowania, transport.

Wymaga się, aby zadanie było zrealizowane z najwyższą starannością, zgodnie z warunkami określonymi w ofercie oraz w umowie. W przypadku wykorzystania dotacji niezgodnie z umową, środki finansowe winny być niezwłocznie zwrócone dotującemu.

Podmiot otrzymujący dotację zobowiązany jest do:

- wyodrębnienia ewidencji księgowej środków na realizację umowy;
- dostarczenia na wezwanie urzędu gminy oryginałów dokumentów (faktur, rachunków) celem kontroli prawidłowości wydatkowania dofinansowania oraz kontroli prowadzenia właściwej dokumentacji z nią związanej;
- sporządzania i składania sprawozdań z wykonania zadania publicznego w terminie określonym w umowie wg wzoru Ministra Pracy i Polityki Społecznej[118].

Rada gminy może także podjąć uchwałę w sprawie określenia trybu udzielania dotacji, zasad rozliczania oraz sposobu kontroli wykonywania zleconych zadań innych niż przewidziane w u.d.p.p., bądź też możliwość ich przyznawania wynika z odrębnych ustaw. Taka uchwała rady gminy winna zawierać:

1) określenie rodzaju zadań podlegających dotowaniu*;* Najczęściej spotykaną nieprawidłowością w tym zakresie jest określenie przez radę (sejmik) zadania w taki sposób, że mieści się ono w katalogu z art. 4 ust.

[118] Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 grudnia 2005 roku w sprawie wzorów oferty realizacji zadania publicznego, ramowego wzoru umowy o wykonanie zadania publicznego i wzoru sprawozdania z wykonania tego zadania, Dz.U. z 2005 r. Nr 264 poz. 2207.

1 u.d.p.p. Zastrzec jednak trzeba, że można spotkać się w praktyce z przypadkami „tolerowania" przez organy nadzoru (RIO) zapisów uchwał, z których wynika jedynie, że chodzi o zadania inne niż określone w u.d.p.p.;

2) określenie trybu postępowania o udzielenie dotacji, który musi uwzględniać zasadę jawności procedury; Zaznaczyć wypada, że rada gminy nie może zastrzec sobie prawa do ostatecznego podjęcia decyzji (np. po rozpatrzeniu i dokonanej ocenie ofert przez organ wykonawczy) w sprawie podmiotu lub podmiotów, którym dotacja zostanie udzielona. W praktyce większość JST adaptuje na potrzeby uchwały postanowienia u.d.p.p. traktujące o ogłaszaniu i przeprowadzaniu konkursu, czy wyborze oferty. Konstruowanie trybu postępowania, a więc także procedury wyłaniania beneficjenta dotacji, winno uwzględniać jedną z podstawowych zasad publicznej gospodarki finansowej, stanowiącej, że zlecanie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty. Nie może to jednak oznaczać z kolei, że rada postanowi np. o odpowiednim stosowaniu przy wyborze najkorzystniejszej oferty Prawa zamówień publicznych. W uchwale powinno znaleźć się także samo określenie zawartości wniosku (lub jego wzoru) o udzielenie dotacji;
3) sposób kontroli wykonywania zadania; Z przepisów u.f.p. jednoznacznie wynika, iż beneficjent objęty jest kontrolą obligatoryjnie. Nie można zatem w uchwale (ani także w później zawieranej umowie) uzależniać dokonywania kontroli od zgody dotowanego. W wymienionym zakresie organ stanowiący powinien określić np. podmioty dokonujące kontroli, miejsce jej przeprowadzania, częstotliwość przeprowadzania kontroli, czy też sposób jej dokumentacji;
4) sposób rozliczania udzielonej dotacji; Nie chodzi w tym przypadku o zawieranie w uchwale postanowień, które są jedynie „przepisywane" z art. 252 nowej u.f.p. Tym bardziej nie mogą to być zapisy odmiennie niż ustawowe określające rozliczenia, np. w zakresie naliczania odsetek od kwot dotacji podlegających zwrotowi, czy też możności stosowania kar umownych, ponieważ to już będzie stanowić działanie ewidentnie sprzeczne z prawem. W uchwale natomiast z całą pewnością powinny znaleźć się postanowienia odnośnie składania przez dotowanego w określonym terminie stosownych informacji (np. według załączonego do uchwały wzoru), czy dokumentów (lub ich kopii) itp.

W uchwałach odnoszących się do udzielania dotacji rady (sejmiki) zamieszczają niejednokrotnie określenie elementów umowy zawieranej z dotowanym podmiotem. Nie jest to jednak konieczne, ponieważ odpowiednie stosowanie znajduje art. 250 nowej u.f.p. Oznacza to, że umowa musi zawierać postanowienia w zakresie w nim wymienionym. Niemniej jednak niektóre z uchwał zawierają także, w formie stosownych załączników, wzory umów (i to już jest działanie prawidłowe).

W tego typu uchwałach występuje dosyć często ogólne określenie kręgu podmiotów mogących ubiegać się o udzielenie dotacji, co jest związane z rodzajem zlecanych zadań. Jednak organ stanowiący sam nie jest uprawniony do imiennego określenia (wyznaczenia) w uchwale podmiotów mogących otrzymać dotację z budżetu[119]. Nie może też dowolnie, w stosunku do mających zastosowanie w danym przypadku regulacji, zawężać kręgu podmiotów mogących złożyć ofertę na realizację zadania, np. poprzez określenie, że dotacja na prace konserwatorskie, restauratorskie i roboty budowlane dla obiektów zabytkowych wpisanych do rejestru zabytków niestanowiących własności gminy udzielana będzie na wniosek składany przez właściciela lub podmiot sprawujący nadzór nad zabytkiem (a zatem z pominięciem m.in. użytkowników wieczystych takich obiektów). Takie postanowienia uchwały stałyby w sprzeczności z regulacją art. 43 nowej u.f.p.

2.3.3. Finansowanie zadań w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego

Partnerstwo publiczno-prywatne (PPP) stanowi rodzaj współpracy między sektorem publicznym i prywatnym w celu realizacji inwestycji lub świadczenia usług tradycyjnie zmonopolizowanych przez sektor publiczny[120]. Podstawę prawną PPP w Polsce stanowi ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym[121] oraz ustawy nią zmienione. Ponadto kluczowe znaczenie mają tu: ustawa z dnia 9 stycznia o koncesjach na roboty budowlane lub usługi[122], Prawo zamówień publicznych (p.z.p.), a także Kodeks cywilny.

Przedmiotem PPP jest wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyk pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym. Planowane przedsięwzięcie może objąć:

a) budowę lub remont obiektu budowlanego,
b) świadczenie usług,
c) wykonanie dzieła, w szczególności wyposażenie składnika majątkowego w urządzenia podwyższające jego wartość lub użyteczność, lub
d) inne świadczenie

- połączone z utrzymaniem lub zarządzaniem składnikiem majątkowym, który jest wykorzystywany do realizacji przedsięwzięcia publiczno-prywatnego lub jest z nim związany.

[119] Uchwały RIO: we Wrocławiu z dnia 23 lutego 2005 r. Nr 28/2005, OwSS 2005, Nr 2; w Katowicach z dnia 27 stycznia 2004 r. Nr 22/IV/2004, OwSS 2004, Nr 3.
[120] M. Perkowski, *Wprowadzenie*, [w:] M. Perkowski (red.) (z wprowadzeniem C. Kosikowskiego), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007, s. 8.
[121] Dz.U. z 2009 r., nr 19, poz. 100.
[122] Dz.U. z 2009 r., nr 19, poz. 101.

Branżowo nie ma wyraźnych ograniczeń, choć o preferencjach ustawodawcy można mówić kierując się zmianami dokonanymi ustawą. Przykładowo, jeśli chodzi o ochronę środowiska:

W ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska art. 405 ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Środki funduszy przeznacza się także na współfinansowanie przedsięwzięć z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej realizowanych na zasadach określonych w ustawie z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym".

Natomiast istotną ciekawostką jest drogownictwo:

W ustawie z dnia 16 grudnia 2005 r. o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego (Dz.U. Nr 267, poz. 2251 oraz z 2007 r. Nr 23, poz. 136) art. 3 ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Budowa, przebudowa, remont, utrzymanie i ochrona dróg publicznych mogą być realizowane przy udziale środków rzeczowych i pieniężnych świadczonych przez osoby fizyczne i osoby prawne, krajowe i zagraniczne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, w tym w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego.".

W ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115, Nr 23, poz. 136 i Nr 192, poz. 1381 oraz z 2008 r. Nr 54, poz. 326) wprowadza się następujące zmiany: (...) „Art. 13h. W przypadku zawarcia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym opłaty, o których mowa w art. 13 ust. 1 pkt 1, art. 13 ust. 2, oraz opłatę dodatkową, o której mowa w art. 13f ust. 1, może pobierać partner prywatny".

Warto – zwłaszcza pod kątem perspektyw lokalnych – zaznaczyć, że współpraca międzysektorowa w zakresie działalności pożytku publicznego i wolontariatu, a w szczególności: wspieranie oraz powierzanie zadań, może nastąpić także na zasadach i w trybie ustawowego PPP.

W aspekcie organizacyjno-podmiotowym PPP może przybrać szereg postaci. Punktem wyjścia – w głównym zakresie jest postępowanie przetargowe. Podmiot publiczny, po zamieszczeniu ogłoszenia w Biuletynie Zamówień Publicznych albo opublikowaniu ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym UE, dodatkowo zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej informację o planowanym PPP. Jako najkorzystniejszą wybiera ofertę, która przedstawia najkorzystniejszy bilans wynagrodzenia i innych kryteriów odnoszących się do przedsięwzięcia. Kryteriami oceny ofert są ustawowo: podział zadań i ryzyk związanych z przedsięwzięciem pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym oraz terminy i wysokość przewidywanych płatności lub innych świadczeń podmiotu publicznego, jeżeli są one planowane. Fakultatywnie kryteriami oceny ofert mogą być także: podział dochodów pochodzących z przedsięwzięcia pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym; stosunek wkładu własnego podmiotu publicznego do wkładu partnera prywatnego; efektywność realizacji przedsięwzięcia, w tym efektywność wykorzystania składników majątkowych oraz kryteria odnoszące się bezpośrednio do przedmiotu przedsięwzięcia,

w szczególności jakość, funkcjonalność, parametry techniczne, poziom oferowanych technologii, koszt utrzymania, serwis. Wyjątkiem swoistym jest sytuacja, gdy wynagrodzeniem partnera prywatnego jest prawo do pobierania pożytków z przedmiotu PPP, albo przede wszystkim to prawo wraz z zapłatą sumy pieniężnej (wówczas wyboru partnera prywatnego dokonuje się stosując przepisy ustawy o koncesjach na roboty budowlane lub usługi, z uwzględnieniem przepisów ustawy o PPP). W pozostałym zakresie wyboru partnera prywatnego dokonuje się stosując przepisy p.z.p., także z uwzględnieniem przepisów ustawy o PPP.

Należy zaznaczyć, że partner prywatny może wyjść z inicjatywą realizacji projektu, jednak formalny tryb uruchamia podmiot publiczny. Dla przejrzystości rozwiązań – partnerzy prywatni powinni zgłaszane koncepcje przedsięwzięć zabezpieczać, np. prawami autorskimi, informując o tym wyraźnie, co wydaje się ograniczać ryzyko mimowolnego wykorzystania zgłaszanej koncepcji partnera prywatnego w PPP bez jego udziału.

Co do form organizacyjnych zainicjowanego już PPP – jednostki samorządu terytorialnego mogą tworzyć spółki komandytowe lub komandytowo-akcyjne, o których mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym. Wedle tej ostatniej regulacji *„umowa o partnerstwie publiczno-prywatnym może przewidywać, że w celu jej wykonania podmiot publiczny i partner prywatny zawiążą spółkę kapitałową, spółkę komandytową lub komandytowo-akcyjną”*, przy czym *„podmiot publiczny nie może być komplementariuszem”*. Oczywiście cel i przedmiot działalności spółki nie mogą wykraczać poza zakres określony umową o PPP, z zastrzeżeniem reguły, wedle której *„prawa z należących do Skarbu Państwa udziałów lub akcji w spółce wykonuje organ administracji rządowej, który zawiązał spółkę jako podmiot publiczny”*. W szczególności posiada kompetencję do bieżącej kontroli realizacji przedsięwzięcia przez partnera prywatnego.

Co do aspektów przedmiotowych – przez umowę o PPP partner prywatny zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz poniesienia w całości albo w części wydatków na jego realizację lub poniesienia ich przez osobę trzecią, a podmiot publiczny zobowiązuje się do współdziałania w osiągnięciu celu przedsięwzięcia, w szczególności poprzez wniesienie wkładu własnego. Wielość potencjalnych wariantów jawi się tu aż nazbyt widocznie. Wniesienie wkładu własnego do przedsięwzięcia PPP w postaci składnika majątkowego może nastąpić w szczególności w drodze sprzedaży, użyczenia, użytkowania, najmu albo dzierżawy. Jednocześnie godne podkreślenia jest, że *„jeżeli składnik majątkowy wniesiony przez podmiot publiczny jest wykorzystywany przez partnera prywatnego w sposób oczywiście sprzeczny z jego przeznaczeniem określonym w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, partner prywatny jest zobowiązany przekazać ten składnik podmiotowi publicznemu na zasadach określonych w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym”*. Ustawa wyjaśnia, że: *„jeżeli składnik majątkowy podmiotu publicznego stanowił wkład niepieniężny do spółki, jego przekazania w razie wykorzystania niezgodnie*

z przeznaczeniem dokonuje się na zasadach określonych w umowie lub statucie spółki". Z drugiej strony: *„jeżeli składnik majątkowy był własnością partnera prywatnego, partnerowi prywatnemu przysługuje zwrot wartości składnika majątkowego według stanu z chwili przekazania. W innym przypadku, partner prywatny może żądać zwrotu nakładów koniecznych o tyle, o ile nie mają pokrycia w korzyściach, które uzyskał ze składnika majątkowego. Zwrotu innych nakładów może żądać o tyle, o ile zwiększają wartość składnika w chwili przekazania podmiotowi publicznemu. Jednakże gdy nakłady zostały dokonane po chwili, w której podmiot publiczny na piśmie zażądał przekazania lub dowiedział się o wytoczeniu przeciwko niemu powództwa o przekazanie, może on żądać zwrotu jedynie nakładów koniecznych*".

Biorąc pod uwagę współpracę sektora publicznego z prywatnym, można wyróżnić następujące formy realizacji inwestycji:

Kontrakty na wykonawstwo (podwykonawstwo) oraz nadzór techniczny – są zwierane między sektorem publicznym a podmiotami prywatnymi na wykonanie określonego zakresu prac projektowo-budowlanych, wykończeniowych, dostaw urządzeń oraz zadań wynikających z obowiązku projektowego i budowlanego. Podmioty reprezentujące sektor prywatny nie angażują swojego kapitału, wykonują jedynie zlecone przez sektor publiczny prace wykonawcze. W umowie zawartej z sektorem publicznym o wykonawstwo danej inwestycji ryzyko sektora prywatnego jest ograniczone do ryzyka zapłaty za wykonane prace.

Kontrakty na świadczenie usług – są zawierane między sektorem publicznym a podmiotami prywatnymi na ściśle określone usługi w imieniu władz publicznych. Spółki prywatne nie angażują swojego kapitału, wykonują usługi infrastrukturalne na rzecz społeczeństwa w imieniu władz publicznych. Za ich wykonanie otrzymują zapłatę z sektora publicznego. W przypadku, gdy świadczone usługi mają charakter odpłatny, korzystający z usług rozliczają się z sektorem publicznym.

Kontrakty na zarządzanie *(O&M Contracts-operations and Maintenance contracts)* – zwane kontraktami menadżerskimi, podmioty prywatne ponoszą odpowiedzialność za eksploatację i utrzymanie publicznego systemu infrastruktury lub określonego urządzenia na mocy umów zawartych z sektorem publicznym. Za wykonaną pracę zarządcy prywatni otrzymują zapłatę z sektora publicznego, która najczęściej odzwierciedla uzyskane wyniki mierzone w miernikach fizycznych, np. ilość przetworzonej wody w oczyszczalniach ścieków lub standardy jakości wody określone w przepisach o ochronie środowiska. Często również podmioty prywatne ponoszą koszty ryzyka odpowiedzialności prawnej związanej z niedotrzymaniem norm ilościowych i jakościowych. Podobnie jak w przypadku kontraktów na świadczenie usług korzystający z usług odpłatnych rozliczają się z sektorem publicznym. Kontrakty na zarządzanie są zwierane na szczeblu władz lokalnych na okres nieprzekraczający 10 lat (zwykle 3-5) i obejmują świadczenie usług dla społeczności lokalnej. Ich celem jest głównie usprawnienie działalności eksploatacyjnej i usługowej w zakresie infrastruktury

gospodarczej. Z uwagi na ograniczone możliwości zwiększenia opłat i zmniejszenia kosztów osobowych kontrakty te są mniej podatne na wpływy polityczne niż inne formy udziału podmiotów prywatnych. Odpowiedzialność prywatnych zarządców sprowadza się do użytkowania istniejących urządzeń i obiektów, w sposób gwarantujący odpowiednią wydajność i zapewniając ich odpowiedni stan techniczny, natomiast rozwój infrastruktury i związane z tym nakłady nadal pozostają w gestii sektora publicznego. Kontrakty na wykonawstwo, nadzór techniczny, świadczenie usług oraz kontrakty menadżerskie nie wiążą się z zaangażowaniem kapitałowym sektora prywatnego. Mają charakter umów zleceń lub umów o dzieło.

Kolejne omówione formy zaangażowania podmiotów prywatnych we współpracę z sektorem publicznym są natomiast związane z czasowym lub nieokreślonym pod względem czasu włączeniem kapitału prywatnego w realizację zadań administracji publicznej.

Umowy leasingowe – są zawierane między władzami publicznymi a podmiotami prywatnymi. Na ich mocy podmioty publiczne udostępniają podmiotom prywatnym urządzenia infrastrukturalne do czasu użytkowania (na czas trwania umowy) za odpłatnością uwzględniając część wartości użytkowanych urządzeń. Umowy leasingowe są zawierane często wraz z kontraktami na zarządzanie lub kontraktami koncesyjnymi. W przypadku kontraktów na zarządzanie, z uwagi na kilkuletni okres ich trwania, umowy leasingowe dotyczą leasingu operacyjnego. W przypadku koncesji umowa leasingowa najczęściej ma formę leasingu finansowego. Kontrakty leasingowe w odniesieniu do infrastruktury gospodarczej są często zawierane w krajach przechodzących transformację ustrojową. Przykładem może być czeska Praga, gdzie władze miejskie postanowiły przekazać w leasing na 30 lat wodociągi miejskie, spółce, w której miasto ma 100% udziałów. Leasingobiorca zawarł z kolei umowę ze spółką operatorską, która uzyskała długoterminowy kredyt inwestycyjny na przeprowadzenie modernizacji sieci wodociągowej[123].

Koncesje – są chyba najpopularniejszą formą włączenia sektora prywatnego w finansowanie infrastruktury gospodarczej. Przyznawane są najczęściej w drodze publicznego przetargu, co powinno zagwarantować możliwość wyboru wśród konkurujących ze sobą podmiotów z sektora prywatnego optymalnego rozwiązania pod względem ceny i efektów dla społeczeństwa. Koncesje przybierają różne formy, a ich istota polega na wydawaniu przez władze publiczne zezwoleń na inwestowanie i eksploatowanie urządzeń lub całych systemów infrastrukturalnych, zazwyczaj przy zachowaniu przez sektor publiczny prawa do regulowania cen w ustalonym zakresie, najczęściej 20-30 lat. W czasie trwania koncesji, koncesjonariusz prowadzi proces inwestycyjny i eksploatację urządzeń we własnym imieniu i na własne ryzyko. Jako najważniejsze cechy umowy koncesyjnej można wymienić:

[123] T. Kuczborski, M. Stańczuk, *Jak zdobyć pieniądze,* „Rzeczpospolita" 1999 r., nr 142, s. B3, za M. Wenclik, *Sfera publiczna i prywatna – interakcje,* [w:] M. Perkowski (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007, s. 30.

- przeniesienie odpowiedzialności za prowadzenie procesu inwestycyjnego na sektor prywatny;
- przekazanie eksploatacji usług infrastrukturalnych podmiotom prywatnym, przeniesienie ryzyka technicznego, ryzyka operacyjnego i ryzyka rynkowego na sektor prywatny;
- wynagrodzenie podmiotów prywatnych poprzez opłaty wnoszone bezpośrednio przez użytkowników tych usług.

Na czas trwania koncesji przyznane jest sektorowi prywatnemu prawo do własności aktywów. Władze publiczne uzgadniają z koncesjonariuszem rodzaj i wielkość przyszłych aktywów oraz rodzaje usług. Podmiot prywatny jest dostawcą usług dla konsumentów i wchodzi z nimi w bezpośrednie relacje. To podmiot prywatny ponosi pełną odpowiedzialność za poziom i jakość dostarczanych usług. W trakcie inwestowania dochodzą również inne rodzaje ryzyka, takie jak ryzyko wynikające z wprowadzonych standardów i wskaźników obowiązujących podmiot prywatny, w ramach zawartej umowy, a także ryzyko zachowania odpowiedniego poziomu świadczonych usług, za które odpowiedzialny był dotychczas sektor publiczny. Udział kapitału prywatnego w formie koncesji przybiera różne formy[124]. Poniższa tabela przedstawia najczęściej występujące.

TABELA 2.1.

Formy udziału kapitału prywatnego w umowach koncesyjnych

Stosowany skrót	Nazwa oryginalna	Tłumaczenie polskie
BOT	*Build-Operate-Transfer*	Zbuduj-eksploatuj-przekaż
BOO	*Build-Own-Operate*	Zbuduj-przejmij na własność-eksploatuj
BT	*Build-Transfer*	Zbuduj-przekaż
BLT	*Build-Lease-Transfer*	Zbuduj-weź w leasing-przekaż
CAO	*Contract-Add-Operate*	Podpisz umowę-uzupełnij-eksploatuj
DOT	*Develop-Operate-Transfer*	Rozwiń-eksploatuj-przekaż
ROT	*Rehabilitate-Operate-Transfer*	Odtwórz-eksploatuj-przekaż
ROO	*Rehabilitate-Own-Operate*	Odtwórz-przejmij na własność-eksploatuj

Analizując odpowiedzialność stron w zakresie ponoszonego ryzyka gospodarczego – łatwo można zauważyć, że jest ono jednym z paradygmatów relacji partnerskiej w układzie publiczno-prywatnym. Tym niemniej – by ograniczyć ryzyko publiczne – podmiot publiczny ma prawo do bieżącej kontroli realizacji przedsięwzięcia przez partnera prywatnego, na zasadach i w trybie określonym

[124] Ibidem.

umową o PPP. Choć ustawa wyraźnie preferuje troskę o ryzyko publiczne, to jednak ryzyko prywatne jest nie mniej prawdopodobne i zapewne bardziej dotkliwe, zwłaszcza że *„wynagrodzenie partnera prywatnego zależy przede wszystkim od rzeczywistego wykorzystania lub faktycznej dostępności przedmiotu partnerstwa publiczno-prywatnego”*. Tym niemniej zakres odpowiedzialności wyznacza – w sposób „lustrzany” zakres umownych praw i obowiązków, gdzie partner prywatny zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz poniesienia w całości albo w części wydatków na jego realizację lub poniesienia ich przez osobę trzecią, a podmiot publiczny zobowiązuje się do współdziałania w osiągnięciu celu przedsięwzięcia, w szczególności poprzez wniesienie wkładu własnego. Skutki nienależytego wykonania i niewykonania zobowiązania, w szczególności kary umowne lub obniżenie wynagrodzenia partnera prywatnego lub spółki określa umowa o PPP.

Kolejne kroki ograniczające ryzyko Ustawodawca przewidział na wypadek cesji, sukcesji itp. Na wstępie trzeba podkreślić, że zgody wszystkich wspólników albo akcjonariuszy spółki PPP wymaga zbycie lub obciążenie: 1) nieruchomości; 2) przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, zaś podmiotowi publicznemu przysługuje prawo pierwokupu akcji albo udziałów partnera prywatnego w spółce, które może wykonać w ciągu dwóch miesięcy od dnia zawiadomienia go przez partnera prywatnego o treści umowy zawartej z osobą trzecią, chyba że umowa o PPP przewiduje dłuższy termin. Z kolei zbycie przez partnera prywatnego akcji albo udziałów z naruszeniem tych reguł jest nieważne.

Z drugiej strony – prawo pierwokupu, na warunkach określonych wyżej, przysługuje także ostatniemu partnerowi prywatnemu przez rok od zakończenia czasu trwania umowy o PPP, chyba że: w prawomocnym orzeczeniu sądu stwierdzono jego odpowiedzialność za nienależyte wykonanie zobowiązania z umowy o PPP lub podmiot publiczny zawarł umowę o PPP z nowym partnerem prywatnym (termin, o którym mowa, nie biegnie, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, na czas postępowania sądowego w przedmiocie odpowiedzialności za nienależyte wykonanie przez partnera prywatnego zobowiązania z umowy o PPP lub postępowania w sprawie wyboru nowego partnera prywatnego).

Przedsięwzięcia gospodarcze, a takim jest PPP – z założenia prowadzą do zysku. Postępowanie z zyskiem wyznacza umowa o PPP i/lub statuty spółek PPP. Po zakończeniu czasu trwania umowy o PPP partner prywatny lub spółka przekazuje podmiotowi publicznemu składnik majątkowy, który był wykorzystywany do realizacji przedsięwzięcia, w stanie niepogorszonym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania, chyba że umowa o PPP stanowi inaczej. Umowa o partnerstwie publiczno-prywatnym może stanowić, że przekazanie składnika majątkowego nastąpi na rzecz państwowej lub samorządowej osoby prawnej lub spółki handlowej z co najmniej większościowym udziałem jednostki samorządu terytorialnego albo Skarbu Państwa. Roszczenie podmiotu publicznego przeciwko partnerowi prywatnemu lub spółce o przeka-

zanie składnika majątkowego przedawnia się z upływem lat dziesięciu od dnia zakończenia czasu trwania umowy o PPP.

W odróżnieniu od poprzedniej regulacji ustawowej[125] – obecna nie tylko nie przewiduje jakichś przeszkód w zakresie aplikowania o dotacje z funduszy europejskich, ale wprost przeciwnie – sprzyja temu działaniu. Wreszcie „otwarto" PPP drogę do funduszy europejskich, dokonując w ustawie z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. Nr 227, poz. 1658 oraz z 2007 r. Nr 140, poz. 984) zmian w art. 28, obejmujących dodanie doń ust. 9 w brzmieniu: *„W ramach programu operacyjnego dofinansowane mogą być także projekty, o których mowa w ust. 1, realizowane w formie partnerstwa publiczno-prywatnego, na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym"*. Ponadto w art. 18 ustawy o PPP, wedle którego sfinansowanie przedsięwzięcia z budżetu państwa w kwocie przekraczającej 100 000 000 zł wymaga zgody ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zastosowano wyłączenie wobec środków przeznaczonych na finansowanie programów operacyjnych, o których mowa w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, usprawniając w ten sposób realizację PPP na tle innych formuł.

Obok usprawnień należy dostrzec też pewne ograniczenia. Do spraw wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie nowej ustawy o PPP stosuje się przepisy dotychczasowe (także wykonawcze – z rozporządzeń odpowiednich), a czynności dokonane przed dniem wejścia w życie nowej ustawy o PPP (na podstawie przepisów dotychczasowych) pozostają w mocy. To wszystko ogranicza w jakiś sposób nową regulację PPP. Z tej ostatniej – ciekawymi ograniczeniami są:

„W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych (Dz.U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1702) art. 11a otrzymuje brzmienie:

„Agencja nie może realizować zadań na zasadach określonych w ustawie z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, z wyłączeniem inwestycji służących przechowywaniu produktów rolnych i żywnościowych"."

„W ustawie z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2007 r. Nr 16, poz. 94, z późn. zm.) art. 5a otrzymuje brzmienie:

„Do zadań z zakresu zarządzania infrastrukturą kolejową o znaczeniu obronnym, przepisów ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym nie stosuje się"."

Ograniczenia dotknęły też finansowania PPP. Ustawodawca wprowadził bowiem regułę, że w budżecie będzie określana łączna kwota, do wysokości której organy administracji rządowej mogą w danym roku zaciągać zobowiązania finansowe z tytułu umów o PPP. Na tym tle – istotnym ograniczeniem dla wielkich inwestycji jest zaś dyspozycja art. 18:

[125] Por. T. Dziurbejko, *Koncepcja partnerstwa publiczno-prywatnego na tle doświadczeń we wdrażaniu interwencji funduszy strukturalnych Unii Europejskiej*, [w:] M. Perkowski (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007, s. 114 i n.

„1. Sfinansowanie przedsięwzięcia z budżetu państwa w kwocie przekraczającej 100 000 000 zł wymaga zgody ministra właściwego do spraw finansów publicznych z wyłączeniem środków przeznaczonych na finansowanie programów operacyjnych, o których mowa w ustawie z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. Nr 227, poz. 1658 oraz z 2007 r. Nr 140, poz. 984). Udzielając zgody minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględnia wpływ planowanych wydatków z budżetu państwa na bezpieczeństwo finansów publicznych.

2. Zgody, o której mowa w ust. 1, udziela się na wniosek podmiotu publicznego zawierający:

1) określenie podmiotu publicznego;

2) określenie planowanego przedsięwzięcia;

3) przewidywaną wysokość środków z budżetu państwa przeznaczonych w poszczególnych okresach budżetowych na realizację przedsięwzięcia.

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje zgodę albo odmawia wydania zgody w terminie 6 tygodni od dnia otrzymania wniosku. Zgoda i odmowa zgody nie są decyzją administracyjną.

4. Podmiot publiczny może złożyć kolejny wniosek o wydanie zgody, o której mowa w ust. 1, na realizację tego samego przedsięwzięcia w przypadku zmiany danych określonych w ust. 2 pkt 3. Do ponownego wniosku ust. 3 stosuje się".

Należy podkreślić, że ustawodawca zakazuje zmian postanowień zawartej umowy o PPP w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru partnera prywatnego, chyba że konieczność wprowadzenia takich zmian wynika z okoliczności, których nie można było przewidzieć w chwili zawarcia umowy. Zmiana umowy dokonana z naruszeniem tych reguł jest nieważna.

Interesującym, bo złożonym wątkiem ustawowego PPP jest problematyka obrotu nieruchomościami. Należy podkreślić tu znaczenie ustawowych rekonstrukcji wprowadzonych przez ustawę o PPP, której art. 25 stwierdza, że: *„w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:*

1) w art. 13 ust. 1a otrzymuje brzmienie:

„1a. Nieruchomość może być także przekazywana nieodpłatnie w drodze umowy partnerowi prywatnemu lub spółce, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, na czas realizacji przedsięwzięcia w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego.";

2) w art. 37 w ust. 2 pkt 11 otrzymuje brzmienie:

„11) jest sprzedawana partnerowi prywatnemu lub spółce, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, jeżeli sprzedaż stanowi wniesienie wkładu własnego podmiotu publicznego;";

3) w art. 68a ust. 1–3 otrzymują brzmienie:

„1. Właściwy organ może udzielić za zgodą, odpowiednio wojewody albo rady lub sejmiku, bonifikaty od ceny ustalonej zgodnie z art. 67 ust. 3, jeżeli nieruchomość jest sprzedawana partnerowi prywatnemu lub spółce, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, jeżeli sprzedaż stanowi wniesienie wkładu własnego podmiotu publicznego.

2. Sprzedaż nieruchomości na zasadach określonych w ust. 1 następuje z zastrzeżeniem prawa odkupu. Wykonanie prawa odkupu następuje najpóźniej w terminie 6 miesięcy od zakończenia czasu trwania umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym.

3. Z chwilą wykonania prawa odkupu partner prywatny lub spółka, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, jest obowiązany przenieść na rzecz podmiotu publicznego własność nieruchomości za zwrotem ceny ustalonej zgodnie z ust. 1 i po uwzględnieniu jej waloryzacji.”;

4) w art. 109 w ust. 3 dodaje się pkt 7 w brzmieniu:

„7) prawo pierwokupu przysługuje partnerowi prywatnemu lub ostatniemu partnerowi prywatnemu w przypadkach, o których mowa w ustawie z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym.”.

Nieruchomości rolne wchodzące w skład Zasobu, Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa *„może, w drodze umowy, nieodpłatnie przekazać na własność podmiotom, o których mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, z wyłączeniem organów administracji rządowej – w celu przekazania ich jako wkładu podmiotu publicznego na podstawie umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym”*.

Wydaje się, że w Polsce idea PPP wymaga promocji skierowanej nie tylko do obywateli (bo choć odbiór społeczny jest ważny, to nie oni będą ostatecznie decydować o inicjowaniu takiej współpracy), ale precyzyjnie – do tytułowych podmiotów owego partnerstwa: samorządów i przedsiębiorców. Tym pierwszym teoretycznie na takiej współpracy powinno zależeć. PPP to sposób na załatanie budżetowych dziur, bo pieniądze na inwestycję wykładałby sektor prywatny. Samorząd nie musiałby się angażować w przygotowywanie kolejnych etapów realizacji (opracowania projektowe, wykonanie map, wybór wykonawcy itp.). Nie musi też odpowiadać za późniejszą eksploatację powstałych obiektów. Wszystko zależy od rodzaju inwestycji i szczegółów umowy. Ale umowa o PPP jest skomplikowana i długoterminowa. I to wielu samorządowców odstrasza. Po pierwsze dlatego, że decyzja o zainicjowaniu PPP musi być poprzedzona kosztownymi analizami. To one wykażą, czy inwestycja realizowana w takiej formule przyniesie korzyści większe niż przy tradycyjnych metodach. Nakłady te są więc obciążone sporym ryzykiem. Samorządy (zwłaszcza niewielkie) nie mają też pewności, czy posiadają wystarczające do realizacji przedsięwzięcia zaplecze

intelektualne. Konieczna będzie edukacja pracowników samorządowych w tym zakresie[126].

Sektor prywatny, jak się wydaje, powinien być współpracą w ramach PPP zainteresowany. To dla niego szansa zainwestowania ogromnych sum w przedsięwzięcia i usługi, na które popyt z natury rzeczy będzie i będzie utrzymywał się na przewidywalnym poziomie przez długi okres. Inwestorzy mogliby też liczyć na określone korzyści fiskalne, na przykład wynikające z ustawowej likwidacji podwójnego opodatkowania. Ale są i ograniczenia. Po pierwsze sektor prywatny w Polsce nie jest jeszcze tak wydolny finansowo, jak choćby w Wielkiej Brytanii. Perspektywa wieloletniego oczekiwania na zwrot kosztów i zyski z inwestycji może potencjalnych partnerów prywatnych odstraszać. Podobnie jak konieczność udziału w procedurach konkursowych. Przedsiębiorcy zwracają uwagę, że będą musieli (jak to przy zamówieniach publicznych) konkurować ze sobą głównie ceną. To wymusza rezygnację z nowocześniejszych, bardziej efektywnych rozwiązań, które w przyszłości przyczyniłyby się do większych i szybszych zysków z przedsięwzięcia. Przeszkodą przy wdrażaniu PPP w Polsce mogą być też bariery mentalne. Sektor prywatny przeszkód we współpracy z sektorem publicznym upatruje też w ogromnej biurokratyzacji tego ostatniego. Niestety, także w ustawie o PPP wielu przedsiębiorców i analityków zarzuciło właśnie biurokratyzm[127]. Tym niemniej satysfakcją napawa fakt, że nowa regulacja uwzględnia choć wybrane postulaty *de lege ferenda* stawiane na kanwie poprzedniej[128].

Podstawowa sugestia wobec samorządów gminnych brzmi – *ad rem*! Jeśli nie w postaci ustawowego PPP, to choćby w oparciu o zwykłą umowę cywilnoprawną. Wydaje się, że gdyby ustawodawca zamiast kolejny raz eksperymentować z ustawą wypromował PPP jako umowę nienazwaną, a po jej ewentualnym rozpowszechnieniu się – wprowadził do Kodeksu cywilnego – paradygmat partnerstwa miałby się zdecydowanie lepiej, aniżeli w obecnym stanie rzeczy, który wyraźnie zwraca się ku dużym, silnym podmiotom i takim też przedsięwzięciom. Tymczasem deficyt wymagający wsparcia międzysektorowego wydaje się przeważać zupełnie z przeciwnej strony. Wierząc w „mądrość rynku" można mieć nadzieję, że wskutek promocji rządowej i obserwacji pilotażowych przedsięwzięć „flagowych" – PPP w Polsce wkroczy w etap progresji.

---

[126] Patrz: K. Dziedzik, *Co to znaczy partnerstwo publiczno-prywatne i jak się z nim przebić do społecznej świadomości?,* [w:] M. Perkowski (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007, s. 11 i n.

[127] Ibidem.

[128] Por.: M. Perkowski, *Partnerstwo publiczno-prywatne w ujęciu strategicznym,* [w:] M. Perkowski (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007, s. 170 i n.; J. Matwiejuk, *Partnerstwo publiczno-prywatne szansą rozwoju wspólnot samorządowych w Polsce,* [w:] M. Perkowski (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007, s. 128 i n.

2.3.4. Wnioski

Z dokonanego omówienia wynika, iż gmina może wykonywać szereg przypisanych jej zadań za pośrednictwem podmiotów zewnętrznych. Z punktu widzenia zarządzania wskazać można na liczne korzyści takich sposobów finansowania. Oczywiście zastrzec trzeba, iż osiągane są one jedynie wówczas, gdy przyjęty sposób wydatkowania następuje wedle określonych procedur, z zachowaniem bezstronności i jawności oraz po uprzednim wyborze danej formy z uwagi na możliwe do osiągnięcia korzyści (i zagrożenia). Analizując przedstawione sposoby wydatkowania na rzecz podmiotów zewnętrznych, ich wykorzystanie może przyczyniać się bezpośrednio m.in. do uzyskania:

- lepszych efektów przy mniejszym nakładzie środków finansowych (niż w przypadku realizacji przez własne jednostki);
- wysokiej jakości realizowanych zadań;
- znaczących oszczędności, co daje możliwość przeznaczenia zaoszczędzonych zasobów na inne cele publiczne;
- zwiększenia racjonalności wydatkowania.

Nie można jednak niedostrzegać także innych pozytywnych następstw, które są być może mniej ewidentne, ale z pewnością mogą wpływać na rozwój lokalny. Otóż prawidłowe udzielanie zamówień publicznych może niejednokrotnie oddziaływać np. na lokalny rynek pracy, czy też tak istotną kwestię jak ochrona środowiska. Z kolei dotowanie określonego rodzaju zadań jest w pewnym sensie poparciem dla określonych form działania podmiotów. Chodzi tu w szczególności o tzw. organizacje *non-profit*. Tego typu organizacje nie mogłyby najczęściej funkcjonować na terenie danej gminy, gdyby właśnie nie otrzymywane dotacje. Z drugiej jednak strony, tego typu jednostki prowadzą wyspecjalizowaną działalność, której organizacja przez gminę (we własnym zakresie) mogłaby być o wiele bardziej kosztowna.

Rozdział 3. Pozyskiwanie zewnętrznych źródeł finansowania działalności, ze szczególnym uwzględnieniem środków z UE

3.1. Uwagi wprowadzające

Wszystkie JST, w tym także gminy będące podstawowymi jednostkami samorządu terytorialnego, powinny dążyć do rozwoju. Cel ten jednak wymaga posiadania stosownego potencjału konkurencyjno-innowacyjnego. Bodźcami wzrostowymi są m.in. inwestycje, przedsiębiorczość, czy kapitał ludzki. Tworzenie takich uwarunkowań przez gminy nie jest jednak łatwe, przede wszystkim z uwagi na ograniczoność zasobów własnych. Stąd też bardzo istotne jest pozyskiwanie środków zewnętrznych finansujących działania prorozwojowe.

Z uwagi na przyjęty kontekst rozważań, powinny być brane pod uwagę te działania, które w zamierzeniu przyczynić się mają do poprawy istniejącej infrastruktury, jej rozbudowy (modernizacji) lub dostosowania do wciąż rosnących potrzeb społeczności lokalnej. Przy czym rozumienie owej infrastruktury, traktowanej jako zaplecze i fundament działalności gminy, nie powinno być ograniczane wyłącznie do substratu majątkowego. Ze swej istoty realizowane inwestycje są najbardziej spektakularnym przejawem aktywności JST, a zarazem wyraźnym czynnikiem sprzyjającym rozwojowi lokalnemu. Nie można jednak niedoceniać innych (niewymiernych majątkowo) jej aspektów. Abstrahując jednak od tych rozważań, gminy wobec niedoboru posiadanych środków na wydatki infrastrukturalne muszą, jeśli zależy im na rozwoju, starać się o pozyskanie zewnętrznych źródeł zasilania finansowego.

Generalnie zewnętrzne źródła finansowania można podzielić na dwie kategorie, mianowicie zwrotne i bezzwrotne. Zwrotnymi środkami finansowymi są pożyczki, kredyty i obligacje. W przypadku pozyskiwania przez gminę takich źródeł zasilania istotne jest, aby pozyskiwać je z jak najmniejszym udziałem własnych kosztów finansowych. Dlatego też zaciąganie komercyjnych kredytów – jakkolwiek proceduralnie najprostsze – nie powinno być traktowane pierwszoplanowo. Gminy powinny skupić swoje działania na pozyskiwaniu zwrotnych środków krajowych udzielanych na zasadach preferencyjnych. Stąd też w tym zakresie w opracowaniu szczególne miejsce poświęcono przedstawieniu możliwości uzyskiwania środków finansowych, z którymi wiąże się uzyskanie pewnych ulg w spłatach.

Szczególną jednak rolę w zewnętrznym zasilaniu finansowym gminy powinny pełnić bezzwrotne środki zagraniczne (głównie z UE), które pokrywają znaczne koszty przedsiębranych zadań. W tej części opracowania, w pierwszej

kolejności omówiono pozyskiwanie środków zwrotnych, jako utrwaloną metodę finansowania działań samorządu, zwracając uwagę na jej optymalizację. Innymi słowy – chodzi tu nie tyle o stosowanie lub nie, ale o stosowanie odpowiednie do potrzeb i możliwości samorządu, w granicach rozsądnego ryzyka. Następnie zaprezentowano uporządkowany pakiet potencjalnych źródeł pozyskiwania środków finansowych pochodzących z Unii Europejskiej. Wskazano tam z jednej strony źródła ukierunkowane na samorządy, z drugiej strony zaś – źródła, z których samorządy powinny lub mogłyby efektywnie korzystać. Syntetycznie przedstawiono także kluczowe warunki i zasady proceduralne pozyskiwania środków pochodzących z Unii Europejskiej. Założono przy tym, że skuteczne i racjonalne pozyskiwanie środków zewnętrznych, w tym zwłaszcza środków UE – powinno być dziś regułą w działalności JST, a nie szczególnym ich osiągnięciem. Przeciwnie – brak aktywności samorządu na tym polu powinien budzić obawy i uzasadnioną krytykę.

3.2. Pozyskiwanie środków zwrotnych

3.2.1. Uwarunkowania zasilania zwrotnego – zarys

Decyzja o finansowaniu (zasilaniu) zwrotnym budżetu, podejmowana z powodu braku dostatecznej wielkości środków własnych (dochodów, nadwyżki z poprzednich okresów, czy też wpływów z prywatyzacji), powinna być poprzedzona rozważeniem: efektywności wykorzystania tego rodzaju środków, najkorzystniejszych w danych warunkach instrumentów dłużnych, kosztów pozyskania środków finansowych i możliwości spłaty, skutków zadłużania oraz sposobów zarządzania powstałym długiem. Podnieść przy tym trzeba, iż u.f.p. z 2005 r. precyzowała, że JST mogą zaciągać kredyty i pożyczki, a także emitować papiery wartościowe na:

1) pokrycie występującego w ciągu roku przejściowego deficytu budżetu, czyli sytuacji okresowego, przejściowego (w trakcie roku) niedoboru środków finansowych (niezależnie od wielkości planowanych w budżecie),
2) finansowanie planowanego deficytu budżetowego; deficyt planowany – w przeciwieństwie do przejściowego deficytu – nie jest bynajmniej sytuacją zależną od różnego rodzaju okoliczności wpływających na cykliczność zasilania finansowego, ale stanem kiedy w uchwalonym przez radę (sejmik) budżecie wysokość planowanych wydatków jest większa niż zaplanowanych dochodów;
3) spłatę zobowiązań dłużnych zaciągniętych we wcześniejszych okresach (latach) – jest to tzw. rolowanie długu.

Od roku 2010 poszerzeniu ulega zakres ogólnych celów zadłużenia. Zgodnie z art. 89 ust. 1 pkt 4 nowej u.f.p. zasilanie zwrotne, niezależnie do deficytu budżetowego czy rolowania długu, może objąć także wyprzedzające finansowanie działań finansowanych ze środków pochodzących z budżetu UE. Zaznaczyć jednak wypada, iż chodzi tu wyłącznie o te kwoty, których wydatkowanie podlega refundacji ze środków pomocowych[129]. W tym kontekście uwagę zwracają zmiany innych regulacji, które rzutują „poszerzająco" na zakres celów zadłużania się JST. Chodzi tu o postanowienia zawarte w art. 216 pkt 6 u.f.p. z 2009 r. Ich odczytanie na gruncie całego art. 216 nowej u.f.p. prowadzi do wniosku, że samorządy terytorialne będą miały możliwość wykonywania nie tylko zadań własnych, zleconych przez administrację rządową, zadań realizowanych wspólnie z innymi JST, czy w końcu udzielania pomocy dla innych samorządów. Będą mogły w szerszym, niż miało to do tej pory miejsce, zakresie realizować zadania wspierane finansowo ze środków finansowych pochodzących z budżetu UE, pomocy państw EFTA, czy innych bezzwrotnych środków zagranicznych. Oczywiście wyprzedzające finansowanie, o którym mowa w art. 89 ust. 1 pkt 4 nowej u.f.p. może dotyczyć wyłącznie wydatków później refundowanych z budżetu UE, ale jednocześnie realizacja innych wydatków (nie tylko własnych, powierzonych, czy zleconych) będzie mogła być finansowana długiem – o ile wydatki takie będą powodować deficyt. Będzie mowa o tym także niżej.

W nowej u.f.p. pojawiło się także istotne *novum* stanowiące jednocześnie częściowy powrót do wcześniejszych – bardziej korzystnych ze względu na efektywność – rozwiązań. Otóż w art. 90 nowej ustawy postanowiono, iż JST będą mogły zaciągać pożyczki w państwowych funduszach celowych na finansowanie wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne ujęte w ramach wieloletniej prognozy finansowej (WPF). WPF zastąpi dotychczasowe WPI (wieloletnie plany inwestycyjne). Musi ona zostać uchwalona przez wszystkie JST po raz pierwszy razem z uchwałą budżetową na 2011 r.[130]. Zatem od tego też roku JST będą mogły poniekąd „swobodniej" niż obecnie zaciągać preferencyjne pożyczki[131].

Zaangażowanie przez JST przychodów zwrotnych powoduje konieczność spłat rat kapitałowych zaciągniętych zobowiązań, a oprócz tego innych należności, związanych z korzystaniem z otrzymanych środków finansowych. Przy

[129] W budżetach JST ta część wydatków klasyfikowana jest przeważnie w § z ostatnią cyfrą „8". Z powyższego wynika, iż tzw. wkład własny samorządu terytorialnego w realizację danego przedsięwzięcia musi być pokryty z dochodów budżetowych albo ze zobowiązań dłużnych – ale tylko wówczas, gdy przewidziano deficyt budżetowy i ma być on pokrywany środkami zwrotnymi (a nie np. nadwyżką budżetową, czy wolnymi środkami). Na marginesie zaznaczenia wymaga, że w sytuacjach gdy refundacja ze środków budżetu UE nastąpi w danym roku budżetowym, to ewentualny dług zaciągany na wyprzedzające ich finansowanie będzie miał charakter krótkoterminowy.

[130] Por. art. 122 ust. 2 ustawy wprowadzającej nową u.f.p. Zatem opracowywanie WPF następować będzie już w przyszłym, 2010 roku.

[131] Oczywiście pod warunkiem, że ustawa tworząca dany fundusz przewidywać będzie udzielanie pożyczek z danego funduszu.

czym do tej ostatniej kategorii, czyli wydatków na obsługę długu (w szerokim znaczeniu, tzn. szerszym niż wynika to z u.f.p.), oprócz oczywiście oprocentowania kredytu lub pożyczki, oprocentowania i dyskonta od wyemitowanych papierów wartościowych (tzw. należności uboczne, zaliczane do wydatków na obsługę długu zgodnie z u.f.p.), zaliczyć należy także m.in. koszty:

- prowizji od udzielonego kredytu lub pożyczki;
- ustanowienia lub zniesienia zabezpieczenia spłaty zobowiązania;
- zmiany warunków umowy (w trakcie jej trwania);
- prowizji dla agenta emisji papierów wartościowych;
- opłat za czynności techniczne dokonywane w trakcie trwania umowy i bezpośrednio dotyczące zaciągniętych zobowiązań;
- wszelkiego rodzaju opłat za sporządzanie analiz zewnętrznych, czy też pośrednictwa.

Gminy mogą zaciągać zobowiązania dłużne zarówno na finansowanie wydatków bieżących, jak i inwestycyjnych. Jednak, zarówno w zakresie dopuszczalnego limitu zadłużenia, jak i jego obsługi obowiązują ograniczenia prawne. W najbliższym czasie będą się one zmieniać. Do roku 2013 obowiązywać będą te z u.f.p. z 2005 r. Niezależnie od tego, że nowe uregulowania (zawarte w u.f.p. z 2009 r.) zaczną obowiązywać od 2014 r., JST już w najbliższej perspektywie (od 2011 r.) muszą obliczać zindywidualizowany wskaźnik zadłużenia. Wypada zatem przedstawić, jak będzie kształtować się sytuacja w kolejnych przedziałach czasowych.

Do roku 2013, zgodnie z art. 170 u.f.p. łączna kwota długu danej JST nie może przekroczyć 60% wykonanych dochodów ogółem tej jednostki (a w trakcie roku budżetowego, na koniec kwartału – 60% dochodów planowanych). Na kwotę długu składają się sumy nominalnych (bez wydatków na bieżącą obsługę) zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów, pożyczek oraz wyemitowanych papierów wartościowych. Formalnie do kwoty długu wliczać się powinno także kwoty innych zobowiązań wymagalnych (np. z tytułu zrealizowanych na rzecz JST dostaw lub wykonanych usług). W praktyce jednak taka sytuacja w momencie planowania jest niedopuszczalna, z uwagi na niezgodność takich działań z zasadą terminowego regulowania zobowiązań. Do wyliczania pułapu zadłużenia nie uwzględnia się zobowiązań zaciąganych w związku z realizacją umowy zawartej z podmiotem dysponującym środkami z budżetu UE lub środkami bezzwrotnymi z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie EFTA (Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu) – jednak tylko do momentu zakończenia programu lub projektu, bądź też otrzymania refundacji dokonanych wydatków. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku, gdy JST nie wywiązała się należycie z umowy, na podstawie której została beneficjentem środków. Niezależnie od wyznaczenia górnego globalnego pułapu zadłużenia, w u.f.p. został także określony dopuszczalny limit, związany z realizacją (obsługą bieżącą) zobowiązań (art. 169 ust. 1 i 2). Zgodnie z nim, łączna kwota przypadających w danym roku budżetowym: – rat kredytów, pożyczek długoterminowych oraz wykupu papierów wartościowych wraz z należnymi odsetkami; – odsetek od kredytów

i pożyczek krótkoterminowych; – potencjalnych spłat udzielonych przez JST gwarancji i poręczeń, nie może przekroczyć 15% planowanych na dany rok budżetowy dochodów JST. Wskaźnik ten ulega obniżeniu do pułapu 12% w sytuacji, gdy państwowy dług publiczny w relacji do PKB (produktu krajowego brutto) przekroczy 55%. Do wyliczania limitu spłat rocznych nie uwzględnia się spłat zobowiązań tego samego rodzaju, jak w przypadku limitu globalnego (60%).

Zgodnie z postanowieniami ustawy wprowadzającej nową u.f.p. dotychczas ustanowione limity zadłużenia JST i jego spłat (w art. 169 i 170 u.f.p. z 2005 r.) stosuje się do 2013 r. Niezależnie jednak od tego, **w latach 2011-2013** do sporządzanych wieloletnich prognoz finansowych (WPF) załączane winny być informacje dotyczące relacji stanowiącej podstawę wyliczania nowych wskaźników (które zaczną być wiążące począwszy od roku 2014).

Uprzedzająco wskazania wymaga, iż nowe zindywidualizowane pułapy dopuszczalnego zadłużenia JST wynikają nie tylko z obliczeń dotyczących tzw. nadwyżki operacyjnej (art. 243 u.f.p. z 2009 r.), która skądinąd powinna być – o czym wspomniano – obliczana od roku 2011. Kwota potencjalnych kwot zobowiązań dłużnych musi być dodatkowo bowiem skorelowana także z wynikiem finansowym sekcji bieżącej i majątkowej budżetu (art. 242 nowej u.f.p.).

Omówienie zacząć wypada od poruszenia ostatniej ze wskazanych kwestii, ponieważ musi być ona uwzględniana począwszy **od 2011 r.**[132]. Otóż JST nie mogą uchwalać budżetu, w którym wydatki bieżące przewyższają dochody bieżące powiększone o nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych oraz wolne środki (nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym wynikające z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych). Oznacza to, że JST nie może planować długu do zaciągnięcia w oparciu o brak środków (planowanych oraz wykonanych)[133] na realizację wydatków bieżących. Nie jest jednak równoznaczne z zakazem finansowania wydatków bieżących środkami zwrotnymi. Czym innym jest bowiem cel (i faktyczne przeznaczenie) pieniędzy pochodzących z zobowiązań dłużnych, czym innym zaś wyliczenie kwoty służącej finansowaniu danych zadań. Zatem z powyższego wynika, iż JST od 2011 r. mogą wprawdzie faktycznie finansować ze środków zwrotnych wydatki bieżące, niemniej jednak kwota zaciąganego długu nie może wynikać z niedoboru planowanych i posiadanych środków finansowych (dochodów + nadwyżki z lat ubiegłych + wolnych środków) przeznaczanych na wydatki bieżące. Z powyższego wynika, iż ogólną granicę zaciągania długu stanowić będzie kwota brakująca do sfinansowania wyłącznie wydatków majątkowych.

Dodatkowym kwotowym ograniczeniem zaciągania długu będzie także od 2014 r. wskaźnik nadwyżki operacyjnej wyliczanej za trzy lata poprzedzające

[132] Zgodnie z zapisem art. 121 ust. 1 ustawy wprowadzającej nową u.f.p. przepisy art. 242 u.f.p. z 2009 r. znajdują zastosowanie po raz pierwszy do uchwał budżetowych JST od roku 2011. Zatem władze samorządowe muszą respektować te nowe regulacje przy sporządzaniu w roku 2010 projektów budżetów na rok przyszły.

[133] Zob. art. ust. 1 242 nowej u.f.p. w zw. z ust. 2 i 3 tej regulacji.

dany rok budżetowy (w którym realnie będą zaciągane zobowiązania dłużne). Gminy będą mogły emitować papiery wartościowe, zaciągać kredyty lub pożyczki, jeśli[134]:

$$\left(\frac{R+O}{D}\right)_n \leqslant \frac{1}{3} * \left(\frac{Db_{n-1} + Sm_{n-1} - Wb_{n-1}}{D_{n-1}} + \frac{Db_{n-2} + Sm_{n-2} - Wb_{n-2}}{D_{n-2}} + \frac{Db_{n-3} + Sm_{n-3} - Wb_{n-3}}{D_{n-3}}\right)$$

gdzie poszczególne symbole oznaczają:

R – planowane kwoty spłat kapitału zaciąganego długu (kredytów, pożyczek, wyemitowanych papierów wartościowych),

O – planowane do poniesienia w danym roku należności uboczne (odsetki i dyskonto) oraz spłaty kwot wynikających z udzielonych poręczeń i gwarancji,

D – dochody budżetu ogółem,

Db – dochody bieżące,

Sm – dochody ze sprzedaży majątku,

Wb – wydatki bieżące,

N – rok budżetowy,

n-1; n-2; n-3 – kolejne lata poprzedzające rok budżetowy.

Przyjęte w powyższym wzorze elementy konstrukcyjne wskazują, że:

a) zaciąganie długu będzie zawsze warunkowane wypracowaniem nadwyżki w sekcji bieżącej budżetu lub wystąpieniem wpływów ze sprzedaży majątku (niestanowiącej prywatyzacji),

b) dla możliwości zaciągnięcia zobowiązań o charakterze dłużnym żadnego znaczenia nie ma posiadanie w okresach poprzedzających wolnych środków, czy nadwyżki budżetowej w sekcji majątkowej budżetu,

c) sformułowane w art. 243 nowej u.f.p. ograniczenie ma znaczenie podstawowe, tzn. warunki zaciągania zobowiązań muszą być spełnione, w zasadzie niezależnie od określenia celu zadłużenia,

d) jedyne, i co istotne – o charakterze okresowym[135], wyjątki od reguły wymienionej pod lit. c) dotyczą:
   - spłat zobowiązań zaciągniętych w związku z realizacją zadań finansowanych z udziałem środków z budżetu UE lub pomocy państw EFTA (ale nie obejmują odsetek od tych zobowiązań);
   - spłat poręczeń i gwarancji udzielonych samorządowym osobom prawnym (np. instytucjom kultury), które realizują zadania finansowane z udziałem środków z budżetu UE lub pomocy państw EFTA.

[134] Zob. art. 243 nowej u.f.p.

[135] Wyjątki stosowane są nie dłużej niż 90 dni od zakończenia realizacji programu, projektu lub zadania i otrzymaniu refundacji środków (zob. art. 243 ust. 3 nowej u.f.p.).

Gminy chcąc zatem zaciągnąć dług w roku 2014 muszą „dysponować" skumulowaną nadwyżką operacyjną lub wpływami ze sprzedaży majątku (niestanowiącymi wpływów z prywatyzacji) za okres 2011-2013. Jak już wcześniej sygnalizowano, począwszy właśnie od 2011 r. samorządy terytorialne będą musiały sporządzać wyliczenia wedle zindywidualizowanego wskaźnika. Do roku 2013 dokumenty te będą miały charakter sprawozdawczo-informacyjny.

Ważnym czynnikiem, który winien mieć wpływ na podejmowane decyzje w zakresie zadłużania się JST, są także przesłanki ekonomiczne. Podmioty zarządzające, rozważając zaciągnięcie zobowiązań dłużnych, winny mieć na uwadze przede wszystkim kondycję finansową gminy, kształtowaną przez strukturę dochodów bieżących do dochodów ogółem oraz wydatków bieżących do wydatków ogółem, a także wzajemne relacje pomiędzy wymienionymi kategoriami wpływów i wydatków budżetu.

3.2.2. Zaciąganie kredytów i pożyczek – możliwości zasilania preferencyjnego

Samorządy realizują przyjęte strategie rozwoju gospodarczego. Ich celem jest wspieranie lokalnej przedsiębiorczości oraz rozwój lokalnej przedsiębiorczości, a także podniesienie poziomu życia społeczności lokalnej. Kredyty inwestycyjne umożliwiają realizację zadań gminy. Gmina jako inwestor często jest największym i/lub jedynym zleceniodawcą usług, zwłaszcza budowlano-remontowych. Gmina ma znacznie szerszy dostęp do różnego rodzaju linii kredytowych, często o preferencyjnym oprocentowaniu. Poniżej przedstawiono możliwości uzyskiwania takich środków odnośnie finansowania przedsięwzięć inwestycyjnych i remontowych gmin, przede wszystkim w zakresie termomodernizacji oraz infrastruktury technicznej towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu.

Zasady finansowania **termomodernizacji** i remontów określa ustawa z dnia 21 listopada 2008 roku o wspieraniu termomodernizacji i remontów[136]. Zgodnie z jej przepisami przedsięwzięcie termomodernizacyjne to takie, którego przedmiotem jest:

- ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody użytkowej oraz ogrzewania do budynków mieszkalnych, zbiorowego zamieszkania oraz stanowiących własność JST, służących do wykonywania przez nie zadań publicznych;
- ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie strat energii pierwotnej w lokalnych sieciach ciepłowniczych oraz zasilających je lokalnych źródłach ciepła;
- wykonanie przyłącza technicznego do scentralizowanego źródła ciepła, w związku z likwidacją lokalnego źródła ciepła, w wyniku czego nastę-

[136] Dz.U. z 2008 r. Nr 223, poz. 1459.

puje zmniejszenie kosztów pozyskania ciepła dostarczonego m.in. do budynków mieszkalnych;
- całkowita lub częściowa zamiana źródeł energii na źródła odnawialne.

Samorządy mogą liczyć na pomoc państwa przy termomodernizacji budynków w formie premii termomodernizacyjnej. Premię termomodernizacyjną uzyskuje się w Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK) za pośrednictwem banku kredytującego przedsięwzięcia inwestycyjne.

Pierwszym krokiem do uzyskania kredytu jest konieczność posiadania audytu, czyli analizy techniczno-ekonomicznej sporządzonej przez fachowego audytora lub firmę specjalistyczną. Usługa sporządzenia audytu winna być zlecona wykonawcy przy zastosowaniu procedur wynikających z przepisów ustawy – prawo zamówień publicznych. Audyt określa zakres i parametry termomodernizacji i wskazuje jej optymalny wariant. Chodzi przede wszystkim o to, aby koszty ogrzewania budynku były na tyle niższe, aby kwota uzyskana z tytułu oszczędności umożliwiała spłatę kredytu.

Po drugie, po uzyskaniu audytu energetycznego z wyliczoną kwotą premii termomodernizacyjnej i szacunkowych kosztów remontu i wysokości kredytu termomodernizacyjnego, przystąpić należy do ogłoszenia przetargu na wyłonienie banku komercyjnego, który sfinansuje zadanie. Przetarg ogranicza się do banków komercyjnych, które mają podpisaną umowę z Bankiem Gospodarstwa Krajowego (obecnie jest około 15 takich banków).

Po wyłonieniu banku kredytującego, zawierana jest warunkowa umowa kredytowa, a następnie przygotowywany jest wniosek o przyznanie premii wraz z audytem. Kwota premii termomodernizacyjnej może stanowić maksymalnie do 20% wykorzystanego kredytu, nie może wynosić jednak więcej niż 16% kosztów poniesionych na realizację przedsięwzięcia termomodernizacyjnego.

Bank kredytujący przesyła do BGK wniosek o premię wraz z audytem i umową kredytową. Bank Gospodarstwa Krajowego dokonuje oceny i weryfikacji audytu i po pozytywnej weryfikacji wydaje decyzję o przyznaniu i wysokości premii termomodernizacyjnej. Premię, czyli w praktyce umorzenie 20% zaciągniętego kredytu, inwestor otrzymuje po zakończeniu przedsięwzięcia, o ile zadanie zostało przeprowadzone zgodnie z projektem i zakończone w terminie określonym w umowie kredytowej.

Należy przypomnieć, że wyłonienie wykonawcy zadania inwestycyjnego następuje zgodnie z przepisami ustawy – prawo zamówień publicznych.

Z premii termomodernizacyjnej mogą korzystać gminy. Jednostki budżetowe i zakłady budżetowe nie mogą ubiegać się o premię. Ustawa o wspieraniu termomodernizacji wyklucza możliwość jednoczesnego finansowania przy wykorzystaniu kredytu tych samych prac podejmowanych w ramach przedsięwzięcia, na które:
- uzyskano środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej;
- przyznano już wcześniej premię remontową lub termomodernizacyjną.

Zasada ta ma wykluczyć kumulację pomocy uzyskanej ze źródeł publicznych.

Jak można zauważyć, procedury związane z termomodernizacją są pracochłonne i wymagają w przypadku JST: wyłonienia audytora, banku komercyjnego kredytującego termomodernizację i wreszcie wykonawcy remontu. W trakcie przedsięwzięcia należy bardzo szczegółowo przestrzegać przepisów ustawy.

Doświadczenie jednak wskazuje, że termomodernizacja opłaca się we wszystkich jej aspektach, tj. oszczędności w zużyciu energii, jak też umorzenia kredytu.

PRZYKŁAD 3.1.

Miasto Białystok opracowało program remontów budynków użyteczności publicznej (w tym głównie obiektów oświatowych). W latach 2002-2008 przeprowadzono termomodernizację 68 obiektów. W tym celu zaciągnięto kredyty termomodernizacyjne na kwotę 39 mln złotych, co stanowi ok. 75% kosztów remontowych przedsięwzięcia. Uruchomienie kredytów następowało w trybie ustawy z dnia 18 grudnia 1998 roku w sprawie wspierania przedsięwzięć termomodernizacyjnych, a mianowicie po przyznaniu przez Bank Gospodarstwa Krajowego premii termomodernizacyjnej w wysokości 25% przedsięwzięcia.

W latach 2002-2008 z tytułu premii termomodernizacyjnej miasto otrzymało premię na kwotę ok. 9 mln złotych. Przekazana premia termomodernizacyjna zmniejsza wysokość zadłużenia o wypłaconą kwotę premii. W rezultacie zadłużenie miasta zmniejszyło się o 9 mln złotych.

Do termomodernizacji należy się dobrze przygotować, przede wszystkim należy opracować plan obiektów przeznaczonych do termomodernizacji. Plan termomodernizacji gmina powinna opublikować w możliwe dostępny sposób. Plan ten może stanowić impuls do powstawania małych i średnich przedsiębiorstw remontowo-budowlanych specjalizujących się w przeprowadzaniu termomodernizacji. W Białymstoku powstało kilka tego typu przedsiębiorstw.

Gmina powinna także na bieżąco monitorować inne możliwości pozyskania środków zwrotnych na zasadach preferencyjnych, szczególnie inwestycyjnych. Dzięki takim środkom możliwa jest bowiem realizacja istotnych zadań przy jednoczesnej oszczędności środków finansowych.

Gmina może także za pośrednictwem Banku Gospodarstwa Krajowego pozyskać kredyt na **infrastrukturę techniczną towarzyszącą budownictwu** mieszkaniowemu. Wnioski o udzielenie kredytu składa się w BGK w terminie od 1 stycznia do 30 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Wniosek powinien zawierać:

1) opis przedmiotu i zakres projektowanej komunalnej infrastruktury technicznej oraz uzasadnienie celowości jej wykonania;
2) koncepcję projektową infrastruktury technicznej, niezbędne szkice techniczne;

3) szacunkowy koszt budowy projektowanej infrastruktury oraz źródła jej finansowania i spłaty zaciągniętego kredytu.

Do wniosku dołącza się:

1) statut gminy;
2) sprawozdanie z wykonania budżetu za rok poprzedni;
3) uchwalony budżet na rok bieżący;
4) projekt budżetu na rok następny;
5) roczną informację o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych, poręczeń i gwarancji;
6) zaświadczenie ZUS i właściwego urzędu skarbowego dotyczące terminowości regulowania zobowiązań przez gminę;
7) opinię właściwej regionalnej izby obrachunkowej dotyczącą sprawozdania z wykonania budżetu za rok poprzedni oraz możliwości spłaty planowanego kredytu;
8) uchwałę rady gminy upoważniającą do zaciągnięcia zobowiązania z tytułu kredytu, którego dotyczy wniosek.

Bank w terminie do 15 kwietnia roku następnego po roku złożenia wniosku podejmuje decyzję o przyznaniu kredytu lub odmowie udzielenia go. Gmina przed zawarciem umowy kredytu obowiązana jest złożyć Bankowi aktualną uchwałę budżetową. Zabezpieczeniem kredytu może być weksel *in blanco* z deklaracją wekslową lub hipoteka na nieruchomości stanowiącej własność gminy. Najdogodniejszą formą zabezpieczenia jest jednak weksel.

PRZYKŁAD 3.2.

Miasto Białystok w latach 2006-2008 zaciągnęło w Banku PBH SA kredyt inwestycyjny na kwotę 20,5 mln złotych ze środków refinansowanych środkami Europejskiego Banku Inwestycyjnego. Z linii kredytowej wspieranej przez Komisję Europejską grantem finansowym. Samorządowy Program Finansowy skierowany jest do samorządów i spółek komunalnych w Polsce i umożliwia finansowanie projektów o wartości do 5 mln euro. Uzyskany kredyt miasto przeznaczyło na finansowanie 3 sal gimnastycznych w obiektach oświatowych oraz budowę domów socjalnych. Inwestycje finansowane kredytem zostały zakończone. Miasto otrzymało dwie transze grantu na kwotę 656 060 złotych, ostatnia trzecia transza na kwotę ok. 250 tysięcy złotych będzie wypłacona w I półroczu 2009 roku. W rezultacie zadłużenie z tytułu zaciągniętego kredytu będzie niższe o kwotę 906 tysięcy złotych.

Kredyt udzielany jest ze środków Krajowego Funduszu Mieszkaniowego. Jest to kredyt bardzo tani (preferencyjny). Stopa oprocentowania kredytu jest stała, ustalona w stosunku rocznym jako stopa nominalna w wysokości 1%. Z tytułu udzielanego kredytu bank pobiera prowizję w wysokości 1% kwoty udzielonego kredytu. Kredyt uruchamiany jest po udokumentowaniu zaangażowania środków własnych kredytobiorcy, w wysokości co najmniej 25% plano-

wanego kosztu realizacji komunalnej infrastruktury technicznej oraz po ustanowieniu zabezpieczenia spłaty kredytu. Bank może również zażądać cesji ubezpieczenia robót z tytułu realizacji kredytowanej inwestycji.

Okres spłaty kredytu udzielonego na realizację infrastruktury technicznej nie może przekroczyć 15 lat. Jest to kredyt bardzo tani, zaleca się korzystanie z tego źródła finansowania infrastruktury technicznej towarzyszącej budownictwu socjalnemu, komunalnemu TBS-ów, osiedli domków jednorodzinnych. Szczegółowe zasady udzielania kredytu zawiera rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 listopada 2007 roku w sprawie warunków i trybu udzielania kredytów i pożyczek ze środków Krajowego Funduszu Mieszkaniowego oraz niektórych wymagań dotyczących lokali i budynków finansowanych przy udziale tych środków[137].

3.2.3. Emisja obligacji

Obligacje komunalne są alternatywnym dla zaciągania pożyczek i kredytów sposobem na finansowanie inwestycji i deficytu budżetowego samorządów. Rosnący popyt na finansowanie inwestycji realizowanych przez samorządy spotyka się z ograniczonymi możliwościami kredytowymi sektora bankowego. Nakładający się na to kryzys finansowy oraz problemy banków z pozyskaniem środków na akcje kredytowe przekładają się na cenę udzielanego kredytu. W konsekwencji, dla samorządów oznacza to:

- konieczność zwiększenia własnego udziału w finansowaniu inwestycji;
- wzrost kosztów obsługi zaciąganych nowych kredytów;
- ograniczenie możliwości zaciągania kredytów długoterminowych – wysokie marże i oprocentowanie kredytów długoterminowych (powyżej 5-ciu lat) dla niektórych samorządów nie będą w ogóle dostępne.

Wzrost oprocentowania kredytów spowoduje, że marże dla obligacji również wzrosną, ale mimo to dla inwestorów mogą być atrakcyjną formą finansowania zadań. Dotychczas nabywcami obligacji komunalnych były zazwyczaj banki (organizatorzy emisji). Pojawienie się innych nabywców niż banki (np. funduszy inwestycyjnych) może stać się impulsem do rozwoju rynku obligacji komunalnych i stać się konkurencją dla trudno dostępnych i coraz droższych kredytów bankowych.

Oprocentowanie obligacji może być oparte o stawkę WIBOR lub oprocentowanie bonów skarbowych. Oprocentowanie w oparciu o bony skarbowe było stosowane we wcześniejszym okresie, obecnie przechodzi się na stawkę WIBOR-u trzy- lub sześciomiesięcznego.

Samorządy mogą emitować:

1) euroobligacje – na emisję euroobligacji mogą się decydować samorządy o dużym potencjale nabywczym i potrzebach inwestycyjnych. Do emisji euroobligacji „przymierza się" miasto Warszawa;

[137] Dz.U. z 2007 r. Nr 212, poz. 1556.

2) obligacje przychodowe – obligacje przychodowe różnią się od zwykłych obligacji tym, że muszą być zabezpieczone na całości lub części przychodów z konkretnego przedsięwzięcia. Powinna być podjęta uchwała rady gminy w sprawie wysokości stawek konkretnej usługi (np. wody) i polityki cenowej usługi komunalnej na okres wykupu obligacji. Zazwyczaj są to długie okresy. Obligacjami przychodowymi możemy sfinansować inwestycje w zakresie dostarczania wody dla mieszkańców, oczyszczania nieczystości, zakupu autobusów komunikacji miejskiej, spalarni odpadów, budowy mieszkań socjalnych itp. inwestycji. Przy emisji obligacji przychodowych wymagane jest posiadanie *ratingu*;
3) obligacje wyemitowane na rynku krajowym emitowane w ofercie publicznej, albo niepublicznej – najbardziej popularne są emisje obligacji na rynku krajowym, emitowane w ofercie niepublicznej skierowane do mniej niż 100 inwestorów. Obligacje obejmują inwestorzy wskazani imiennie w ofercie kupna obligacji.

Proces przygotowania emisji obligacji komunalnych emitowanych w ofercie niepublicznej trwa od 2 do 4 miesięcy. Pierwszym krokiem w procesie emisji jest podjęcie uchwały przez radę gminy w sprawie emisji obligacji. Podstawą prawną uchwały rady gminy jest przepis art. 2 pkt 2 i art. 9 pkt 3 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 roku o obligacjach[138].

Uchwała w sprawie emisji obligacji musi określać:

1) liczbę obligacji, wartość nominalną każdej obligacji oraz łączną kwotę obligacji;
2) liczbę indywidualnych adresatów, do których będzie skierowana emisja. W przypadku emisji w ofercie niepublicznej liczba adresatów winna być nie większa niż 99 osób;
3) przeznaczenie środków finansowych emisji obligacji komunalnych; Często samorządy w uchwale określają bardzo szeroko przeznaczenie środków finansowych, a mianowicie: np. „Emisja obligacji komunalnych będzie przeznaczona na finansowanie planowanego w .... roku deficytu budżetu gminy wynikającego z konieczności sfinansowania wydatków inwestycyjnych z zakresu infrastruktury komunalnej, technicznej, komunikacyjnej, drogowej, oświatowej i sportowej.” lub krótko np.: „Środki uzyskane z emisji obligacji zostaną przeznaczone na sfinansowanie planowanego deficytu budżetowego.”;
4) czas trwania programu emisji obligacji;
5) harmonogram wykupu obligacji według ich wartości nominalnej;
6) informację o oprocentowaniu obligacji, marży dla inwestorów (najczęściej stosuje się oprocentowanie o 3- lub 6-miesięczny WIBOR);
7) upoważnienie wójta, burmistrza, prezydenta do:

[138] Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. O obligacjach (Dz.U. 1001 r. Nr 120, poz. 1300 z 2002 r. Nr 216, poz. 1824, z 2003 r. Nr 217, poz. 2124, z 2005 r. Nr 157, poz. 1316, Nr 183 poz. 1538, Nr 184, poz. 1539, Nr 249, poz. 2104 oraz z 2008 r. Nr 231, poz. 1547).

- dokonywania wszelkich czynności związanych z przeprowadzeniem emisji obligacji;
- zawarcia umowy z podmiotem (bankiem, konsorcjum bankowym), któremu zostaną powierzone czynności związane ze zbywaniem i wykupem obligacji oraz wypłatą oprocentowania;
- wypełnienia świadczeń wynikających z obligacji.

Obligacje mogą być emitowane seriami bądź w jednej serii, również wykup obligacji może być jednorazowy lub w seriach po ich umorzeniu.

Należy zastrzec w tym miejscu, że określenie celu pozyskania środków finansowych pochodzących z emisji obligacji wymaga zgodności np. z wieloletnimi planami inwestycyjnymi (WPI) gminy. Czasami też JST zmniejsza wartość pierwotnie planowanej emisji z uwagi na pojawienie się nowych korzystnych możliwości kredytowania (np. z Europejskiego Funduszu Rozwoju Wsi Polskiej). Poniżej przedstawiono projekt uchwały w sprawie emisji obligacji komunalnych.

PRZYKŁAD 3.3.

Uchwała nr ……
Rady Miejskiej w Rakoniewicach
z dnia …….
w sprawie: emisji obligacji komunalnych

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. b ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 roku, Nr 142, poz. 1591 ze zm.) oraz art. 82 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 roku, Nr 249, poz. 2104 ze zm.), art. 2 pkt 2 i art. 9 pkt 3 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o obligacjach (Dz.U. z 2001 roku, Nr 120, poz. 1300 ze zm.), Rada Miejska w Rakoniewicach uchwala co następuje:

§ l. uchyla się uchwałę nr XX/176/2008 z dnia z dnia 17 września 2008 r. i uchwałę nr XXIV/213/2009 z dnia 11 lutego 2009 r. Rady Miejskiej w Rakoniewicach.

§ 2. 1. Wyemitować 90 sztuk obligacji komunalnych na okaziciela o wartości nominalnej 100 000 PLN (sto tysięcy złotych) każda, na łączną kwotę **9.000.000,00 PLN** (dziewięć milionów złotych).

2. Obligacje zostaną wyemitowane w 2009 w 21 seriach:
seria A21: obligacje 2-letnie na kwotę 300 000,00 PLN,
seria A22: obligacje 2-letnie na kwotę 300 000,00 PLN,
seria A23: obligacje 2-letnie na kwotę 200 000,00 PLN,
seria A31: obligacje 3-letnie na kwotę 400 000,00 PLN,
seria A32: obligacje 3-letnie na kwotę 400 000,00 PLN,
seria A33: obligacje 3-letnie na kwotę 300 000,00 PLN,
seria A41: obligacje 4-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A42: obligacje 4-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,

seria A43: obligacje 4-letnie na kwotę 300 000,00 PLN,
seria A51: obligacje 5-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A52: obligacje 5-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A53: obligacje 5-letnie na kwotę 300 000,00 PLN,
seria A61: obligacje 6-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A62: obligacje 6-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A63: obligacje 6-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A71: obligacje 7-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A72: obligacje 7-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A73: obligacje 7-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A81: obligacje 8-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A82: obligacje 8-letnie na kwotę 500 000,00 PLN,
seria A83: obligacje 8-letnie na kwotę 500 000,00 PLN.

4. Cena emisyjna jednej obligacji będzie równa 100 000,00 PLN (sto tysięcy złotych).

5. Obligacje nie będą miały formy dokumentu.

§ 3. Emisja obligacji ma na celu pozyskanie środków finansowych na sfinansowanie wydatków związanych z planowanymi w latach 2009 niżej wymienionymi zadaniami inwestycyjnymi:

a) budowa drogi w miejscowości Stodolsko,

b) modernizacja – przebudowa Placu Powstańców Wielkopolskich w Rakoniewicach,

c) budowa hali widowiskowo-sportowej (środowiskowej) z infrastrukturą towarzyszącą i łącznikiem w Rakoniewicach.

§ 4. 1. Emisja zostanie dokonana w trybie oferty niepublicznej i zostanie skierowana do inwestorów krajowych i zagranicznych w liczbie mniejszej niż 100 (sto) osób.

2. Obligacje zostaną wykupione z dochodów budżetu Gminy Rakoniewice pochodzących z podatków i opłat lokalnych oraz udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.

3. Wierzytelności wynikające z obligacji nie są zabezpieczone.

§ 5. 1. Oprocentowanie obligacji będzie każdorazowo ustalane przed rozpoczęciem rocznego okresu odsetkowego, przy czym oparte ono musi być o rentowność 52-tygodniowych bonów skarbowych albo wysokość stawki WIBOR 1R, powiększonej o marżę dla inwestorów.

2. Oprocentowanie ustala się i wypłaca w okresach rocznych liczonych od daty emisji, co określone zostanie w propozycji nabycia obligacji.

3. Prowizja przygotowawcza Agenta Emisji nie może przekroczyć kwoty 15.000,00 PLN (piętnaście tysięcy złotych).

§ 6. Emisja ostatniej serii obligacji nastąpi nie później niż 31 grudnia 2009 r.

§ 7. 1. Wykup obligacji następować będzie po cenie nominalnej po upływie terminów wskazanych w obligacjach jako daty wykupu.

2. Ostateczny termin wykupu obligacji ustala się na dzień 31 grudnia 2017 r.

Wcześniejsze wykupienie obligacji jest możliwe na zasadach określonych w ust. 3.
3. Dopuszcza się możliwość nabycia przez Emitenta obligacji dowolnej serii przed terminem wykupu w celu ich umorzenia.
4. Terminy i tryb umorzenia określi Burmistrz Rakoniewic.
§ 8. 1. Wykonanie uchwały powierza się Burmistrzowi Rakoniewic, który jest upoważniony do dokonywania wszelkich czynności związanych z przygotowaniem i przeprowadzeniem emisji obligacji oraz do wypełnienia świadczeń wynikających z obligacji.
2. Czynności związane ze zbywaniem i wykupem obligacji oraz wypłatą oprocentowania zostaną powierzone podmiotowi wybranemu w drodze publicznego przetargu.
§ 9. Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodniczący Rady Miejskiej

.....

Źródło: http://www.rakoniewice.pl/pliki/c2e18a7c34c248486144220db53efec4

Kolejnym etapem jest skierowanie do regionalnej izby obrachunkowej wniosku o wydanie opinii w sprawie zamiaru emisji obligacji i możliwości ich wykupu. Do wniosku dołącza się uchwałę rady gminy oraz prognozę kwoty długu i spłat na cały okres obejmujący okres zadłużenia gminy.

Po uzyskaniu pozytywnej opinii wójt lub osoba przez niego upoważniona (najczęściej jest to skarbnik gminy) wysyła do banku lub lepiej kilku banków zaproszenie ofertowe na zorganizowanie dla gminy w drodze emisji obligacji komunalnych. W zaproszeniu podaje się niezbędne informacje o gminie, o celu emisji obligacji, wyznacza się termin złożenia oferty cenowej wraz ze skróconymi warunkami emisji. Bank w swojej ofercie cenowej podaje między innymi takie aspekty programu, jak:

- zapewnienie pełnej lub częściowej gwarancji objęcia kwoty programu emisji;
- warunki cenowe przeprowadzenia emisji;
- marża ponad stawkę WIBOR;
- prowizja za organizację emisji;
- prowizja przygotowawcza za organizację emisji.

Po złożeniu ofert odrzuca się najmniej korzystne oferty i po przeprowadzeniu dodatkowych negocjacji wybiera najlepszą pod względem cenowym i wiarygodności ofertę banku organizatora. Emitent z wyłonionym bankiem organizatorem podpisuje umowę o przeprowadzeniu emisji obligacji, zawierającą m.in. wzory Propozycji Nabycia Obligacji, Formularza Przyjęcia Propozycji, Nabycia, Warunków Emisji Obligacji.

Kolejnym dokumentem emisji jest Memorandum informacyjne. Memorandum przygotowuje bank organizator w oparciu o informacje dostarczone przez

emitenta. Za treść informacji memorandum odpowiedzialność ponosi emitent. W memorandum podaje się wszelkie dane dotyczące:

1) charakterystyki emisji obligacji i ich celu;
2) czasu trwania;
3) zabezpieczenia obligacji i ich zbywalności;
4) zasady oprocentowania obligacji;
5) zasady wypłaty odsetek;
6) procedury wykupu obligacji;
7) czynników ryzyka na rynku wtórnym;
8) informacji o emitencie – organy emitenta, ogólna charakterystyka gminy, informacje o atrakcjach, turystyce i innych walorach gminy;
9) danych finansowych emitenta obejmujących między innymi wykonanie budżetu za rok poprzedzający datę emisji obligacji, wykaz zobowiązań za ten okres, prognozę budżetową na okres trwania emisji obligacji.

Emitent podpisuje oświadczenie na temat prawdziwości i zgodności z prawem informacji przedstawionych w memorandum informacyjnym, w szczególności w zakresie ważności i egzekwowalności zobowiązań emitenta oraz zgodności dokumentacji z przepisami prawa. O treści memorandum powinien w znacznej mierze decydować emitent, ponieważ informacje w nim zawarte stanowią potencjalną wiedzę o gminie. Oprócz innych aspektów, memorandum to doskonały materiał promocyjny gminy.

Wszelkie płatności i rozliczenia emisji regulowane są w umowie między emitentem a bankiem organizatorem.

Potencjalnymi nabywcami obligacji komunalnych poza bankami są przede wszystkim fundusze emerytalne oraz w ograniczonym stopniu firmy ubezpieczeniowe. Fundusze inwestycyjne ze względu na znaczne umorzenie jednostek i zmniejszenie aktywów w zarządzaniu będą miały marginalne znaczenie.

Reasumując, trudna sytuacja na rynku finansowym jest szansą na ożywienie rynku obligacji. Samorządy, chcąc realizować projekty inwestycyjne z udziałem funduszy europejskich, będą musiały pożyczać na wkład własny, budowę stadionów, na imprezę Mistrzostw Europy w piłce nożnej „Euro 2012". Konkurencyjnym źródłem finansowania zwrotnego dla kredytów będą więc obligacje komunalne.

3.2.4. Wnioski

Z poczynionego omówienia wynika, iż bardzo istotną kwestią jest wybór źródła finansowania zewnętrznego ze względu na przewidywane koszty uzyskania środków oraz faktyczną (finalną) wielkość powstającego z tego tytułu zadłużenia. Oczywiste jest przy tym, że ów wybór ograniczony jest w przypadku kredytów i pożyczek udzielanych na zasadach preferencyjnych, ponieważ za ich pomocą można finansować wyznaczone odgórnie cele.

Gdy zaś chodzi o samo uprzednie ustalanie (tzn. przed zaciągnięciem zobowiązania) kosztów pozyskania środków z różnych dostępnych źródeł, gmina

powinna brać pod uwagę nie tylko wysokość należności ubocznych (oprocentowania, dyskonta), ale także wszelkich innych wydatków związanych z uzyskaniem pieniędzy i obsługą zadłużenia z tego tytułu (wszelkiego rodzaju prowizje i opłaty).

Nie bez znaczenia są także inne, bardziej szczegółowe kwestie. Przykładowo, zestawienie niektórych konsekwencji zaciągnięcia kredytu komercyjnego z emisją obligacji wskazuje m.in. na następujące różnice:

- przy emisji obligacji nie ma obligatoryjnego wymogu zabezpieczenia ich wykupu, natomiast w przypadkach zaciągania kredytu lub pożyczki istnieje taka konieczność;
- w przypadku emisji obligacji gmina ma w zasadzie karencję spłaty zadłużenia, ponieważ do daty wykupu płacone są tylko odsetki;
- wypłata należności ubocznych w postaci odsetek w przypadku kredytu następuje przeważnie comiesięcznie (rzadziej kwartalnie), przy obligacjach – rocznie;
- istnieje także zaznaczony wcześniej aspekt promocyjny gminy związany z emisją obligacji.

Nie bez znaczenia jest także aspekt efektywności i skuteczności zaangażowania wpływów zwrotnych w finansowanie zadań publicznych realizowanych przez JST. Wprawdzie nie jest on łatwy do analizy w funkcjonowaniu JST, bowiem działalność władz publicznych nie jest (i zgodnie z ogólną regułą – nie może być) nastawiona na osiąganie zysku. Niemniej jednak, przy dokonywaniu oceny zalet (wad) zasilania zwrotnego należy uwzględniać, czy środki zostaną należycie wykorzystane (nie zostaną zmarnotrawione), a także jakie jest prawdopodobieństwo osiągnięcia celu (i w jakim terminie) oraz jak będzie się kształtować poziom zaspokojenia potrzeb społeczności lokalnej w związku z realizacją zadań (które nie mogłyby być wykonane bez uzyskania wpływów zwrotnych).

3.3. Pozyskiwanie środków pomocowych z Unii Europejskiej

3.3.1. Potencjalne źródła pozyskiwania środków współfinansowanych przez UE

3.3.1.1. Ramy prawne systemu wdrażania funduszy europejskich

Planując realizację projektów ze środków unijnych, powinniśmy w pierwszej kolejności zapoznać się z obowiązującymi w tym zakresie przepisami. W tym miejscu możemy napotkać pierwsze problemy i wątpliwości, ponieważ względem wdrażania funduszy europejskich właściwe okazują się zarówno przepisy krajowe, jak i wspólnotowe. Taka sytuacja jest wynikiem przyjętego

przez Wspólnotę Europejską systemu realizacji unijnego budżetu, którego realizacja odbywa się najczęściej poprzez podział obowiązków pomiędzy Komisję Europejską i państwa członkowskie[139].

Wspólnoty Europejskie, a póki co[140] – w pewnym uproszczeniu – także Unia Europejska, uchodzą w opinii komentatorów za podmioty ponadnarodowe. Chcąc zarządzać projektami finansowanymi ze środków unijnych, w pierwszej kolejności powinniśmy odpowiedzieć sobie na pytanie, co kryje się pod pojęciem „ponadnarodowość". Odpowiedzi dostarcza tu wspólnotowy system prawny. Prawo wspólnotowe jest bowiem wynikiem przekazania na mocy traktatów założycielskich niektórych kompetencji państw członkowskich na rzecz Wspólnot Europejskich. W odróżnieniu od systemów prawnych innych organizacji międzynarodowych (ONZ, Rada Europy itp.), prawo wspólnotowe jest – samoistnie skuteczne w państwach członkowskich, a z owej skuteczności korzystać wprost mogą także jednostki prywatne. Przepisy prawne Wspólnot Europejskich można podzielić na prawo pierwotne[141], prawo wtórne[142] oraz inne źródła prawa[143]. Należy podkreślić, iż przepisy prawa pierwotnego mają nadrzędną moc w stosunku do przepisów prawa wtórnego.

Kreowane w innej książce[144] prawo zarządzania projektami finansowanymi z funduszy europejskich – choć samo w sobie jest koncepcją innowacyjną – na gruncie prawa wspólnotowego nie jest – jak się okazuje – trudnym do identyfikacji zagadnieniem. Daje się wywieść zarówno z ogólnych sformułowań traktatowych[145], jak i z pakietu właściwych przedmiotowo aktów prawa wtórnego[146].

---

[139] Rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie rozporządzenia finansowego mającego zastosowanie do budżetu ogólnego Wspólnot Europejskich (Dz.U. UE L 248 z dnia 16.09.2002 z poźn. zm.).

[140] Do czasu wejścia w życie Traktatu Lizbońskiego.

[141] Prawo pierwotne jest ustanawiane bezpośrednio przez państwa członkowskie i stanowi element prawa międzynarodowego. Tworzą je założycielskie traktaty w aktualnych wersjach, wraz z załącznikami (obecnie obowiązują wersje „ponicejskie" Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, Traktatu o Unii Europejskiej oraz – w praktyce mniej znaczącego – Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Energii Atomowej).

[142] Wtórne prawo wspólnotowe jest zbiorem przepisów (rozporządzeń, dyrektyw i decyzji), które zostały ustanowione przez instytucje wspólnotowe w związku z przeniesieniem nań suwerennych uprawnień państw członkowskich WE, w celu realizacji postanowień wynikających z prawa pierwotnego. Podstawę do wydania przepisów prawa wtórnego tworzy głównie art. 249 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE). Patrz: Dz. Urz. UE, C 321 E z dnia 29.12.2006 r.

[143] Głównie zalecenia i opinie, ale też komunikaty i in.

[144] M. Perkowski (red.), *Prawo zarządzania projektami finansowanymi z funduszy europejskich*, Wolters Kluwer Polska – Oficyna, Warszawa 2008.

[145] Zwłaszcza chodzi tu o art. 2 Traktatu o Unii Europejskiej (TUE) oraz art. 3 TWE i jego konkretyzacja w Tytule XVII Traktatu – „Spójność społeczna i gospodarcza" (art. 158-162). Por.: A. Gajda, *Spójność gospodarcza i społeczna*, [w:] J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej – prawo materialne i polityki*, Wyd. Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2005, s. 652.

[146] Składają się nań: Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999, Dz. Urz. UE, L 210; Rozporządzenie Rady (WE) nr 1084/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiające Fundusz Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1164/94, Dz. Urz. UE L 210 z dnia

Te ostatnie ukształtowane zostały wskutek reformy polityki spójności społeczno-gospodarczej, której wynikiem jest przyjęty na lata 2007-2013 system wdrażania funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności[147]. Najważniejsze innowacje polegały na: wyłączeniu z polityki spójności funduszy wspierających rolnictwo oraz rybołówstwo; przejściu obszarów otrzymujących wparcie z inicjatyw wspólnotowych do trzech nowych celów polityki spójności; włączeniu Funduszu Spójności do podstawowego nurtu programowania polityki spójności; przyjęciu zasady jeden program operacyjny jest finansowany przez jeden fundusz – zasada ta nie dotyczy Funduszu Spójności; określaniu przez państwa członkowskie szczegółowych zasad kwalifikowalności wydatków; utworzeniu europejskich ugrupowań współpracy terytorialnej[148]; podniesieniu progu wydatków kwalifikowalnych do 85% dla państw członkowskich, których średni PKB na mieszkańca w latach 2001-2003 wyniósł poniżej 85% średniej UE – w składzie 25 państw.

W obecnej perspektywie budżetowej 2007-2013 przyjęto zasadę, iż elementarne przepisy regulujące system wdrażania polityki regionalnej są określone w *rozporządzeniu Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającym przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającym rozporządzenie (WE) nr 1260/1999*, zwanym w dalszej części rozporządzeniem ogólnym. Natomiast przepisy szczegółowe, dotyczące m.in. systemów zarządzania i kontroli, postępowania z nieprawidłowościami, korekt finansowych czy elektronicznej wymiany danych, zostały ustanowione w *rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1828/2006 ustanawiającym szczegółowe zasady wykonania Rozporzą-*

31.07.2006, s. 79; Rozporządzenie (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1783/1999, Dz. Urz. UE L 210 z dnia 31.07.2006, s. 1; Rozporządzenie (WE) nr 1081/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1784/1999, Dz. Urz. UE L 210 z dnia 31.07.2006, s. 12 i Rozporządzenie (WE) nr 1082/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie europejskiego ugrupowania współpracy terytorialnej (EUWT), Dz. Urz. UE L 210 z dnia 31.07.2006, s. 19.

[147] Por.: *Komentarz do aktów prawnych Wspólnot Europejskich w zakresie funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności na lata 2007-2013*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa grudzień 2006.

[148] Przyjęty przez instytucje WE pakiet rozporządzeń regulujących politykę spójności wprowadza nieznany dotychczas w krajach członkowskich podmiot prawa, jakim jest europejskie ugrupowanie współpracy terytorialnej. Zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1082/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie europejskiego ugrupowania współpracy terytorialnej (EUWT), niezbędne jest podjęcie środków, które zmniejszą trudności w realizacji działań związanych ze współpracą terytorialną pomiędzy poszczególnymi państwami. Powołanie przez prawo wspólnotowe EUWT jest przykładem wykorzystania zapisów art. 159 TWE, który przewiduje podjęcie przez Wspólnotę Europejską specjalnych działań dla osiągnięcia celu spójności społecznej, gospodarczej oraz terytorialnej. EUWT stanowi nowy instrument prawny utworzony w celu zacieśnienia i usprawnienia współpracy terytorialnej pomiędzy partnerami z różnych państw członkowskich. Ugrupowanie będzie posiadać osobowość prawną, co pozwoli EUWT sięgać po środki ze Wspólnoty w celu realizacji zintegrowanych projektów współpracy terytorialnej.

dzenia Rady (WE) nr 1083/2006 ustanawiającego ogólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego i Funduszu Spójności oraz Rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego[149]. Przepisy zawarte w ww. rozporządzeniach stanowią najistotniejsze regulacje z punktu widzenia instytucji uczestniczących we wdrażaniu funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności oraz przyszłych beneficjentów.

Postanowienia rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 określają przede wszystkim elementarne zasady planowania, programowania oraz wdrażania funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności w poszczególnych państwach członkowskich. Proces planowania realizacji polityki spójności opiera się na strategicznych wytycznych Wspólnoty dla spójności (poziom Wspólnoty Europejskiej) oraz narodowych strategicznych ramach odniesienia (poziom państw członkowskich)[150]. Natomiast programowanie wdrażania funduszy unijnych odbywa się na poziomie państw członkowskich poprzez programy operacyjne.

Należy podkreślić, iż w rozporządzeniu Rady (WE) nr 1083/2006 ujęto także regulacje dotyczące instytucji, które każde państwo członkowskie jest zobligowane powołać w związku z realizacją programów operacyjnych. Dla każdego programu muszą zostać wyznaczone: 1) Instytucja zarządzająca – odpowiedzialna za zarządzanie oraz realizację programu operacyjnego zgodnie z zasadami wspólnotowymi (wybór projektów, weryfikacja wydatków oraz kontrola realizacji projektów); 2) Instytucja certyfikująca – odpowiedzialna za certyfikowanie prawidłowości ponoszonych wydatków w ramach poszczególnych programów operacyjnych oraz 3) Instytucja audytowa – odpowiedzialna za działania kontrolne, mające na celu potwierdzenie skutecznego funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli poszczególnych programów operacyjnych oraz prawidłowej realizacji projektów.

Przygotowany przez KE pakiet rozporządzeń reguluje także przepisy szczegółowe dotyczące poszczególnych instrumentów finansowych wspierających politykę spójności, tj. Europejskiego Funduszu Społecznego[151], Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego[152] oraz Funduszu Spójności[153]. Regula-

[149] Dz. Urz. UE L 371 z dnia 27.12.2006, s. 1.

[150] O czym szerzej w dalszej części opracowania.

[151] Rozporządzenie (WE) nr 1081/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego określa m.in. zadania, które będą wspierane ze środków z EFS oraz szczegółowe przepisy dotyczące kwalifikowalności wydatków.

[152] Rozporządzenie (WE) nr 1080/2006 z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1783/1999 określa przede wszystkim obszary, w ramach których można uzyskać wsparcie z funduszu oraz zasady dotyczące kwalifikowalności wydatków z EFRR. Zakres pomocy funduszu jest bardzo szeroki i obejmuje: inwestycje produkcyjne, które polegają na wsparciu małych i średnich przedsiębiorstw oraz przyczyniają się w ten sposób do tworzenia trwałych miejsc pracy; inwestycje w infrastrukturę, zarówno transportową, jak i edukacyjną oraz ochrony zdrowia; działania pomocy technicznej, skierowanej dla jednostek wdrażających programy operacyjne finansowane ze środków unijnych. Ponadto rozporządzenie nr 1080/2006 określa rodzaje wydatków, które mogą być kwalifikowane do wsparcia w ramach EFRR oraz szczegółowe przepisy dotyczące celu Europejska współpraca terytorialna.

cjom prawnym *sensu stricto* towarzyszą dokumenty strategiczne, jak przyjęte przez Radę UE strategiczne wytyczne Wspólnoty dla spójności[154]. Należy podkreślić, iż istotną kwestią dla państw członkowskich jest termin przyjęcia wytycznych przez Radę Unii Europejskiej. Wynika to z faktu, iż z dniem zatwierdzenia wytycznych państwa członkowskie muszą w terminie 5 miesięcy opracować narodowe strategiczne ramy odniesienia (NSRO). W ten oto sposób niejako „przenosimy się" na poziom prawa krajowego.

Analizując krajowe akty prawne pod kątem wdrażania środków unijnych, można zidentyfikować wiele przepisów regulujących prawa i obowiązki podmiotów korzystających z funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności. Każdy podmiot zaangażowany we wdrażanie środków unijnych powinien znać regulacje odnoszące się w sposób bezpośredni[155], jak i pośredni[156] do realizacji unijnej polityki spójności.

---

[153] W dniu 11 lipca 2006 r. Rada Unii Europejskiej przyjęła rozporządzenie nr 1084/2006 ustanawiające Fundusz Spójności oraz uchylające poprzednio obowiązujące rozporządzenie nr 1164/94. Należy podkreślić, iż środki finansowe Funduszu Spójności mogą być przeznaczone jedynie na projekty z zakresu ochrony środowiska lub wsparcia transeuropejskich sieci transportowych (TEN-T).

[154] Wytyczne określają priorytetowe cele polityki spójności oraz wskazują obszary gospodarki, które wymagają nakładów finansowych w okresie 2007-2013. Przedstawione w wytycznych cele są najważniejszą wskazówką do opracowania krajowych zasad planowania oraz programowania wykorzystania funduszy unijnych. Por.: art. 25 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

[155] Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. Nr 227 poz. 1658 z późn. zm.) – określająca m.in. sposób wdrażania przeznaczonych na politykę strukturalną środków unijnych oraz krajowych. W dyskusji publicznej można spotkać opinie, które porównują tę ustawę z ustawą z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju (NPR), Dz.U. Nr 116, poz. 1206, określającą ramy prawne wdrażania środków strukturalnych w latach 2004-2006. Głównymi elementami łączącymi ww. akty prawne są przepisy regulujące zarządzanie programami finansowanymi z funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności. Natomiast różnic możemy zauważyć zdecydowanie więcej. W stosunku do postanowień ustawy o NPR, przepisy ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju dotyczą wszystkich środków publicznych przeznaczonych na rozwój społeczny, gospodarczy oraz terytorialny Polski. Zostały one podzielone na część ogólną oraz szczegółową. Postanowienia ogólne precyzują definicję polityki rozwoju oraz charakteryzują najważniejsze obszary jej działania. Natomiast część szczegółowa ustawy reguluje zasady związane z opracowaniem oraz wdrożeniem instrumentów polityki regionalnej.

[156] Kluczowe znaczenie mają tu: ustawa o finansach publicznych – opisująca sposób zarządzania środkami publicznymi. Zgodnie z jej zapisami środki unijne są uznawane za dochody budżetu państwa (z wyjątkiem przeznaczonych na realizację programów przedakcesyjnych, programów finansowanych w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna oraz Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa); ustawa z dnia 24 stycznia 2004 r. prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2006 Nr 164 poz. 1163) – regulująca sposób przeprowadzania zamówień finansowanych ze środków publicznych, w tym środków z budżetu WE; ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2005 Nr 14 poz. 114 z późn. zm.) – wskazuje tryb postępowania w przypadku niewłaściwego wydatkowania lub zarządzania środkami unijnymi, które są uznane jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych; ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83 poz. 930) – określająca sankcje karne za m.in. pobranie lub niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie dotacji. Należy podkreślić, iż środki unijne są przekazywane do beneficjentów w formie dotacji; ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity Dz.U. z 2005 r.

3.3.1.2. System wdrażania funduszy europejskich

We wdrażaniu funduszy europejskich istotne znaczenie odgrywa pojęcie „projektu", przez które rozumie się dziś złożone przedsięwzięcie, podejmowane w różnych dziedzinach z zamiarem osiągnięcia założonego celu w oznaczonym czasie i przy określonym budżecie[157]. Projekty mogą być realizowane osobno lub w grupach. Grupy projektów tworzą programy[158] lub portfele projektów[159]. Pośród ogółu projektów kluczową, a zarazem specyficzną pozycję zajmują projekty europejskie. Można w uproszczeniu określić projekty europejskie jako projekty finansowane oraz współfinansowane ze środków Unii Europejskiej i/lub realizowane wedle unijnej metodologii[160]. Jedną z podstawowych klasyfikacji, jaką przyjęło się stosować wobec ogółu projektów finansowanych ze środków Unii Europejskiej, jest podział na projekty inwestycyjne (infrastrukturalne) oraz projekty szkoleniowe i doradcze. Te pierwsze nazywa się potocznie „projektami twardymi", a drugie – „projektami miękkimi".

Przyjęty przez prawo wspólnotowe system interwencji Wspólnoty Europejskiej w ramach polityki spójność polega na wdrażaniu programów operacyjnych

---

Nr 229. poz. 1954) – precyzuje terminy oraz tryb odzyskiwania nieprawidłowo wydatkowanych środków wspólnotowych; ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590, z późn. zm.) – która reguluje m.in. zadania samorządu województwa w zakresie zarządzania środkami unijnymi.

[157] W odróżnieniu od potocznego rozumienia słowa „projekt" oznaczającego propozycję wyrobu lub usługi, dokumentację budowlaną (projekt budowlany), projekt urządzenia technicznego (dokumentacja techniczna) itp. Por.: H. Roszkowski, A.P. Wiatrak, *Zarządzanie projektem – istota, procedury i ich zastosowanie przy korzystaniu ze środków Unii Europejskiej,* Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2006, s. 9. Ponadto: *Aid Delivery Methods. Volume 1: Project Cycle Management Guidelines*, European Commission, EuropeAid Co-operations Office, Brussels 2004, s. 8; M. Banikowska, B. Grucza, M. Majewski, M. Małek (red.)*, Podręcznik zarządzania projektami miękkimi,* Ministerstwo Rozwoju Regionalnego – Departament Zarządzania Europejskim Funduszem Społecznym, Warszawa 2006, s. 8; M. Trocki, B. Gurcza (red.), *Zarządzanie projektem europejskim*, PWE, Warszawa 2006, s. 12.

[158] Programy są to grupy powiązanych ze sobą projektów realizowanych w skoordynowany sposób, aby osiągnąć wspólny cel nadrzędny niemożliwy do osiągnięcia przez poszczególne projekty osobno. W działalności Unii Europejskiej programy odgrywają szczególną rolę, projekty europejskie są zazwyczaj elementami większych przedsięwzięć, właśnie programów europejskich. Programy te są kategorią nadrzędną w stosunku do projektów; w ramach programów jest zazwyczaj realizowanych wiele projektów. Pamiętać też należy o finansowej stronie programów, których budżet opiera się zwykle na środkach z przedmiotowo właściwych unijnych funduszy. Por.: M. Banikowska, B. Grucza, M. Majewski, M. Małek (red.)*, Podręcznik zarządzania projektami miękkimi*, op. cit., s. 8 oraz M. Trocki, B. Gurcza (red.), *Zarządzanie projektem europejskim,* op. cit., s. 15.

[159] Portfele projektów są to natomiast grupy projektów realizowanych i zarządzanych w ramach jednej instytucji (organizacji), niepowiązanych lub powiązanych ze sobą. Mają one znaczenie w przypadku równoczesnej realizacji przez jedną instytucję wielu projektów. Patrz: M. Trocki, B. Grucza, K. Ogonek, *Zarządzanie projektami*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003 oraz M. Trocki, B. Gurcza (red.), *Zarządzanie projektem europejskim,* op. cit., s. 15.

[160] Por.: *Aid Delivery Methods...,* op. cit., s. 8; B. Ziółkowski, *Zarządzanie Cyklem Projektu,* Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 2003, s. 3; M. Trocki, B. Gurcza (red.), *Zarządzanie projektem europejskim,* op. cit., s. 14.

określonych przez państwa członkowskie. Programy operacyjne realizują priorytetowe cele określone w narodowych strategicznych ramach odniesienia. Należy w tym miejscu podkreślić, iż programy operacyjne stanowią najważniejsze narzędzie realizacji polityki strukturalnej na poziomie krajowym. Zgodnie z art. 15 ustawy horyzontalnej (ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju), realizacja polityki rozwoju Polski obywa się poprzez programy operacyjne. Przyjęcie takiego rozwiązania jest próbą przeniesienia wspólnotowych zasad wdrażania środków unijnych na grunt prawa polskiego. Dotychczas obowiązek zarządzania zasobami finansowymi w oparciu o programy operacyjne dotyczył tylko środków pochodzących z UE (wdrażanie funduszy strukturalnych w latach 2004-2006). Natomiast przepisy ustawy rozszerzyły zakres stosowania tego instrumentu na wszystkie środki przeznaczane na cele rozwojowe, niezależnie od źródeł ich pochodzenia. W ten sposób zastosowano jednolite podejście do środków wspólnotowych oraz krajowych, przeznaczonych na realizację polityki spójności społeczno-gospodarczej.

Zgodnie z przyjętym rozwiązaniem, każdy program operacyjny musi obejmować okres programowania funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności, tj. od dnia 1 stycznia 2007 do dnia 31 grudnia 2013 r. Przygotowanie treści programu operacyjnego odbywa się z zachowaniem zasady partnerstwa[161], poprzez konsultacje z właściwymi władzami regionalnymi, partnerami społecznymi i gospodarczymi oraz innymi podmiotami reprezentującymi społeczeństwo obywatelskie[162].

Przepisy prawa wspólnotowego wyznaczają termin na przygotowanie oraz przedstawienie Komisji Europejskiej programu operacyjnego. Państwo członkowskie jest zobligowane przekazać do KE treść uzgodnionego na poziomie krajowym programu operacyjnego, najpóźniej w terminie 5 miesięcy od przyjęcia strategicznych wytycznych wspólnoty dla spójności. Następnym krokiem jest etap oceny przez Komisję Europejską przekazanego przez państwo członkowskie projektu programu operacyjnego. W trakcie tego procesu KE może zgłaszać zastrzeżenia oraz wezwać państwo członkowskie do przedstawienia dodatkowych informacji. Czas na przeprowadzenie przez KE oceny programu operacyjnego nie może przekroczyć 4 miesięcy od dnia jego oficjalnego przekazania[163]. Przyjęcie takiego rozwiązania umożliwia Komisji Europejskiej ingerencję w ustalone przez państwo członkowskie działania realizujące politykę spójności. W ten sposób Wspólnota Europejska jest współodpowiedzialna za wdrażanie przez państwa członkowskie funduszy strukturalnych. Dostrzegamy tu więc specyficzne sprzężenie zwrotne – poza typowym oddziaływaniem prawa wspólnotowego na prawo krajowe, w którym to ostatnie musi być zgodne z tym pierwszym – ma bowiem miejsce „partnerskie uwspólnotowienie" przepisów krajowych, polegające na ich akceptacji przez Komisję Europejską, przy jednoczesnym pozostawieniu ich odrębności treściowych (zaciera się właściwie rozróż-

[161] Por.: art. 32, ust. 2 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.
[162] Por.: art. 11 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.
[163] Por.: art. 32, ust. 5 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

nienie krajowo-wspólnotowe, czyniąc programy operacyjne kategorią źródłową *sui generis*). Słuszną wydaje się teza, iż program operacyjny staje się dorozumianym załącznikiem decyzji KE odnoszącej się doń. W ten sposób – powracając na grunt krajowy – program operacyjny nabiera cech prawa wspólnotowego (autonomia, prymat, bezpośredniość) i nie może być modyfikowany pośrednio, czy też determinowany prawem krajowym. Jednocześnie – w perspektywie budżetowej 2007-2013 Unia Europejska wprowadziła elastyczny system realizacji programu operacyjnego, który przewiduje uaktualnienie jego postanowień w przypadku zajścia określonych w rozporządzeniu ogólnym przesłanek[164]. Propozycja zmiany programu operacyjnego może być zarówno inicjatywą państwa członkowskiego, jak i Komisji Europejskiej. Dzięki wprowadzeniu takiego zapisu możliwe będzie aktywne reagowanie państw członkowskich na zmieniające się warunki realizacji polityki spójności.

Warto podkreślić, iż przeprowadzona w roku 2006 reforma polityki spójności uprościła proces programowania wdrażania funduszy unijnych przez państwo członkowskie. Wyrazem tego jest zniesienie obowiązującej w poprzedniej perspektywie budżetowej 2000-2006 konieczności opracowania dokumentów uzupełniających programy operacyjne.

3.3.1.3. Aspekt instytucjonalny systemu wdrażania funduszy europejskich

Zarządzanie projektami finansowanymi z funduszy europejskich opiera się na kilku poziomach instytucji, dla których górną granicę określa polityczny styk państw członkowskich Unii i unijnych instytucji (głównie Rada Europejska), a dolną poziom kontaktu bezpośredniego z beneficjentem ostatecznym projektów. To co zawiera się pomiędzy wskazanymi poziomami można określić jako system instytucjonalny prawa zarządzania projektami finansowanymi z funduszy europejskich.

Zarządzanie projektem – jak każdy proces w organizacji – odbywa się w konkretnym środowisku, które w znaczącym stopniu determinuje jego przebieg i charakter. Środowisko organizacji można podzielić na wewnętrzne (jej składniki, elementy ją współtworzące, czyli sama organizacja) oraz zewnętrzne (otoczenie)[165]. W związku z tym, że projekt jest realizowany przez zespół uczestników organizacji, jego najbliższym otoczeniem będzie właśnie sama organizacja. W przypadku funduszy strukturalnych organizacja realizująca projekt określana jest jako beneficjent. Zacznijmy jednak od początku.

Wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej rola instytucji unijnych[166] rozwinęła się z postaci koordynacyjno-politycznej do postaci ponadnarodowo-

[164] Art. 33 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.
[165] Por.: G. Morgan, *Obrazy organizacji,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 51.
[166] Instytucje Unii Europejskie bywają ujmowane w wieloraki sposób. Część komentatorów stoi na stanowisku formalistycznym, zaliczając doń wyłącznie organy przypisane do Unii przez postanowienia traktatowe, a wyłączając zeń organy wspólnotowe (podejście *sensu stricto).* Część doktryny jest zdania, że zasada jednolitych ram instytucjonalnych — wyrażona w art. 3 Traktatu o Unii

merytorycznej. Innymi słowy, ich obecność w funkcjonowaniu polskiej sfery publicznej ma miejsce zarówno *de facto,* jak i *de iure*[167]. Same fundusze jako takie nie występują jako odrębne instytucje (tak jak choćby Międzynarodowy Fundusz Walutowy). To do pewnego stopnia utrudnia zrozumienie ich funkcjonowania na gruncie krajowym państw członkowskich UE. Póki co bowiem, granica między poziomem unijnym a krajowym (polskim) jest wyraźnie widoczna. Kontakt ma charakter przede wszystkim bilateralny, na poziomie rządowym. Aktywność regionów w relacjach z Komisją dopiero się kształtuje. Skoro tak się dzieje, to wskazana różnica rzuca się wyraźnie w oczy i dopiero w momencie, kiedy regiony same będą współpracować z Komisją na poziomie przez siebie akceptowalnym, wówczas będzie można stwierdzić, że granica unijno-krajowa zniknęła. Zatem „wyraźne" przejście ze szczebla unijnego do szczebla krajowego – zgodnie z faktami – należy zaakcentować także w tym opracowaniu. Istotne wydaje się dobitne uzmysłowienie Czytelnikowi, że poziom europejski prawa zarządzania projektami finansowanymi z funduszy europejskich istnieje i ma konkretną postać (w znacznym stopniu wymagającą promocji[168]), istotną nawet z lokalnej perspektywy:

Poziom krajowy, jak wskazano wcześniej, to:

- rząd i jego instytucje afiliowane (agencje itd.);
- samorządy wojewódzkie i ich instytucje wyspecjalizowane;
- odpowiednie instytucje kontrolujące;

Europejskiej — powoduje, że poza organami przypisanymi Unii przez Traktaty założycielskie i zmieniające do jej instytucji zaliczają się także wspólnotowe organy główne (podejście umiarkowane). Kolejna koncepcja doktrynalna zakłada, że wszystkie organy uregulowane europejskim prawem wspólnotowym są instytucjami Unii Europejskiej (podejście *sensu largo).* Wreszcie – według funkcjonalnego podejścia — instytucjami UE są organy traktatowe UE, organy unijne tworzone w oparciu o prawo wtórne oraz organy krajowe państw członkowskich, które w myśl unijnej zasady subsydiarności lub wskutek transferu kompetencji *ad hoc* realizują cele i zadania UE. To ostatnie podejście — choć nie pozbawione mankamentów — wydaje się najtrafniejsze na użytek niniejszego opracowania i w związku z jego specyfiką. Por.: M. Perkowski*, System instytucjonalny Unii Europejskiej*, [w:] M. Perkowski (red.), *Integracja europejska. Wprowadzenie*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2003, s. 58.

[167] Zasadnicze znaczenie przypada tu Komisji Europejskiej, a w szczególności Dyrekcji Generalnej ds. Polityki Regionalnej, której misją jest wzmacnianie spójności ekonomicznej, społecznej i terytorialnej poprzez zmniejszanie dysproporcji poziomu rozwoju pomiędzy regionami, http://ec.europa.eu/dgs/regional_policy/index_en.htm (a porównywalne, choć nie tak doniosłe, pełni Komitet Regionów). Komisja Europejska na poziomie europejskim zatwierdza programy operacyjne, zarządza środkami finansowymi, negocjuje budżet unijny, kontroluje – sama lub za pośrednictwem – wydatkowanie środków europejskich. Ponadto sprawuje nadzór nad wykonywaniem postanowień traktatów i decyzji podjętych przez organy Wspólnot, zarządza na co dzień Wspólnotami Europejskimi. Por.: A.Z. Nowak, D. Milczarek, *Europeistyka w zarysie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006, s. 73-74.

[168] Przykładowo zastanawia, że skarżący z uporem do Naczelnego Sądu Administracyjnego (a wcześniej Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego) nieprzyznanie środków pomocowych otrzymywali przez dłuższy czas odpowiedź, że nie ma tu mowy o decyzji administracyjnej i skarga nie wchodzi w grę. Nie próbowali też zawiadamiać KE, by ta wniosła stosowną skargę do ETS, gdzie przynajmniej rozpatrzenie sprawy wydaje się oczywiste. Jak wyjaśniono w dalszych rozważaniach – dopiero niedawne orzeczenia NSA zmieniły tę sytuację na korzyść skarżących.

– dalej jest już beneficjent[169].

Zakres odpowiedzialności i kompetencje beneficjenta zależą od rodzaju projektu oraz formy pomocy (programu operacyjnego), ale w sposób pełny są określone w umowie o dofinansowanie projektu. W przypadku każdego projektu beneficjent odpowiada za: techniczną i merytoryczną realizację projektu oraz jego zakończenie w ustalonym terminie; stosowanie prawa zamówień publicznych do zamawianych dostaw, robót i usług; promocję źródeł dofinansowania projektu; urzeczywistnienie horyzontalnych polityk wspólnotowych w ramach realizacji projektu; monitorowanie i raportowanie wdrażania projektu, zgodnie z wytycznymi zawartymi w programie operacyjnym, jego uszczegółowieniu, procedurach wdrażania oraz w zapisach umów.

Regulacje dotyczące realizacji projektów koncentrują się na zobowiązaniach beneficjenta wobec instytucji związanych z realizacją pomocy oraz egzekwowania obowiązków. Nie wnikają one jednak w sam proces zarządzania projektem, który – jakkolwiek poddany uwarunkowaniom formalnym – w praktyce dotyczy jednak nieujętych w ramy prawne relacji międzyludzkich, procesów komunikowania się, motywowania członków zespołu, kontaktów z otoczeniem, procesów podejmowania decyzji, organizowania i kontroli. Zarządzanie projektem, będąc procesem informacyjno-decyzyjnym odbywa się „pomiędzy wierszami" regulacji prawnych, ponieważ nakierowane jest na osiągnięcie zamierzonego skutku, a nie na wypełnianie przepisów prawa (przy oczywistym ich respektowaniu). Ponieważ wtedy stałoby się administrowaniem, a nie kierowaniem. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że wszystkie regulacje prawne dotyczące funduszy pomocowych i zarządzania nimi mają na celu zapewnienie zgodności przebiegu tych procesów z przepisami prawa oraz zapewnienie osiągnięcia celów pomocy. Mają zapewnić przede wszystkim, aby proces realizacji projektu przebiegał zgodnie z zawartym we wniosku aplikacyjnym planem oraz zakończył się sukcesem, czyli osiągnięciem celów projektu i kwantyfikujących go wskaźników. W związku z tym, że proces zarządzania projektem wiąże się z wydatkowaniem – będących częścią systemu finansów publicznych środków pomocowych – musi respektować zasady i regulacje prawne związane z gospodarowaniem środkami publicznymi, a tym samym musi być on poddany odpowiednim procedurom kontrolnym i nadzorczym. Dlatego często największym

[169] Zgodnie z definicją zawartą w artykule 2 cytowanego uprzednio Rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 „beneficjent" to podmiot gospodarczy, podmiot lub przedsiębiorstwo, publiczne lub prywatne, odpowiedzialne za inicjowanie lub inicjujące i realizujące operacje. Przez operację Rozporządzenie rozumie projekt lub grupę projektów wybranych przez instytucję zarządzającą danym programem operacyjnym lub na jej odpowiedzialność, zgodnie z kryteriami ustanowionymi przez komitet monitorujący, i realizowanych przez jednego lub więcej beneficjentów, pozwalające na osiągnięcie celów osi priorytetowej, do której odnosi się ta operacja. Z kolei cytowana uprzednio ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju definiuje beneficjenta jako podmiot realizujący projekty finansowane z budżetu państwa lub ze źródeł zagranicznych, na podstawie umowy o dofinansowanie projektu. Ten znowu definiowany jest jako przedsięwzięcie realizowane w ramach programu operacyjnego na podstawie umowy o dofinansowanie, zawieranej pomiędzy beneficjentem a instytucją zarządzającą, pośredniczącą, bądź wdrażającą.

wyzwaniem dla beneficjentów jest takie zaplanowanie i realizacja projektu, które zapewnią osiągnięcie zamierzonych celów, poprzez realizację zaplanowanych działań, przy zachowaniu obowiązujących przepisów prawa i zobowiązań umownych w stosunku do dawcy pomocy.

Ze względu na powyższe, beneficjent realizujący projekt europejski działa w specyficznym otoczeniu instytucjonalnym, tworzącym system zarządzania i kontroli pomocy programów operacyjnych. Te ostatnie zapewniają w szczególności:

- określenie funkcji podmiotów związanych z zarządzaniem i kontrolą;
- rozdzielenie funkcji pomiędzy tymi podmiotami i w ich obrębie;
- procedury dla zapewnienia zasadności i prawidłowości wydatków;
- wiarygodne, skomputeryzowane systemy rachunkowości i księgowości, monitorowania i sprawozdawczości finansowej;
- system sprawozdawczości i monitorowania, w przypadku gdy podmiot odpowiedzialny powierza wykonanie zadań innemu podmiotowi;
- ustalenia dotyczące audytu funkcjonowania systemów;
- systemy i procedury w celu zapewnienia stosowania właściwej ścieżki audytu;
- procedury sprawozdawczości i monitorowania nieprawidłowości oraz odzyskiwania kwot nienależnie wypłaconych[170].

W istocie to beneficjent determinuje kierunek aplikowania o dotację z funduszy europejskich.

PRZYKŁAD 3.4.

Samorządy lokalne mogą być konkursowym adresatem określonych działań operacyjnych i wówczas sytuacja jest stosunkowo prosta. Sprowadza się w pierwszej fazie do rozstrzygnięcia dylematu – aplikować czy nie. Z kolei w sytuacji, gdy konkursowe działania operacyjne nie odnoszą się do samorządów wprost (np. inwestycje w infrastrukturę gminną) – mogą one jednak dostrzec pośrednią możliwość aplikowania lub sensowność wspierania innych podmiotów, których ewentualne powodzenie jawi się dlań perspektywicznie (np. promocja przedsiębiorczości, walka z bezrobociem itp.).

Przechodząc do uporządkowania wskazanych założeń w systemie zarządzania programami operacyjnymi w okresie 2007-13 należy przedstawić wynikający z przepisów prawa wspólnotowego system realizacji NSRO[171]. Określa on następujący podział zadań pomiędzy instytucjami uczestniczącymi we wdrażaniu programów operacyjnych:

Instytucja Zarządzająca (IZ) to krajowy, regionalny lub lokalny organ władzy publicznej lub podmiot publiczny lub prywatny, wyznaczony przez pań-

[170] Artykuł 58 Rozporządzenia 1083/2006.
[171] Por.: art. 59-62 Rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

stwo członkowskie do zarządzania programem operacyjnym[172]. Zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami odpowiada ona za zarządzanie programem i jego realizację zgodnie z zasadą należytego zarządzania finansami, a w szczególności za[173]:

- zapewnienie, że projekty są wybierane do finansowania zgodnie z kryteriami mającymi zastosowanie do programu operacyjnego oraz że spełniają one mające zastosowanie zasady wspólnotowe i krajowe przez cały okres ich realizacji;
- weryfikację, że współfinansowane towary i usługi są dostarczone oraz że wydatki zadeklarowane przez beneficjentów na operacje zostały rzeczywiście poniesione i są zgodne z zasadami wspólnotowymi i krajowymi;
- zapewnienie istnienia informatycznego systemu rejestracji i przechowywania zapisów księgowych dla każdej operacji w ramach programu operacyjnego oraz zapewnienie gromadzenia danych na temat realizacji, niezbędnych do celów zarządzania finansowego, monitorowania, weryfikacji, audytu i oceny;
- zapewnienie utrzymywania przez beneficjentów i inne podmioty uczestniczące w realizacji projektów odrębnego systemu księgowego albo odpowiedniego kodu księgowego dla wszystkich transakcji związanych z operacją, bez uszczerbku dla krajowych zasad księgowych;
- zapewnienie przeprowadzenia oceny skuteczności programu operacyjnego;
- ustanawianie procedur archiwizacji dokumentów dotyczących wydatków i audytów;
- zapewnianie otrzymywania przez instytucję certyfikującą wszystkich niezbędnych informacji o procedurach i weryfikacjach prowadzonych w odniesieniu do wydatków na potrzeby ich poświadczania;
- kierowanie pracą komitetu monitorującego i dostarczanie mu dokumentacji wymaganej w celu umożliwienia monitorowania jakościowego realizacji programu operacyjnego w świetle jego szczegółowych celów;
- opracowywanie i przedkładanie Komisji Europejskiej rocznych i końcowych sprawozdań z realizacji, po ich uprzednim zatwierdzeniu przez komitet monitorujący;
- zapewnianie przestrzegania wymogów w zakresie informacji i promocji unijnego źródła dofinansowania programu i projektów;
- dostarczanie Komisji informacji umożliwiających jej dokonanie oceny dużych projektów.

[172] Instytucją zarządzającą dla wszystkich programów operacyjnych o zasięgu ogólnokrajowym (PO Infrastruktura i Środowisko, PO Innowacyjna Gospodarka, PO Rozwój Polski Wschodniej, PO Pomoc Techniczna, PO Kapitał Ludzki) jest Minister Rozwoju Regionalnego, a dla 16 Regionalnych Programów Operacyjnych – właściwe terytorialnie zarządy województw.
[173] Por.: art. 60 Rozporządzenia 1083/2006.

Ponadto w przypadku alokacji funduszy strukturalnych dla Polski na lata 2007-2013 do zadań Instytucji Zarządzającej należy: 1) zapewnienie zgodności wyboru operacji do finansowania z kryteriami wyboru projektów dla programu; 2) zapewnienie prowadzenia kontroli programu operacyjnego, w tym w szczególności przygotowanie planu kontroli systemowych oraz zatwierdzenie planów kontroli innych instytucji; 3) dokonywanie oceny postępów realizacji programu na podstawie sprawozdania rocznego oraz 4) przygotowywanie, we współpracy z Instytucjami Pośredniczącymi, raportów o nieprawidłowościach oraz przekazywanie ich do odpowiednich instytucji[174].

Instytucje Pośredniczące (IP) wykonują zadania przekazane przez Instytucje Zarządzające, w zakresie wdrażania poszczególnych priorytetów programów operacyjnych. Przekazanie obowiązków do IP odbywa się na podstawie pisemnego porozumienia międzyinstytucjonalnego, z zachowaniem pełnej odpowiedzialności IZ za prawidłową realizację programu operacyjnego. Przekazane IP obowiązki przede wszystkim dotyczą procesu wyboru projektów, dokonywania płatności oraz przeprowadzania czynności kontrolnych[175].

Instytucje Pośredniczące II stopnia (IP2) realizują określone funkcje Instytucji Pośredniczących, jeżeli wymaga tego wdrażanie poszczególnych działań w programie operacyjnym. Przekazane zadania mogą dotyczy m.in. wyboru projektów, kontroli oraz weryfikacji wniosków o płatność beneficjenta.

Instytucją Certyfikującą może być krajowy, regionalny lub lokalny organ władzy publicznej lub podmiot publiczny, wyznaczony przez państwo członkowskie do poświadczenia deklaracji wydatków i wniosków o płatność przed ich przesłaniem do Komisji Europejskiej. Instytucja certyfikująca programu operacyjnego odpowiada w szczególności za:

- opracowywanie i przedkładanie Komisji Europejskiej poświadczonych deklaracji wydatków i wniosków o płatność;
- określanie właściwych zasad i procedur dokonywania certyfikacji wydatków przez poszczególne instytucje uczestniczące w realizacji programów operacyjnych, w tym wzorów niezbędnych dokumentów;
- przygotowanie ogólnego podręcznika certyfikacji i wytycznych do podręczników regionalnych instytucji certyfikujących;
- prowadzenie monitoringu finansowego w ramach programów operacyjnych w perspektywie finansowej 2007-2013;
- udział w opracowaniu wytycznych dotyczących systemu raportowania o nieprawidłowościach;

[174] *Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013 wspierające wzrost gospodarczy i zatrudnienie – Narodowa Strategia Spójności*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa, maj 2007 r., s. 108.

[175] Dla osi priorytetowych programów realizowanych na poziomie krajowym rolę Instytucji Pośredniczących pełnią właściwi resortowo i sektorowo ministrowie. W przypadku wdrażanych regionalnie osi priorytetowych PO Kapitał Ludzki funkcję Instytucji Pośredniczących pełnią właściwe terytorialnie Urzędy Marszałkowskie.

- pozyskiwanie i analizę informacji o nieprawidłowościach w oparciu o wypracowany system raportowania na temat nieprawidłowości;
- prowadzenie rejestru kwot podlegających procedurze odzyskiwania i kwot wycofanych w oparciu o informacje przekazane przez instytucje zarządzające oraz inne instytucje;
- opracowanie wytycznych dotyczących przygotowania systemu elektronicznego gromadzenia i przetwarzania danych do celów certyfikacji;
- sprawowanie kontroli i nadzoru nad wykonywaniem funkcji instytucji uczestniczących we wdrażaniu programów, w zakresie zarządzania finansowego programami;
- współpracę z Komisją Europejską oraz innymi instytucjami na szczeblu krajowym w zakresie przygotowania i funkcjonowania systemu certyfikacji[176].

Instytucja Audytowa to krajowy, regionalny lub lokalny organ władzy publicznej lub podmiot publiczny, funkcjonalnie niezależny od instytucji zarządzającej i instytucji certyfikującej, wyznaczony przez państwo członkowskie dla każdego programu operacyjnego i odpowiedzialny za weryfikację skutecznego działania systemu zarządzania i kontroli. Instytucja Audytowa programu operacyjnego odpowiada w szczególności za:

- zapewnienie prowadzenia audytów w celu weryfikacji skutecznego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli programu operacyjnego;
- zapewnienie prowadzenia audytów operacji na podstawie stosownej próby w celu weryfikacji zadeklarowanych wydatków;
- przedstawianie Komisji Europejskiej strategii audytu obejmującej podmioty, które będą przeprowadzać audyty, metodologię, która zostanie zastosowana, metody doboru próbek danych dla potrzeb audytu operacji oraz indykatywne rozplanowanie audytów w celu zapewnienia przeprowadzenia audytu głównych podmiotów oraz równomiernego rozkładu audytów w całym okresie programowania;
- uwzględnianie podczas czynności audytowych uznanych w skali międzynarodowej standardów audytu[177].

Ministerstwo Finansów pełni funkcję instytucji odpowiedzialnej za otrzymywanie płatności z KE. Wynika to m.in. z faktu, iż zgodnie z ustawą o finansach publicznych środki pochodzącego z funduszy unijnych są klasyfikowane jako środki dochodu budżetu państwa.

---

[176] Funkcję Instytucji Certyfikującej w ramach programów operacyjnych perspektywy 2007-2013 pełni Departament Instytucji Certyfikującej w Ministerstwie Rozwoju Regionalnego. W ramach Regionalnych Programów Operacyjnych Instytucja Certyfikująca deleguje część swoich zadań w zakresie certyfikacji do właściwych Urzędów Wojewódzkich pełniących rolę tzw. Instytucji Pośredniczących w Certyfikacji. Por.: art. 61 Rozporządzenia 1083/2007 oraz http://www.mrr.gov.pl/hotlinks/Departament+Instytucji+Certyfikujacej.htm.

[177] Dla wszystkich programów operacyjnych funkcje Instytucji Audytowej pełni Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, powołany w strukturze Ministerstwa Finansów. Por.: art. 62 Rozporządzenia 1083/2006.

Zgodnie z NSRO, realizacja strategicznych celów w ramach wspólnotowej polityki spójności będzie się odbywała w oparciu o 16 programów regionalnych (wdrażanych na poziomie województw) oraz 5 programów krajowych (zarządzanych przez administrację centralną). System w ten sposób ukształtowany – obrazuje dość przejrzyście schemat 3.1.

W ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju został określony instytucjonalny system wdrażania programów operacyjnych, który nawiązuje do rozwiązań przyjętych przez prawo wspólnotowe. Odpowiedzialność za prawidłowość realizacji programu operacyjnego została przypisana instytucji zarządzającej (odpowiednio – właściwemu ministrowi, MRR lub zarządowi województwa). Poniższa tabela przedstawia mechanizmy wdrażania poszczególnych części strategii rozwoju regionalnego oraz rozwiązania instytucjonalne.

TABELA 3.1.

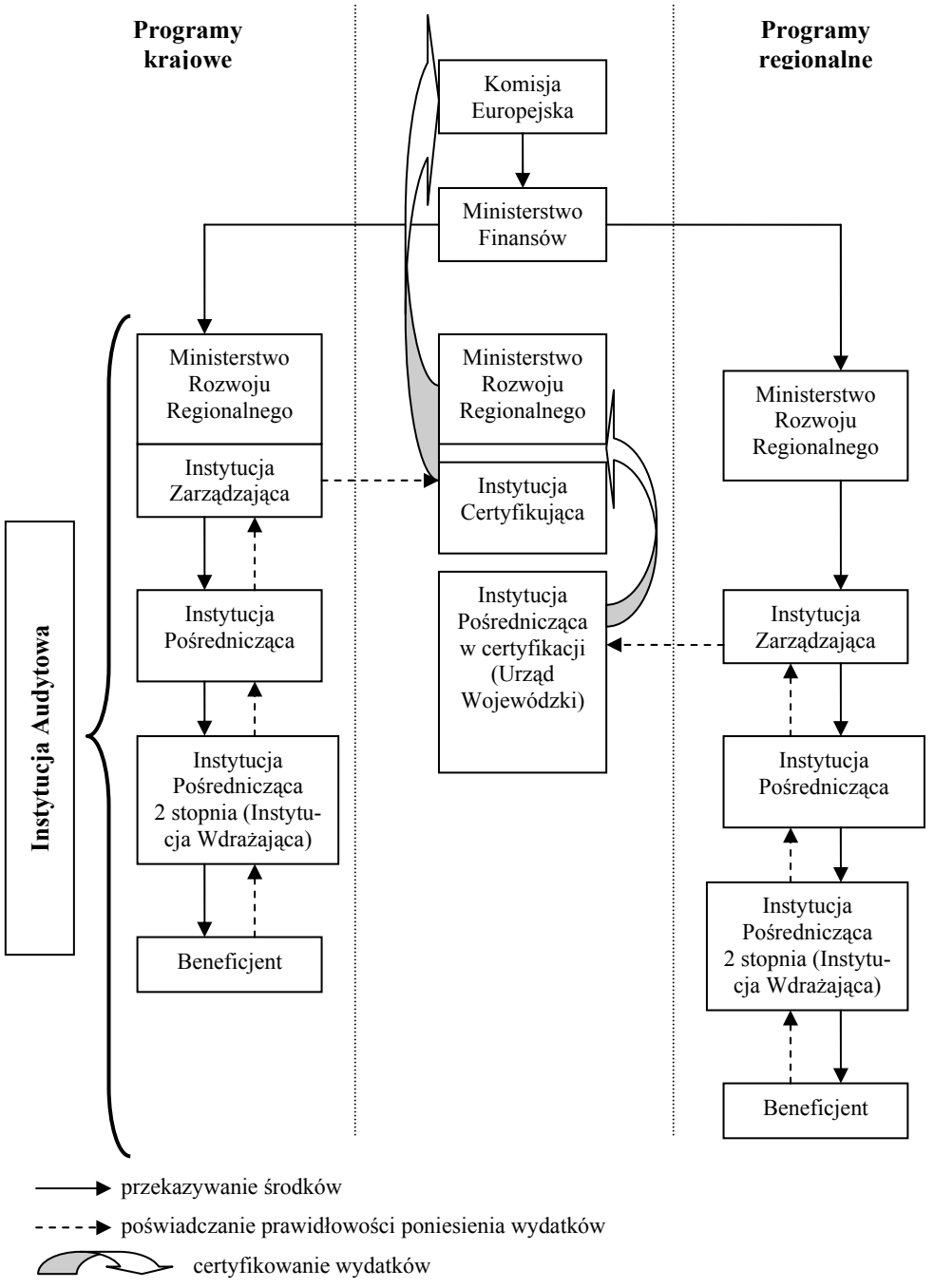
Mechanizmy wdrażania strategii rozwoju regionalnego i rozwiązania instytucjonalne

Dokument	Wdrażanie	Instytucja realizująca (Instytucja Zarządzająca)
Strategia rozwoju kraju	– Krajowy program operacyjny – Regionalny program operacyjny	– Minister do spraw rozwoju regionalnego – Minister do spraw poszczególnych sfer działań rozwojowych – Zarząd województwa
Strategia sektorowa	– Krajowy program operacyjny – Regionalny program operacyjny	– Minister do spraw rozwoju regionalnego – Minister do spraw poszczególnych sfer działań rozwojowych – Zarząd województwa
Strategia rozwoju województwa	– Regionalny program operacyjny	Zarząd województwa

Źródło: opracowanie własne.

SCHEMAT 3.1.

Realizacja Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia



Źródło: opracowanie własne.

Instytucja zarządzająca może w drodze pisemnego porozumienia przekazać część swoich zadań do instytucji pośredniczących. Jednak nie powoduje to zwolnienia instytucji zarządzającej od pełnej odpowiedzialności za prawidłowość realizacji powierzonych zadań. Należy zaznaczyć, iż zgodnie z postanowieniami ustawy, instytucją pośredniczącą może być wyłącznie organ administracji publicznej lub inna jednostka sektora finansów publicznych. Możliwe jest natomiast przekazanie czynności technicznych związanych z wdrażaniem programu operacyjnego podmiotom spoza sektora finansów publicznych. Przyjęcie takiego rozwiązania implikuje zastosowanie prawa zamówień publicznych. Warto podkreślić, iż w przypadku jednostek sektora finansów publicznych lub fundacji, których jedynym fundatorem jest Skarb Państwa, obowiązek zastosowania procedur zamówień publicznych został ustawowo wyłączony.

Przepisy prawne określone w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju opisywały także procedurę odwoławczą od dokonanej w ramach trybu konkursowego oceny projektów[178]. Zachowując zasadę dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, możliwe stało się wniesienie protestu od dokonanej oceny[179], a w przypadku negatywnego rozpatrzenia protestu skierowanie wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy[180]. Tu aż chciałoby się pochwalić prawodawcę, gdyż regulacja wydawała się odpowiednią reakcją na różnorodne patologie. Niestety – kolejne postanowienia ustawy rozwiązywały pojawiające się wątpliwości w kwestii stosowania przepisów prawa administracyjnego w zakresie realizacji programów operacyjnych, m.in. procedur wyboru projektów w ten sposób, że wyłączyły stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w zakresie ubiegania się oraz udzielania dofinansowania ze środków pochodzących z budżetu państwa lub ze środków zagranicznych[181]. Badania w przedmiocie funkcjonowania procedury odwoławczej w systemie wdrażania funduszy europejskich pozwalają zająć krytyczne stanowisko wobec dotychczasowych rozwiązań[182]. Nic więc dziwnego, że ustawodawca postanowił naprawić ten stan rzeczy. Przyjęte ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrażaniem funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności (Dz.U. Nr 216, poz. 1370) – zmiany w ustawie z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju w zakresie procedury odwoławczej okazały się znaczne.

Utrzymana została zasada, że zakres procedury odwoławczej nadal dotyczy *tylko projektów konkursowych*. Ponadto wprowadzono materialną podstawę prawną do zawarcia umowy o dofinansowanie (art. 30). Dotychczas brak było

[178] Art. 30 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.
[179] Art. 30, ust. 3 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.
[180] Art. 30, ust. 4 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.
[181] Art. 37 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.
[182] Autor od 1 lutego 2009 roku kieruje projektem Fundacji Prawo i Partnerstwo współfinansowanym przez Fundację im. Stefana Batorego z programu Działania Strażnicze: „*Monitoring procedury odwoławczej w systemie wdrażania funduszy europejskich*", polegającym na zbadaniu wypełniania zapisów artykułu 30 Ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, dotyczącego rozpatrywania odwołań składanych przez podmioty aplikujące o dotacje unijne.

materialnego przepisu wprost wskazującego na podstawę udzielania dofinansowania, co powodowało dość istotny rozdźwięk poglądów na temat charakteru czynności poprzedzających zawarcie ww. umowy. Szczególnie w kontekście toczącej się następnie procedury odwoławczej istotne było wskazanie wprost w przepisach ustawy, że *dopiero umowa rodzi po stronie beneficjenta określone uprawnienia*. Równocześnie zapewniono wnioskodawcom możliwość wniesienia środków odwoławczych na poziomie instytucjonalnym istniejącym w ramach danego programu operacyjnego. Wnioskodawca, podobnie jak obecnie, będzie miał możliwość „odwołania się" od wyników oceny jego projektu konkursowego (art. 30b). Jednocześnie odwołanie to będzie się odbywać w terminie, trybie i na warunkach określonych w systemie realizacji programu operacyjnego. Wedle MRR – odwołanie do właściwego systemu realizacji ma na celu uwzględnienie specyfiki wdrażania poszczególnych programów operacyjnych, jak również zapewnienie maksymalnej autonomii Instytucji Zarządzających, w związku z ich kompetencjami zapewnionymi na poziomie regulacji unijnych. Chodzi też o uelastycznienie części przedsądowej procedury odwoławczej w kontekście włączenia dwuinstancyjnej kontroli sądowej (skarga i skarga kasacyjna). Ustawodawca wprowadził także szereg instrumentów, które z założenia mają dodatkowo tworzyć kompleksowy mechanizm chroniący wnioskodawców:

- wskazano obowiązek publikacji dokumentów składających się na system realizacji i ich zmian (art. 28 ust. 5), a także zasadę, że dokumenty te nie mogą być zmieniane na niekorzyść wnioskodawcy w trakcie trwania określonej tury konkursu, w zakresie w jakim dotyczą tego konkursu, a w przypadku konkursów otwartych – ich zmiana nie może mieć negatywnego wpływu na rozpatrzenie złożonego przed dokonaniem tej zmiany wniosku o dofinansowanie (art. 28 ust. 6); zasada ta dozna ograniczenia jedynie w przypadku, gdy konieczność dokonania takiej zmiany wynikać będzie ze zobowiązań międzynarodowych lub przepisów odrębnych ustaw (art. 28 ust. 7),
- rozszerzono katalog informacji uwzględnianych w ogłoszeniu o konkursie o informację o środkach odwoławczych przysługujących wnioskodawcy (art. 29 ust. 2 pkt 11),
- wprowadzono wymóg, aby właściwa instytucja, przekazując wnioskodawcy informację w przedmiocie rozstrzygnięcia złożonego przez niego środka odwoławczego, zawarła w tej informacji zarówno uzasadnienie, jak i pouczenie o możliwości złożenia kolejnego środka odwoławczego, w tym skargi do sądu administracyjnego – w przypadku wyczerpania środków odwoławczych przewidzianych w systemie realizacji (art. 30b ust. 1 i 4),
- wprowadzono wymóg, iż system realizacji musi przewidywać istnienie co najmniej jednego środka odwoławczego przysługującego wnioskodawcy w trakcie ubiegania się o dofinansowanie (art. 30b ust. 2),
- wprowadzono wymóg, aby w rozpatrywaniu określonego środka odwoławczego nie brały udziału osoby, które na jakimkolwiek etapie doko-

nywały czynności związanych z określonym projektem, w tym były zaangażowane w jego ocenę (art. 30b ust. 3),

- wprowadzono możliwość wniesienia, na zasadach określonych w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, skargi do sądu administracyjnego przez wnioskodawcę, którego projekt został oceniony negatywnie, a następnie podlegał procedurze odwoławczej przewidzianej w systemie realizacji programu operacyjnego, która również dała wynik negatywny *(w miejsce dotychczasowego powództwa cywilnego*. Najważniejszym elementem w tym zakresie jest skarga do sądu administracyjnego przysługująca, z uwzględnieniem art. 3 § 3 ppsa, dopiero po wyczerpaniu „podstawowej" ścieżki odwoławczej przewidzianej w ustawie, tzn. dopiero po otrzymaniu przez wnioskodawcę informacji o negatywnym rozpatrzeniu środków odwoławczych przewidzianych w systemie realizacji (art. 30c ust. 1), złożenie skargi możliwe będzie tylko w zakresie kwestii związanych z naruszeniem prawa przez właściwą instytucję w trakcie oceny projektu (*wynika to z art. 1 ustawy z dnia 22 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych*, zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Ponieważ ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju nie wprowadza odmiennego uregulowania w tym zakresie, kontrola sprawowana przez sąd w przedmiotowym zakresie nie będzie obejmować kwestii merytorycznych, związanych z wyborem projektu do dofinansowania),
- wprowadzono zasadę, iż skarga, kompletna i opłacona, musi być wniesiona bezpośrednio do sądu, w terminie 14 dni od dnia otrzymania przez wnioskodawcę informacji o wynikach rozpatrzenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy; dopiero w przypadku spełnienia tych przesłanek, skarga zostanie rozpatrzona w terminie 30 dni od dnia jej wniesienia (art. 30c ust. 2, 4 i 5). Katalog możliwych rozstrzygnięć z art. 30c ust. 3 pozwala sądowi: 1) *uwzględnić skargę*, stwierdzając, że ocena projektu została przeprowadzona w sposób naruszający prawo, przekazując jednocześnie sprawę do ponownego rozpatrzenia przez właściwą Instytucję Zarządzająca lub Pośredniczącą; 2) *oddalić skargę* w przypadku jej nieuwzględnienia; 3) *umorzyć postępowanie w sprawie*, jeżeli z jakichkolwiek względów jest ono bezprzedmiotowe. Art. 30e stanowi, iż w zakresie nieuregulowanym w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju do skargi będą miały zastosowanie odpowiednie przepisy *ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* właściwe dla innych aktów lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 tej ustawy, z wyłączeniem tych przepisów, które nawet przy „odpowiednim" podejściu do nich nie będą mogły do tej kategorii spraw mieć zastosowania (chodzi tu m.in. o art. 146 § 2 oraz art. 52 i 53). Wedle MRR – wyłączenia te są konieczne również z uwagi na specyfikę wdrażania programów z udziałem środków unijnych. Nowelizując ustawę – włą-

czono też możliwość wniesienia skargi kasacyjnej (art. 30d), ze wskazaniem 14-dniowego terminu na jej wniesienie, 30-dniowego terminu, w jakim powinna być ona rozpatrzona, a także przy wprowadzeniu katalogu sytuacji, kiedy skarga taka pozostawiona zostanie bez rozpatrzenia.

Spośród innych założeń systemowych warto podkreślić, że podobnie jak na poziomie wspólnotowym – polskie Ministerstwo Rozwoju Regionalnego opracowuje dokumenty programowe, na przykład *Wytyczne w zakresie wymogów, jakie powinny spełniać procedury odwoławcze ustalone dla programów operacyjnych, dla konkursów ogłaszanych po dniu 20 grudnia 2008 r.*[183]. Ponadto doświadczenia zdobyte przez administrację publiczną w trakcie zarządzania funduszami strukturalnymi pozwoliły na wprowadzenie przepisów zabezpieczających prawidłowe wydatkowanie środków unijnych oraz budżetowych, a przede wszystkim art. 33 ustawy horyzontalnej, który definiuje podmioty wyłączone z możliwości ubiegania się o środki finansowe w ramach programu operacyjnego. W ten sposób już na etapie przeprowadzania procedur wyboru projektów, możliwe będzie odrzucenie wniosków o dofinansowanie składanych przez nieuczciwych beneficjentów. Ponadto postanowienia TWE[184] jednoznacznie wskazują, że Komisja Europejska oraz państwa członkowskie mają obowiązek zapewnienia prawidłowego wykorzystania środków pochodzących z budżetu UE zgodnie z zasadami „(...) należytego zarządzania finansowego". Jednak w praktyce nie oznacza to równego podziału obowiązków pomiędzy instytucje UE a państwo członkowskie. Większa odpowiedzialność za prawidłowe zarządzanie środkami pochodzącymi z UE spoczywa na państwie członkowskim, wobec którego Komisja Europejska może stosować różnego rodzaju mechanizmy finansowe mające na celu wyegzekwowanie pożądanych działań. **Podstawę prawną dla systemu kontroli prawidłowego wydatkowania środków z funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności stanowią zarówno przepisy prawa wspólnotowego, określające ogólne zasady prowadzenia kontroli i audytu oraz przepisy krajowe państw członkowskich. Zgodnie z obowiązującym w Polsce systemem realizacji polityki rozwoju, Minister Rozwoju Regionalnego wydaje** wytyczne[185] określające sposób wykonywania czynności kontrolnych w ramach programów operacyjnych. **Zgodnie z przepisami wspólnotowymi oraz wytycznymi Ministra Rozwoju Regionalnego, kontrola realizacji programów operacyjnych odbywa się poprzez: 1) kontrolę wykonywaną przez instytucję zarządzającą[186]; 2) czynności kontrolne oraz audytowe**

[183] W kontekście wyżej opisanych zmian procedury odwoławczej celem *Wytycznych* nie jest szczegółowe uregulowanie przedmiotowej materii, lecz jedynie zgrupowanie podstawowych zasad i wymogów, jakie dla niej wynikają ze zmienionych przepisów prawa, a także swego rodzaju „objaśnienie" (czy przybliżenie) wymogów wynikających z ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, co może okazać się pomocne przy konstruowaniu stosownych regulacji w poszczególnych systemach realizacji programów operacyjnych.

[184] Art. 274 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (TWE).

[185] Patrz: art. 35, ust. 3, pkt 9 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.

[186] Pierwszym element składającym się na kontrolę instytucji zarządzającej jest weryfikacja, czy projekty wybierane do współfinansowania spełniają wszystkie kryteria określone w przepisach

przeprowadzane przez instytucję audytową[187]. Uprawnienia kontrolne w stosunku do projektów dofinansowanych ze środków unijnych oraz krajowych instytucji uczestniczących w procesie wdrażania posiadają także upoważnione instytucje oraz służby Wspólnot Europejskich[188].

3.3.1.4. Strategia systemu wdrażania funduszy europejskich

Planując proces wdrażania środków unijnych należy w pierwszej kolejności przeprowadzić analizę aktualnych potrzeb oraz wyznaczyć cele, jakie powinniśmy osiągnąć. Następnym krokiem powinno być określenie zasobów, jakie możemy przeznaczyć na realizację wyznaczonych celów, a także określić ewentualne ryzyka. To krótkie przedstawienie procesu planowania przedsięwzięcia można zastosować zarówno w skali makro – wdrażając 67 mld euro przyznanych Polsce na politykę spójności, jak i mikro – realizując projekt zakupu urządzeń na potrzeby wzmocnienia konkurencyjności przedsiębiorcy. Niezależnie od wartości projektu, należy zaplanować działania mające na celu jego prawidłową realizację.

W przypadku unijnej polityki spójności proces ten został zdefiniowany w przepisach wspólnotowego prawa wtórnego i odzwierciedla strategiczne podejście do niego Wspólnoty Europejskiej. Pierwszym elementem, który zawiera charakterystyczne dla całej polityki spójności cechy planowania, jest wieloletnie programowanie wdrażania funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności oraz określenie celów, które będą realizowane w perspektywie 7 najbliższych lat, tj. 2007-2013. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 definiuje cele polityki spójności oraz kryteria otrzymania przez poszczególne państwa wsparcia z funduszy unijnych[189]. Niektóre zasady są wynikiem reformy polityki strukturalnej

---

wspólnotowych i krajowych. Drugim elementem kontroli na poziomie programu operacyjnego jest sprawdzenie, czy współfinansowane ze środków unijnych towary i usługi zostały dostarczone oraz czy wydatki przedstawione przez beneficjentów zostały rzeczywiście poniesione. Czynności wykonywane w ramach weryfikacji na potrzeby zarządzania polegają przede wszystkim na weryfikacji dokumentacji składanej przez beneficjentów oraz kontroli na miejscu realizacji projektu.

[187] Działania sprawdzające wykonywane przez instytucje audytową polegają przede wszystkim na: 1) zapewnieniu prowadzenia audytów w celu weryfikacji skutecznego funkcjonowania systemu zarządzania i kontroli programu operacyjnego (audyt systemowy); 2) zapewnieniu prowadzenia audytów operacji na podstawie stosownej próby, w celu weryfikacji zadeklarowanych wydatków. Czynności sprawdzające polegają na wyborze próby projektów oraz kontroli wydatków dokonanych przez beneficjentów. Funkcję instytucji audytowej w Polsce pełni Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów. Zadania GIKS w zakresie audytów środków unijnych wykonują służby kontroli skarbowej oraz audytu wewnętrznego.

[188] Czynności kontrolne na poziomie wspólnotowym są prowadzone przez: 1) audytorów Komisji Europejskiej; 2) Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO), 3) Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF).

[189] Są to: 1) Cel Konwergencja (251,1 mld euro z: EFRR, EFS i Funduszu Spójności), który ma za zadanie przyspieszenie procesów rozwoju najsłabiej rozwiniętych państw członkowskich i regionów, m.in. przez: poprawę warunków zatrudnienia, inwestycje w kapitał rzeczowy oraz ludzki, rozwój społeczeństwa opartego na wiedzy, a także ochronę i poprawę środowiska naturalnego. Wart podkreślenia jest fakt, iż wszystkie regiony Polski zostały zakwalifikowane do otrzymania

Wspólnoty Europejskiej oraz powiązania jej celów z założeniami odnowionej Strategii Lizbońskiej (zasada earmarking[190]), a także powiązania obowiązków państwa członkowskiego z kwotą otrzymywanych środków finansowych (zasada proporcjonalności[191]).

Głównym elementem procesu planowania wspólnotowej polityki spójności jest przyjęcie przez Radę Unii Europejskiej – zgodnie z postanowieniami rozporządzenia ogólnego – strategicznych wytycznych Wspólnoty dla spójności[192]. W dniu 6 października 2006 r. Rada Unii Europejskiej przyjęła stosowną decyzję (2006/702/WE)[193], co w konsekwencji otworzyło państwom członkowskim drogę do rozpoczęcia rozmów z Komisją Europejską na temat narodowych strategicznych ram odniesienia oraz wynikających z nich programów operacyjnych. Należy także podkreślić, iż termin przyjęcia wytycznych ma istotne znaczenie dla opracowania przez państwa członkowskie dokumentów programowych. Zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006[194], każde państwo członkowskie jest zobligowane do dostarczenia do Komisji Europejskiej narodowych strategicznych ram odniesienia w terminie 5 miesięcy od dnia przyjęcia wytycznych.

Zgodnie z wytycznymi, których zapisy wielokrotnie odnoszą się do odnowionej strategii lizbońskiej[195], programy współfinansowane poprzez politykę spójności powinny dążyć do ukierunkowania priorytetów na trzy główne cele[196]:

środków z celu Konwergencja. Ponadto Polska spełnia kryteria, które umożliwią korzystanie ze środków finansowych Funduszu Spójności. 2) Cel Konkurencyjność regionalna i zatrudnienie (49,1 mld euro z: EFRR, EFS), którego podstawowym zadaniem jest zwiększenie konkurencyjności i atrakcyjności regionów oraz zatrudnienia. Realizacja celu powinna odbywać się przede wszystkim poprzez zwiększenie i poprawę jakości inwestycji w kapitał ludzki, inwestowanie w innowacyjne rozwiązania oraz przedsiębiorczość, a także promowanie społeczeństwa opartego na wiedzy, jak również rozwój rynków pracy sprzyjających integracji społecznej. 3) Cel Europejska Współpraca Terytorialna (7,7 mld euro z EFRR), który jest przede wszystkim ukierunkowany na umacnianie współpracy transgranicznej poprzez wspólne inicjatywy lokalne i regionalne, a także wzmacnianie współpracy transnarodowej oraz międzyregionalnej.

[190] Art. 9, ust. 3 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

[191] Art. 13 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

[192] Wytyczne określają priorytetowe cele polityki spójności oraz wskazują obszary gospodarki, które wymagają nakładów finansowych w okresie 2007-2013. Przedstawione w wytycznych cele muszą znaleźć swoje odzwierciedlenia w krajowych zasadach planowania oraz programowania wykorzystania funduszy unijnych. W związku z ciągłym procesem zmian gospodarczych i społecznych poszczególnych państw członkowskich, przepisy prawa wspólnotowego umożliwiają dokonanie przeglądu wytycznych Wspólnoty. Natomiast wynik oceny nie wymaga od państwa członkowskiego zmiany krajowych dokumentów programowych. Por.: art. 25 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

[193] Dz. Urz. UE L 291 z dnia 21.10.2006, s. 11.

[194] Por.: art. 28 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

[195] *Wspólne działanie na rzecz wzrostu i zatrudnienia. Nowy początek strategii lizbońskiej*, komunikat na wiosenne posiedzenie Rady Europejskiej – z dnia 2.02.2005, COM(2005) 24.

[196] Oficjalna strona internetowa Unii Europejskiej, http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docoffic/2007/osc/index_pl.htm

1) zwiększenie atrakcyjności państw członkowskich, regionów i miast poprzez poprawę dostępności, zapewnienie odpowiedniej jakości i poziomu usług oraz zachowanie ich potencjału środowiskowego;
2) wspieranie innowacyjności, przedsiębiorczości oraz rozwoju gospodarki opartej na wiedzy poprzez wykorzystanie możliwości w dziedzinie badań naukowych i innowacji, w tym nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych;
3) tworzenie lepszych miejsc pracy oraz większej ich liczby poprzez zainteresowanie większej liczby osób zdobyciem zatrudnienia oraz działalnością gospodarczą, zwiększenie możliwości adaptacyjnych pracowników i przedsiębiorstw oraz zwiększenie inwestycji w kapitał ludzki.

Strategiczne wytyczne Wspólnoty dla spójności można określić jako kluczowy element architektury nowego podejścia do polityki regionalnej w latach 2007-2013, który stanowi swego rodzaju most łączący postanowienia rozporządzeń w sprawie funduszy strukturalnych oraz Funduszu Spójności z programami operacyjnymi państw członkowskich. Planowanie działań mających na celu wykorzystanie środków funduszy strukturalnych lub Funduszu Spójności odbywa się bowiem także na poziomie państwa członkowskiego. Opracowanie strategicznych celów realizacji polityki spójności w odniesieniu do warunków społecznych i gospodarczych państwa członkowskiego odbywa się poprzez narodowe strategiczne ramy odniesienia (NSRO). Zgodnie z postanowieniami rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 11 lipca 2006 r. ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności i uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 – państwo członkowskie kwalifikujące się do interwencji w ramach celu Konwergencja oraz celu Konkurencyjność regionalna i zatrudnienia, jest zobowiązane do przygotowania Narodowych Strategicznych Ram Odniesienia. Dokument ten ma na celu zapewnienie zgodności kierunków wdrażania funduszy w państwach członkowskich ze strategicznymi wytycznymi Wspólnoty. NSRO stanowią w każdym państwie podstawowy dokument planowania realizacji polityki spójności, który określa wdrażanie środków unijnych w ramach programów operacyjnych. W przypadku korzystania przez państwo członkowskie z instrumentów finansowych w ramach celu Europejska Współpraca Terytorialna (EWT), NSRO kształtują również sposób wdrażania programów w ramach tego celu. Należy także zaznaczyć, iż NSRO wymagają częściowego zatwierdzenia przez Komisję Europejską. Akceptacja dokumentu przez Wspólnotę Europejską wskazuje na jej aktywny udział w programowaniu priorytetów polityki strukturalnej. Analizując wspólnotowe oraz krajowe dokumenty opisujące zarządzanie środkami unijnymi można stwierdzić, iż NSRO łączą priorytetowe cele Wspólnoty Europejskiej z kierunkami działania państwa członkowskiego. Informacje zawarte w NSRO powinny zgodnie z przepisami rozporządzenia zawierać przede wszystkim: 1) analizę dysproporcji, słabości oraz potencjału rozwojowego, przy uwzględnieniu tendencji występujących w gospodarce europejskiej oraz światowej; 2) strategię rozwoju kraju

oraz poszczególnych regionów, w odniesieniu do warunków społeczno-gospodarczych oraz terytorialnych, która została opracowana na podstawie wyników przeprowadzonej analizy; 3) wykaz programów operacyjnych (wyłącznie w przypadku celu Konwergencja oraz Konkurencyjność regionalna i zatrudnienia); 4) indykatywną roczną alokację każdego funduszu w stosunku do poszczególnych programów operacyjnych. Ponadto – państwa członkowskie korzystające ze środków spójności w ramach celu Konwergencja muszą przedstawić w NSRO dodatkowe informacje m.in. na temat działań przewidywanych w celu zwiększenia wydajności administracji oraz całkowitą kwotę środków przewidzianych na wsparcie w ramach Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Obszarów Wiejskich (EFRROW) i Europejskiego Funduszu Rybackiego.

Celem strategicznym Narodowej Strategii Spójności jest *„(...) tworzenie warunków dla wzrostu konkurencyjności gospodarki polskiej opartej na wiedzy i przedsiębiorczości, zapewniającej wzrost zatrudnienia oraz wzrost poziomu spójności społecznej, gospodarczej i przestrzennej”*[197]. Planowanie każdego przedsięwzięcia wymaga określenia celów cząstkowych (horyzontalnych), które pozwolą na wdrożenie celu strategicznego. Rząd polski określił 6 celów horyzontalnych, które wpisują się w priorytety określone w strategicznych wytycznych Wspólnoty dla spójności[198]: 1) poprawa jakości funkcjonowania instytucji publicznych oraz rozbudowa mechanizmów partnerstwa; 2) poprawa jakości kapitału ludzkiego i zwiększenie spójności społecznej; 3) budowa i modernizacja infrastruktury technicznej i społecznej mającej podstawowe znaczenie dla wzrostu konkurencyjności Polski; 4) podniesienie konkurencyjności i innowacyjności przedsiębiorstw, w tym szczególnie sektora wytwórczego o wysokiej wartości dodanej oraz rozwój sektora usług; 5) wzrost konkurencyjności polskich regionów i przeciwdziałanie ich marginalizacji społecznej, gospodarczej i przestrzennej; 6) wyrównywanie szans rozwojowych i wspomaganie zmian strukturalnych na obszarach wiejskich.

Zgodnie z NSRO, realizacja celu horyzontalnego oraz celów cząstkowych będzie się odbywała w oparciu o 16 programów regionalnych (wdrażanych na poziomie województw) oraz 5 programów krajowych (zarządzanych przez administrację centralną).

Kolejnym ważnym elementem NSRO jest określenie instytucjonalnego systemu realizacji polityki spójności. Koordynację realizacji polityki spójności w ramach celu Konwergencja oraz celu Europejska Współpraca Terytorialna sprawuje minister właściwy ds. rozwoju regionalnego. W związku z wyłączeniem z polityki spójności działań wspierających rozwój obszarów wiejskich oraz politykę rybołówstwa, konieczne stało się wprowadzenie mechanizmów koordynacji pomiędzy tymi instrumentami a funduszami strukturalnymi[199].

---

[197] *Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013...,* op. cit., s. 40.

[198] Por.: oficjalna strona internetowa Ministerstwa Rozwoju Regionalnego, http://www.mrr.gov.pl/Aktualnosci/Polska+w+czolowce+negocjacji.htm

[199] Potwierdzeniem ww. obowiązku są przepisy rozporządzenia ogólnego, które zobowiązują państwa członkowskie korzystające z Funduszu Spójności do uzgadniania działań pomiędzy progra-

TABELA 3.2.

Podział środków wg programów operacyjnych i instrumentów

Program operacyjny	Instrument finansujący	Środki Wspólnoty Europejskiej
Infrastruktura i Środowisko	EFRR i Fundusz Spójności	27,9 mld euro (41,9% całości środków)
Innowacyjna Gospodarka	EFRR	16,6 mld euro (24,9% całości środków)
Kapitał Ludzki	EFS	9,7 mld euro (14,6% całości środków)
16 Regionalnych Programów Operacyjnych	EFRR	8,3 mld euro (12,4% całości środków)
Rozwój Polski Wschodniej	EFRR	2,3 mld euro (3,4% całości środków
Pomoc Techniczna	EFRR	0,5 mld euro (0,8% całości środków)
Europejska Współpraca Terytorialna	EFRR	0,7 mld euro

Źródło: opracowanie własne na podstawie NSRO.

Należy w tym miejscu odnieść się także do polskich rozwiązań, które wspólnotową politykę spójności realizują w ramach kompleksowej polityki rozwoju kraju. Zgodnie z ustawą z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, podstawowym dokumentem określającym kierunki, cele oraz ramy wdrażania polityki rozwoju Polski jest strategia rozwoju kraju (SRK). Projekt strategii jest przygotowywany przez Ministra Rozwoju Regionalnego oraz zatwierdzany przez Radę Ministrów. Warto podkreślić, iż strategia rozwoju kraju jest dokumentem opisującym długookresowe działania, obejmujące okres co najmniej 7 lat. W związku z faktem, iż sytuacja społeczno-gospodarcza państwa może ulegać w tym okresie znaczącym zmianom, ustawa przewiduje aktualizację strategii nie rzadziej niż raz na cztery lata. Biorąc pod uwagę stopień wdrażania strategii oraz osiąganie określonych w niej celów, przyjęcie takich rozwiązań powinno usprawnić realizację polityki rozwoju, poprzez dostosowywanie strategii do panującej sytuacji społeczno-gospodarczej kraju[200].

---

mami operacyjnymi oraz wsparciem z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Obszarów Wiejskich, Europejskiego Funduszu Rybackiego, a także Europejskiego Banku Inwestycyjnego. Zadania związane z koordynacją działań ma w Polsce realizować działający pod przewodnictwem ministra właściwego ds. rozwoju regionalnego Komitet Koordynacyjny. W jego skład wchodzą przedstawiciele ministrów zaangażowanych we wdrażanie poszczególnych programów operacyjnych, instytucji zarządzających regionalnymi programami operacyjnymi, ministra właściwego do spraw finansów publicznych, ministra odpowiedzialnego za realizację strategii lizbońskiej (Minister Gospodarki) oraz ministra odpowiedzialnego za realizowanie zadań z zakresu polityki rolnej i polityki rybołówstwa. Por.: art. 27, ust. 4, pkt g) rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

[200] Pomimo faktu, iż Strategia Rozwoju Kraju na lata 2007-2015 przyjęta w dniu 29 listopada 2006 r. przez Radę Ministrów nie jest typowym (wiążącym) aktem prawa krajowego – jej znajo-

Określanie finansowego wkładu funduszy w realizację NSRO oraz programów operacyjnych przebiega zgodnie z postanowieniami rozporządzenia ogólnego[201]. Udział funduszy strukturalnych w finansowaniu przedsięwzięć zależy przede wszystkim od: 1) wagi konkretnych problemów, które mają być współfinansowane z funduszy; 2) znaczenia wybranych w ramach programu operacyjnego priorytetów; 3) ochrony i poprawy jakości środowiska naturalnego, przede wszystkim poprzez stosowanie zasady ostrożności, zasady działania zapobiegawczego oraz zasady „zanieczyszczający płaci"; 4) udziału prywatnych źródeł finansowania, w szczególności w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego; 5) włączenia współpracy międzyregionalnej, do programów operacyjnych realizowanych w ramach celów Konwergencja oraz Konkurencyjność regionalna i zatrudnienie[202].

Kolejnym usprawnieniem wydatkowania środków unijnych będzie możliwość ustalania przez państwa członkowskie zasady kwalifikowalności wydatków, a nie jak miało to miejsce w poprzedniej perspektywie budżetowej – przez przepisy wspólnotowe.

Zasady oraz przepisy dotyczące wyboru projektów są określane przez poszczególne państwa członkowskie. Przyjęty w Polsce system wyboru projektów wynika z uchwalonej w dniu 6 grudnia 2006 r. ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju. Postanowienia ustawy wprowadzają następującą systematykę projektów, które mogą otrzymać dofinansowanie w ramach wdrażania programów operacyjnych*:*

1) projekty indywidualne – których specyfika polega na określeniu w programie operacyjnym beneficjenta uprawnionego do otrzymania środ-

---

mość ułatwi przyszłym projektodawcom określenie obszarów, które mogą być finansowane ze środków krajowych oraz unijnych. Strategia jest kluczowym dokumentem określającym priorytetowe cele rozwoju w perspektywie najbliższych lat. Jednocześnie treść strategii precyzuje warunki konieczne do zapewnienia rozwoju. Warto podkreślić, iż horyzont czasowy Strategii wykracza poza okres perspektywy finansowej 2007-2013, obejmując dodatkowo dwa lata, w trakcie których będą kontynuowane przedsięwzięcia finansowane ze środków unijnych przyznanych Polsce (tzw. zasada n+2). Strategia nie jest dokumentem wymaganym przez UE w ramach wdrażania środków unijnych, a jedynie odzwierciedleniem krajowego podejścia do polityki spójności. Głównym celem Strategii jest podniesienie poziomu oraz jakości życia poszczególnych obywateli i rodzin. Przez podniesienie poziomu życia należy przede wszystkim rozumieć wzrost dochodów gospodarstw domowych oraz podwyższenie poziomu wykształcenia społeczeństwa i podnoszenie kwalifikacji obywateli. Ponadto cel główny jest osiągany także poprzez wzrost zatrudnienia i wydajności pracy, podniesienie bezpieczeństwa oraz możliwość korzystania z funkcjonalnej, a także łatwo dostępnej infrastruktury technicznej i społecznej. Środki finansowe na realizację Strategii Rozwoju Kraju mają pochodzić zarówno z zasobów krajowych, jak i zagranicznych. Najważniejszym źródłem finansowania są środki wspólnotowe przyznane Polsce na realizację w latach 2007-2013 polityki strukturalnej (67,3 mld euro w cenach bieżących) oraz przeznaczone m.in. na wspieranie restrukturyzacji rolnictwa (13,2 mld euro w cenach bieżących), a także rybołówstwa (0,7 mld euro w cenach z 2004 r.). Por.: Oficjalna strona internetowa Ministerstwa Rozwoju Regionalnego, http://www.mrr.gov.pl/srk.

[201] Art. 52 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

[202] Ibidem.

ków, jednocześnie nie konkretyzując samego projektu, a jedynie określając jego zakres tematyczny;
2) projekty systemowe – które polegają na dofinansowaniu środkami programu operacyjnego zadań realizowanych przez organy administracji publicznej i jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, określonych dla tych instytucji w odrębnych przepisach prawa;
3) projekty wyłonione w drodze konkursu;
4) projekty o wartości netto powyżej 25 mln euro (tzw. duże projekty) – których nie można zaklasyfikować do projektów indywidualnych, systemowych lub wybranych w drodze konkursu. Postanowienia ustawy precyzują, iż projekty powyżej 25 mln euro muszą być zatwierdzane na wniosek instytucji zarządzającej odpowiednio przez Radę Ministrów (krajowe programy operacyjne) lub przez właściwy sejmik województwa (regionalne programy operacyjne).

Dla samorządów gminnych podstawowym typem projektu są projekty indywidualne, a źródłem ich dofinansowania – regionalne programy operacyjne. Nie jest to jednak reguła bezwzględna. Choć gminy na ogół występują o środki unijne samodzielnie, w związku z inwestycjami („projekty twarde"), to jednak pojawiają się sytuacje, gdy o dofinansowanie „projektów miękkich" z POKL występują związki samorządowe.

PRZYKŁAD 3.5.

Związek Gmin Wiejskich Województwa Podlaskiego uzyskał dotację z POKL, Priorytet V, Dobre Rządzenie. Działanie 5.2 Wzmocnienie potencjału administracji samorządowej. Poddziałanie 5.2.1 Modernizacja zarządzania w administracji samorządowej, dzięki czemu wspólnie z Wydziałem Prawa Uniwersytetu w Białymstoku (zwycięzca przetargu) zorganizował i przeprowadza studia podyplomowe na kierunkach: Prawo Administracyjne i Prawo w Administracji Samorządowej.

3.3.2. Kluczowe warunki i zasady proceduralne pozyskiwania środków współfinansowanych przez UE

3.3.2.1. Zarządzanie projektami europejskimi

Zarządzanie projektami finansowanymi z funduszy europejskich jest już od kilku lat (okres środków przedakcesyjnych oraz funduszy strukturalnych po wstąpieniu Polski do UE) nierozłącznym elementem wspierania rozwoju gospodarczego i społecznego w Polsce. Skuteczne wykorzystanie pozyskanych środków zależy w znacznym stopniu od dobrego planowania i skutecznej realizacji projektów finansowanych ze środków europejskich, czyli od efektywnego zarządzania tymi projektami.

Zarządzanie jest zespołem działań (obejmującym planowanie i podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie tj. kierowanie ludźmi i kontrolowanie) skierowanych na zasoby organizacji (ludzkie, finansowe, rzeczowe, informacyjne) i wykorzystywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny[203]. Przedmiotem zarządzania często są projekty.

Zarządzanie projektami podlega różnorodnym typologiom. M. Pawlak dokonuje rozróżnienia na zarządzanie funkcjonalne, instytucjonalne, instrumentalne i personalne[204]. W funkcjonalnym rozpatrywaniu zarządzania projektami bierze się pod uwagę, co należy robić (jakie są funkcje). Na pierwszym planie można tu umieścić następujące aspekty cząstkowe: 1. Prace przygotowawcze w sensie planowania projektu; 2. Sterowanie projektem i kontrolę realizacji; 3. Ustalanie i przekazywanie idei i wyników (informowanie, dokumentowanie i komunikowanie się związane z realizacją projektu).

Zarządzanie projektami w sensie instytucjonalnym rozpatruje przede wszystkim struktury organizacyjne zarządzania projektami i ich umiejscowienie w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, a także aspekty personalne. Zajmuje się ono np.: 1. Wyborem odpowiedniego modelu organizacyjnego; 2. Organizacyjnym włączeniem grupy projektowej do struktury zarządzania przedsiębiorstwem; 3. Określeniem instancji decyzyjnych.

Zarządzanie projektami ma także bardzo ważny wymiar instrumentalny (narzędziowy), którego treścią jest określenie sposobu realizacji prac. Chodzi tu w szczególności o techniki planowania i kontrolowania, techniki rozwiązywania problemów, projektowania systemów, formułowania celów, techniki oceny i decydowania. Ostatni z wymienionych wymiarów zarządzania projektami to kierowanie grupą projektową. Chodzi tu w szczególności o powołanie odpowiedniej osoby do pełnienia funkcji kierownika projektu, utworzenie zespołu osób realizujących projekt, organizowanie ich współpracy, procesu komunikowania się, motywowania, rozwiązywania konfliktów, postępowania z oporem przed zmianami, które są nieodłączną cechą projektów[205].

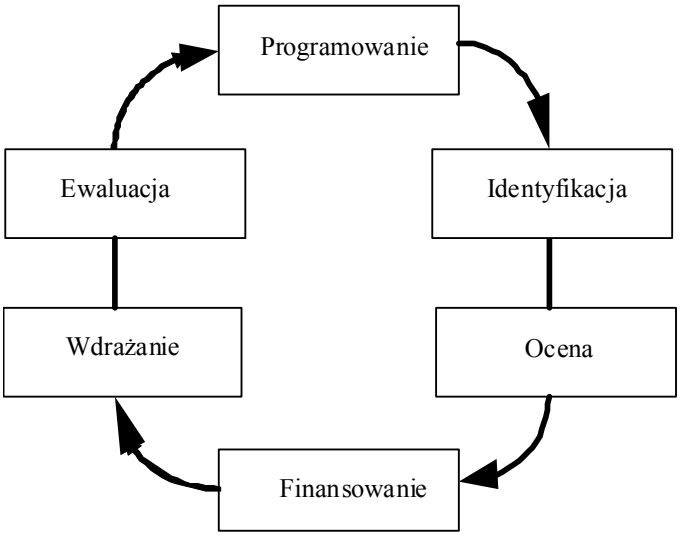
Generalnie projekty mają charakter nietypowy, co może wiązać się z pewną dozą niepewności, jeśli chodzi o ukończenie projektu. Jednak nie chodzi o samo ukończenie projektu, ale zrealizowanie go zgodnie z zaplanowanym budżetem, harmonogramem rzeczowym i czasowym, zgodnie z zakładanymi wskaźnikami określonymi w projekcie. Dlatego menedżerowie zarządzający projektami dla ułatwienia realizacji projektu dzielą go na fazy, by móc łatwiej i sprawniej kontrolować postęp prac projektowych. R. Duncan określa takie rozwiązanie mia-

[203] Przy czym sprawny to wykorzystujący zasoby mądrze i bez zbędnego marnowania; skuteczny to działający z powodzeniem. Patrz: R.W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 36. Por.: R. Haberfellner, *Projectmanagement*, [w:] *Handwurterbuch der Organisation*, Verlag C.E. Poeschel, Stutgarttgart 1992, s. 2090 (zarządzanie jako proces podejmowania decyzji i ich realizacji); P.F. Drucker, *Myśli przewodnie Druckera*, Wyd. MT Biznes, Warszawa 2002, s. 26-28.
[204] M. Pawlak, *Zarządzanie projektami*, Wyd. PWN, Warszawa 2007, s. 28.
[205] Ibidem.

nem „cyklu życia projektu”[206]. Stosunkowo popularnym modelem cyklu życia projektu jest tzw. model Bauma. Pierwotnie składały się nań cztery etapy[207]: identyfikacja, przygotowanie, analiza i wybór oraz realizacja. Później ten model został uzupełniony o etap oceny i w podobnym kształcie został zaadaptowany na gruncie Komisji Europejskiej i jej agend pomocowych. Jakkolwiek na przestrzeni lat model ten ewoluował wraz ze zmianami polityk UE i rozwojem metod planowania projektów. Natomiast jego podstawowy i uniwersalny kształt można przedstawić jak na Schemacie 3.2.[208]

SCHEMAT 3.2.

Cykl projektu



Źródło: *Manual Project Cycle Management,* European Commission, EuropeAid Co-operation Office, General Affairs, Evaluation, Brussels 2001.

W uproszczeniu: 1) Etap programowania sprowadza się do ustalenia ogólnych wytycznych i zasad współpracy Unii Europejskiej z danym krajem. Polega on na *uzgodnieniu sektorowych i tematycznych kierunków pomocy unijnej oraz zarysowaniu pomysłów na projekty i programy.* 2) W fazie identyfikacji analizowane są problemy, potrzeby oraz interesy ewentualnych adresatów pomocy, a także następuje identyfikacja pomysłów na projekty i inne działania, jak również dokonuje się ich wstępnej selekcji pod kątem ewentualnej dalszej analizy.

[206] R.W. Duncan, *A Guide to the Project Management Body of Knowledge*, Project Management Institute, Four Campus Boulevard 1996, p. 11.
[207] S.R. Platt, I. Lomas, *Projekty oraz ich etapowanie,* [w:] J. Kawala (red.), *Planowanie i realizacja inwestycji na obszarach wiejskich*, Brytyjski Fundusz Know-How, Warszawa 2000, s. 26.
[208] Za: *Manual Project Cycle Management,* European Commission, EuropeAid Co-operation Office, General Affairs, Evaluation, Brussels 2001, p. 3-4.

3) Na etapie oceny wstępnej (czasami nazywanej też fazą opracowywania, przygotowywania, formułowania lub oceny *ex-ante*) wszystkie istotne aspekty koncepcji programu lub projektu poddawane są analizie, której głównymi zagadnieniami są odpowiedniość wobec problemów oraz wykonalność. Na tym etapie opracowywane są harmonogramy, macierze projektów, czy studia wykonalności. Na końcu tego etapu podejmowana jest decyzja o ewentualnym zaproponowaniu projektu do finansowania. 4) W fazie finansowania negocjowana jest, a następnie podejmowana *decyzja o finansowaniu projektu*. Potem podpisywana jest oficjalna umowa o realizacji pomocy finansowej. 5) Wdrażanie pomocy odbywa się poprzez zakontraktowanie robót, dostaw lub usług oraz ich realizację przez wykonawcę. 6) Ewaluacja to systematyczna i obiektywna ocena ukończonego lub realizowanego projektu, programu lub polityki, planu, wdrażania i wyników. Jej celem jest ustalenie odpowiedniości oraz skuteczności realizacji celów, oddziaływania i trwałości oraz wyciągnięcie ewentualnych wniosków dla procesu decyzyjnego.

Dążąc do obiektywizacji można metodologię UE zweryfikować zastosowaniem wobec projektów europejskich cyklu życia projektu Organizacji Narodów Zjednoczonych ds. Rozwoju Przemysłowego – UNIDO (tzw. Cykl UNIDO). Model ten związany jest z podziałem cyklu projektu inwestycyjnego na fazy: 1) przedinwestycyjną, 2) inwestycyjną i 3) operacyjną.

W fazie przedinwestycyjnej przygotowywane są analizy i dokumenty, na podstawie których podejmowana jest decyzja o realizacji projektu. Obejmuje ona kilka etapów:

- analizę możliwości inwestycyjnych (studium możliwości);
- analizę wariantów i wstępną selekcję;
- sformułowanie koncepcji projektu we wstępnym studium przedrealizacyjnym (*pre-feasibility study*);
- ostateczną wersję projektu (studium wykonalności);
- ocenę projektu;
- podjęcie decyzji inwestycyjnej[209].

Faza inwestycyjna rozpoczyna się wraz z podjęciem decyzji o wdrożeniu projektu i obejmuje szeroki zakres działań konsultingowych i inżynieryjnych, które sprowadzają się do szeroko rozumianego zarządzania projektem i składać się nań mogą:

- stworzenie prawnej, finansowej i organizacyjnej bazy dla realizacji projektu;
- nabycie i transfer technologii oraz podstawowe projektowanie techniczne;
- szczegółowe projektowanie techniczne i kontraktowanie wraz z przygotowaniem i przeprowadzeniem przetargu;
- nabycie gruntu, prace budowlane i instalacyjne;

[209] W. Behrens, P.M. Hawanek, *Poradnik przygotowywania przemysłowych studiów feasibility,* United Nations Industrial Development Organization, Warszawa 1993, s. 11.

- marketing przedprodukcyjny;
- rekrutacja i szkolenie pracowników;
- odbiór zakładu i rozruch[210].

Faza operacyjna związana jest zaś z bieżącą eksploatacją wybudowanej infrastruktury.

W przypadku niektórych inwestycji te trzy fazy powinny zostać uzupełnione o fazę likwidacyjną, związaną z koniecznością „posprzątania po sobie" w przypadku zakończenia działalności w danym miejscu[211].

W kontekście planowania operacyjnego kluczowe znaczenie mają etapy identyfikacji i przygotowania projektu, w wyniku których powstaje koncepcja projektu oraz jego opis. Koncepcja projektu odpowiada na pytania o:

- główne cele projektu,
- potrzeby, które projekt zaspokaja,
- alternatywne sposoby ich zaspokojenia,
- dostępność potencjalnych zasobów do jego realizacji,
- zgodność z innymi dokumentami programowymi,
- możliwość pozyskania partnerów do realizacji projektu,
- możliwy zakres uspołecznienia prac,
- oddziaływanie na środowisko,
- wsparcie polityczne i administracyjne projektu[212].

Dalsze prace analityczne powinny doprowadzić do skonkretyzowania kompletnego planu całego przedsięwzięcia. W tym sensie planowanie projektów staje się podstawową metodą planowania rozwoju organizacji na poziomie operacyjnym, ponieważ określa sposoby realizacji najważniejszych przedsięwzięć rozwojowych. Jest również niezbędne w procesie pozyskiwania funduszy pomocowych na ich współfinansowanie, ponieważ projekt jest najmniejszą i podstawową jednostką stanowiącą przedmiot wsparcia ze środków funduszy strukturalnych[213].

W zakresie formułowania i przygotowania projektu/programu Komisja Europejska wykorzystuje oraz zaleca krajom beneficjentom pomocy stosowanie analitycznego i zarządczego narzędzia w postaci Metody/Analizy Ram Logicznych *(Logical Framework Approach/Analysis* – LFA*)*. Jest to bardzo efektywna metoda zarządzania projektem, która w ciągu ostatnich trzydziestu lat stała się powszechnie stosowaną techniką zarządzania programami rozwoju. U podstaw jej opracowania legło przekonanie, że kluczem do poprawy wyników realizowanych projektów i ich oddziaływania społeczno-ekonomicznego jest wzmocnienie procesu planowania w ramach logicznego i koherentnego systemu zarządzania,

---

[210] Ibidem, s. 23.
[211] Por.: R. Burke, *Project Management. Planning and Control*, John Wiley & Sons, Wiltshire 1993, p. 14.
[212] S.R. Platt, I. Lomas, *Identyfikacja projektu*, [w:] J. Kawala (red.), *Planowanie i realizacja inwestycji na obszarach wiejskich*, Brytyjski Fundusz Know-How, Warszawa 2000, s. 32-33.
[213] *Polska. Narodowy Plan Rozwoju 2004-2006,* Ministerstwo Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2003, s. 190.

cechującego się jasno zdefiniowanymi celami oraz osiągalnymi i mierzalnymi efektami.

SCHEMAT 3.3.

Matryca logiczna projektu

Logika interwencji	Obiektywnie Weryfikowalne Wskaźniki	Źródła weryfikacji	Założenia
Cel główny: -	-	-	-
Cel bezpośredni: -	-	- -	- -
Wyniki: - - -	- - -	- -	- - -
Działania: - - -	*Środki:* - - -	*Koszty:* -	
			Warunki wstępne: - -

Źródło: opracowanie własne na podstawie literatury przedmiotu oraz praktyki.

Matryca logiczna projektu pozwala zdefiniować działania rozwojowe w sposób prosty, logiczny i zwięzły, poprzez powiązanie celów oraz niezbędnych nakładów i ich rezultatów ze wskaźnikami osiągnięć, źródłami ich weryfikacji oraz zakładanymi zjawiskami, których zaistnienie warunkuje realizację celów projektu. Wszystkie te informacje zawarte są w prostej tabeli, która mieści się na kartce formatu A4.

W najprostszym skrócie matryca LogFrame systematyzuje hierarchię celów projektu i chociaż nie ma limitu liczby poziomów celów, to klasyczna matryca zawiera cztery poziomy logiki interwencji[214], bo tak hierarchia celów jest określana w terminologii funduszy pomocowych Unii Europejskiej. Dlatego dalsza prezentacja tej metody zostanie oparta na modelu zawartym w wydanym przez Komisję Europejską specjalnym podręczniku[215], przy świadomości istnienia różnych wersji matrycy, które funkcjonowały w ramach funduszy przedakcesyj-

[214] Australijska Agencja Rozwoju Międzynarodowego AusAID posługuje się matrycą o 5 poziomach celów.
[215] *Manual Project Cycle Management*…, op. cit., p. 17-23.

nych oraz systemu wskaźników funduszy strukturalnych, który odbiega od poziomów interwencji zawartych w prezentowanej poniżej matrycy. Jednakże te odrębności zostaną zaprezentowane w dalszej części opracowania.

Matryca LogFrame składa się z czterech kolumn i czterech rzędów. Kolumny tabeli to *logika pionowa,* która zgodnie z hierarchią celów określa: przedmiot projektu i jego cele, wyjaśnia związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy poszczególnymi poziomami interwencji oraz określa ważne założenia i obszary niepewności będące poza kontrolą kierownika projektu. Natomiast wiersze tabeli to *logika pozioma* opisująca sposób pomiaru efektów projektu oraz zasobów wykorzystywanych do jego realizacji, który przeprowadzany jest na bazie kluczowych wskaźników wykonania oraz źródeł ich weryfikacji.

Pierwsza kolumna Matrycy LogFrame nosi nazwę „Logika interwencji". Wytycza ona podstawową strategię projektu. Ujęte w tej kolumnie cztery poziomy celów definiowane są w następujący sposób:

- **główne cele** projektu wyjaśniają jego znaczenie dla społeczeństwa w kontekście długoterminowych korzyści dla beneficjentów końcowych oraz szerszych korzyści dla innych grup. Sam projekt zaś tylko przyczynia się do jego realizacji, czyli współtworzy którąś z gałęzi drzewa celów głównego celu projektu;
- **bezpośredni cel projektu** jest osiągany poprzez wdrażanie projektu i trwa dłużej niż sam projekt. Cel powinien dotyczyć kluczowych problemów i należy go rozumieć jako trwałe korzyści dla grupy docelowej. Dla jednego projektu należy określić wyłącznie jeden centralny cel projektu;
- **wyniki/rezultaty** są efektami podejmowanych działań, których połączenie prowadzi do realizacji celu projektu, a mianowicie rozpoczęcie korzystania z trwałych korzyści przez grupę docelową;
- **działania** – czynności, które należy podjąć w celu osiągnięcia wyników. Są one podsumowaniem działalności podejmowanej w ramach projektu.

Logika interwencji określa sposób, w jaki projekt przyczynia się do osiągnięcia celu głównego. Następuje to poprzez realizację celu bezpośredniego, który jest generowany przez kumulację wyników projektu, które znowu są rezultatem podjętych – przy wykorzystaniu zmobilizowanych środków (zasobów) – szczegółowych działań (czynności).

Druga kolumna matrycy określa obiektywnie weryfikowalne wskaźniki dla poszczególnych poziomów interwencji, czyli w sposób operacyjny opisuje pod kątem ilościowym i jakościowym postęp oraz zakres realizacji celów głównego i bezpośredniego oraz wyników projektu.

Trzecia kolumna matrycy to źródła weryfikacji wskaźników. Określają one gdzie i w jakiej formie można znaleźć informacje o kształtowaniu się wskaźników opisujących poszczególne poziomy logiki interwencji. W kolumnie tej należy dla każdego wskaźnika określić:

- format, w jakim informacje te będą dostępne (raporty, badania, publikacje itp.),

– przez kogo odpowiednie dane powinny być pozyskiwane,
– jak często informacje powinny być pozyskiwane.

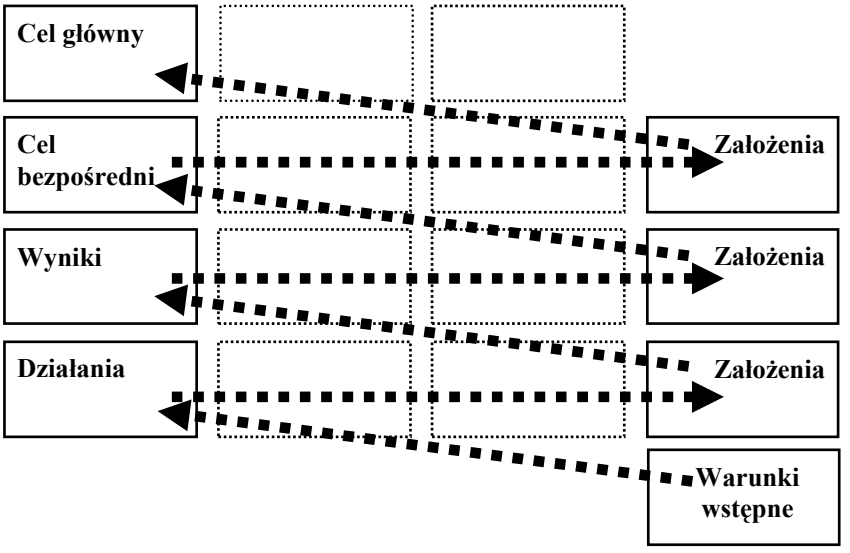
W związku z tym, że na poziomie działań nie identyfikuje się wskaźników, dlatego w czwartym wierszu tej kolumny umieszczone zostają koszty i źródła finansowania projektu.

Czwarta kolumna, czyli założenia (często tytułowana „założenia i ryzyko") uwzględnia zagadnienia, które pojawiają się na etapie analizy, związane z tym, że poza działaniem projektu pozostaną pewne cele i zjawiska ważne dla rozwiązania głównego problemu. Będą one miały wpływ na warunki i zakres jego realizacji, długoterminową trwałość jego efektów, chociaż pozostawać będą poza jego kontrolą. Warunki te muszą zostać spełnione, jeżeli projekt ma zakończyć się powodzeniem i dlatego zostają ujęte jako założenia w czwartej kolumnie matrycy logicznej.

Założenia są elementem logiki pionowej projektu, która stanowiąc związek pomiędzy logiką interwencji i właśnie założeniami powinna być czytana w sposób zaprezentowany na Schemacie 3.4.

SCHEMAT 3.4.

Logika pionowa projektu



Źródło: *Manual Project Cycle Management*, European Commission, EuropeAid Co-operation Office, General Affairs, Brussels 2001, p. 17.

Spełnienie warunków wstępnych umożliwia rozpoczęcie działań. W efekcie przeprowadzenia działań, jeśli założenia na tym poziomie są prawdziwe i zostaną spełnione, pojawiają się wyniki. Osiągniecie wyników oraz potwierdzenie założeń na tym poziomie zapewnia realizację bezpośredniego celu projektu. Ten

stan w połączeniu z przyporządkowanymi mu założeniami sprawia, że projekt wnosi wkład w osiągniecie celu głównego.

Logika pozioma matrycy jest sposobem weryfikacji koncepcji projektu. Analiza sposobu, w jaki osiągnięcia projektu będą mierzone, zadaje pytania o klarowność zdefiniowanych celów, ich wykonalność, jak również możliwość ich dokładniejszego sprecyzowania. Jest to część powtarzającej się natury analizy. W związku z tym, że analizie poddawane są logiczne relacje zapisów w poszczególnych wierszach tabeli, dlatego nazywa się ją logiką poziomą.

Równocześnie tworzy ona warunki dla opracowania systemu monitoringu i ewaluacji projektu. Kluczową w tym zakresie funkcję pełnią wskaźniki wykonania, które określają, w jaki sposób realizacja celów projektu będzie mierzona, czy też weryfikowana. Tym samym dostarczają podstawowych informacji dla procesu monitoringu postępów realizacji projektu (wykonanie działań i osiągniecie wyników) oraz oceny (ewaluacji) realizacji celu bezpośredniego.

W przypadku funduszy strukturalnych matryca logiczna częściej jest wykorzystywana jako narzędzie oceny projektów i programów, niż jako wymagane narzędzie planowania[216], jednakże logika interwencji wraz z opisującymi ją wskaźnikami i źródłami ich weryfikacji jest integralną częścią wniosku i podlega ocenie merytoryczno-technicznej. Dlatego umiejętności wyniesione z prac nad strategią rozwoju gminy i związane z identyfikacją i analizą celów są w tym zakresie szczególnie przydatne i mogą być wykorzystane w jeszcze jednym wymiarze.

Zarządzanie projektami jest skomplikowane, wymaga czasu, pieniędzy i nakładu pracy. Opiera się na zdrowym rozsądku i elastycznym podejściu w trakcie realizacji działań projektu i zwiększa prawdopodobieństwo sukcesu. O ile jest dobre. A to trzeba weryfikować.

3.3.2.2. Ewaluacja i komunikacja w projekcie europejskim

Podobnie jak ma to miejsce w przypadku projektów realizowanych ze środków strukturalnych, także w stosunku do programów operacyjnych dokonywana jest ocena efektywności ich wdrożenia. Przeprowadzenie niezależnej ewaluacji pozwala uzyskać wiedzę na temat skuteczności oraz efektywności działań funduszy strukturalnych w badanym obszarze. Ponadto ocena pozwala zidentyfikować słabe strony realizacji programu operacyjnego, co w konsekwencji powoduje podjęcie kroków usprawniających działanie Wspólnoty. Badania ewaluacyjne są przeprowadzane przed, w trakcie oraz po zakończeniu okresu programowania. Obowiązek przeprowadzenia oceny został nałożony zarówno na Komisję Europejską, jak i na państwa członkowskie. Zgodnie z przyjętymi w rozporządzeniu ogólnym rozwiązaniami[217], państwo członkowskie jest zobowiązanie do zapew-

[216] Przykładowo – w przypadku Inicjatywy Wspólnotowej INTERREG oraz Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego i Norweskiego Instrumentu Finansowego matryca logiczna projektu stanowi tzw. „opcjonalny" załącznik do wniosku aplikacyjnego.
[217] Por.: art. 48-49 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.

nienia właściwych zasobów (zarówno finansowych, jak i osobowych) do przeprowadzenia ewaluacji. Elementarnym obowiązkiem związanym z opracowaniem programów operacyjnych jest dokonanie przez państwo członkowskie oceny *ex-ante*. Zgodnie z zasadą proporcjonalności, ocena *ex-ante* może dotyczyć jednego lub kilku programów operacyjnych. Ponadto możliwe jest także przeprowadzenie oceny *ad hoc*, jeżeli ujawniono odstępstwa od założonych celów programu lub w przypadku wniosku o dokonanie przeglądu programu operacyjnego.

Natomiast obowiązkiem Komisji Europejskiej jest przeprowadzenie do dnia 31 grudnia 2015 r. ewaluacji *ex-post*. Celem oceny *ex-post* jest sprawdzenie stopnia wykorzystania środków przeznaczonych na realizację polityki spójności, uwzględniając kryterium skuteczności oraz efektywności programowania funduszy.

Istotną cechą wdrażania projektów oaz programów operacyjnych finansowanych ze środków wspólnotowych jest obowiązek prezentowania informacji o realizowanym przedsięwzięciu. Obowiązki związane z informacją oraz promocją działań finansowanych ze środków unijnych są wykonywane przez państwo członkowskie oraz instytucję zarządzającą programem operacyjnym[218]. Szczegółowe przepisy dotyczące obowiązków informowania o środkach finansowych WE zostały określone w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1828/2006 z dnia 8 grudnia 2006 r. ustanawiającym szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006 ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego i Funduszu Spójności oraz rozporządzenia (WE) nr 1080/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego.

Koniecznym elementem działań informacyjnych jest ustanowienie przez instytucję zarządzającą programem operacyjnym strategii komunikacji. Strategia określa przede wszystkim cele podejmowanych czynności informacyjnych oraz zakres działań na rzecz beneficjentów oraz opinii publicznej.

Przepisy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1828/2006[219] nakładają na instytucję zarządzającą szereg zadań mających na celu zapewnienie prowadzenia właściwych działań informacyjnych. Najistotniejszym obowiązkiem jest z pewnością wymóg umieszczania wykazu beneficjentów, tytułów projektów oraz otrzymanych środków w związku z przyznaniem dofinansowania ze środków unijnych. Wprowadzenie takiej regulacji spowoduje z pewnością zwiększenie przejrzystości procesu wyboru projektów do dofinansowania ze środków unijnych oraz ograniczy ewentualne ryzyko wystąpienia działań korupcyjnych. Każdy obywatel UE będzie mógł sprawdzić, na jakie działania są przyznawane środki z unijnego budżetu. Postanowienia rozporządzenia wykonawczego określają także obowiązki beneficjentów związane z właściwym oznakowaniem miejsca realizacji projektu.

[218] Por.: art. 69 rozporządzenia Rady (WE) nr 1083/2006.
[219] Por.: art. 7 rozporządzenia Komisji (WE) nr 1828/2006.

3.3.2.3. Rola prawa we wdrażaniu funduszy europejskich

Odpowiadając na pytanie – czy prawo może regulować zarządzanie (w szczególności: zarządzanie projektami finansowanymi z funduszy europejskich) – napotykamy wielowariantowość odpowiedzi. Są opinie, że zarządzanie „graniczy" z prawem, ale części wspólnych brak. Są opinie, że prawo może regulować wszystko. Są opinie, że prawo reguluje to, co rzeczywiście jest w stanie. Kto ma rację?

Stawiając po namyśle na tezę pozytywną – należy podkreślić, że istnieją regulacje prawne dotyczące funduszy europejskich, ich programowania, wdrażania, ewaluacji itp., a ponadto – brak konkretnych „pewnych" zasad stanowi zawsze dotkliwy problem w realizacji projektów, a wreszcie – musi istnieć jakiś obiektywny układ odniesienia. Stanowiące zasadniczą część definicji projektu europejskiego jasne określenie celów następuje zwykle w sposób uregulowany prawnie, zagadnienia budżetowe – niczym nić Ariadny – wiodą do prawnie uformowanego budżetu Unii Europejskiej, a wszystkie projekty realizowane są przecież w ramach polityki (prawnie uregulowanej) i przy współdziałaniu organów UE (uregulowanych traktatowo). Skoro weszliśmy na poziom instytucjonalny UE – godzi się przypomnieć (za Ministerstwem Rozwoju Regionalnego), że kluczowa eurometodologia, tj. zarządzanie cyklem projektu (ang. *Project Cycle Management*) to model realizacji złożonych przedsięwzięć przyjęty (jako dokument) przez Komisję Europejską w 1992 r., opierający się na założeniu, że projekty mają cykliczny charakter, tzn. są zamkniętymi całościami składającymi się z powtarzalnych faz i etapów, a więc można znaleźć dla nich ogólne wytyczne[220]. Ministerstwo Rozwoju Regionalnego podkreśla, że projekty wymagają niezależnej oceny w ramach procesu zatwierdzania przyznania funduszy i wsparcia. Etap oceny przedsięwzięć i zawierania umów polega na wszechstronnym badaniu wniosku, m.in. pod kątem zdolności do osiągnięcia wytyczonych celów w ramach dostępnych zasobów. Następuje też formalne zatwierdzenie wniosków złożonych przez projektodawców. Każde państwo członkowskie stosuje własne procedury oceny oraz własne dokumenty przy tym wymagane. Ocena jest dokonywana w celu akceptacji lub modyfikacji propozycji projektodawców. Ewentualnie przeprowadzane są koleje oceny umożliwiające przejście do fazy wdrożenia i uzyskanie środków finansowych na jego realizację[221].

Uzasadniając nie tylko słuszność, ale i przydatność postawionej tezy – warto zdementować błędne założenia o względnym charakterze zarządzania projektami europejskimi. Prawu podlegają zarówno wnioskodawcy, późniejsi realizatorzy, jak i instytucje oceniające, czy kontrolujące projekty. To, co czynią, powinno mieć i (najczęściej) ma konkretne podstawy prawne. Warto się ich w każdym razie doszukiwać lub dowodzić bezpodstawności wadliwych interpretacji.

---

[220] M. Banikowska, B. Grucza, M. Majewski, M. Małek (red.)*, Podręcznik zarządzania projektami miękkimi*, op. cit., s. 8.
[221] Ibidem, s. 9.

PRZYKŁAD 3.6.

W ramach wdrażania ZPORR funkcjonowała praktyka podpisywania każdej strony wniosku (3 egz. znacznych objętościowo dokumentów) przez kierownika instytucji wnioskującej (np. rektora wyższej uczelni), nawet przy okazji kosmetycznej korekty oczywistych omyłek. Czy była jakaś podstawa prawna tej praktyki? Problem staje się czysto teoretyczny wobec odstąpienia odeń w bieżącej perspektywie budżetowej, ale mechanizm jego wykreowania i bezdyskusyjnej realizacji – wydaje się niemal patologiczny. Ktoś – wzmacniając swe deficyty kompetencyjne poprzez „zabezpieczenie się podkładką" żąda bezsensownej czynności, ktoś się temu podporządkowuje, łącząc swą spolegliwość z nadzieją na przychylność wcześniejszego „ktosia", ktoś inny odbiera to jako regułę i naśladuje, co upewnia pierwszego „ktosia" o słuszności swego rozumowania i inspiruje do (nieszczęsnej) podobnej „kreatywności" w innych obszarach. W żadnym wypadku nie należy w podobny sposób „kreować" norm czy procedur.

W ten sposób można też znacznie ograniczyć samowolę i towarzyszące jej złe praktyki, chroniąc przez to zarówno interes publiczny, jak i liczne dobra jednostkowe. Wreszcie – w demokratycznym państwie prawnym, które obiecuje urzeczywistniać zasady sprawiedliwości społecznej – wypada zabezpieczyć gwarancje prawne w procesie aplikowania o środki z funduszy europejskich. Przykładem może być tu żenujący dylemat – czy odmowa przyznania środków unijnych przez odpowiednie organy jest decyzją, czy nie? Przytomne stanowisko sądów administracyjnych: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie [222] i Naczelnego Sądu Administracyjnego [223] (komentatorzy zauważyli zwłaszcza sprawy II GSK 319/06 oraz II GSK 336/06 i 337/06)[224] z jednej strony cieszy – bo obnażając bezmyślny formalizm i brak zdrowego rozsądku, przywraca właściwy porządek rzeczy, z drugiej strony jednak – martwi. Trzeba bowiem angażować aż NSA, by stwierdzić rzecz oczywistą[225]. Warto zwrócić uwagę, że choćby nawet NSA czy Trybunał Konstytucyjny nie wykazały zrozumienia wobec argumentacji poszukujących gwarancji podmiotów – sprawa nie jest wcale zamknięta. Jednostka – „za pośrednictwem" Komisji Europejskiej

[222] W sprawie III SA/Wa 393/06 – wyrok z 19 czerwca 2006 r. – patrz część trzecia niniejszego opracowania.

[223] Warto zwrócić uwagę zwłaszcza na uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z 22 lutego 2007 r. w sprawie II GPS 3/06 oraz wyrok z 8 czerwca 2006 r. w sprawie II GSK 63/06. Ciekawostką jest, że w kolejnej sprawie – II GSK 336/06 – w wyroku z 17 marca 2007 r. – NSA uchylił „niesłusznie zachowawcze" postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 czerwca 2006 r. (sygn. akt III SA/Wa 1065/06), który to sąd trzy dni wcześniej, tj. 19 czerwca 2006 r. (patrz poprzedni przypis) wydał „postępowy wyrok" w analogicznej niemal sprawie. Sytuacja ta obrazuje praktyczną kondycję tytułowej problematyki niniejszego opracowania.

[224] Na ten temat szerzej patrz: D. Frey, *Odmowa przyznania środków unijnych jest decyzją,* „Rzeczpospolita" z 23 maja 2007, s. C4.

[225] Była o tym mowa we wcześniejszych rozważaniach.

– może dochodzić swych praw przed ETS-em[226], a państwo może nie znaleźć zrozumienia w oczach nieszablonowo rozumującego międzynarodowego składu sędziowskiego.

3.3.3. Wnioski i podstawowe uwagi

1. Należy zdawać sobie sprawę, że wdrażając fundusze europejskie realizujemy unijną politykę spójności, jej cele i priorytety.
2. Zasada solidarności w prawie UE – w odniesieniu do wdrażania funduszy europejskich – nakazuje nie tylko przestrzeganie unijnego prawa, ale także wysokich standardów podejścia merytorycznego i etycznego.
3. Ramy prawne wdrażania funduszy europejskich wyznacza pakiet unijnych rozporządzeń składający się z systemowego rozporządzenia 1083 oraz rozporządzeń szczegółowych.
4. W prawie polskim kluczową rolę odgrywa ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju z 2006 r. w powiązaniu z kilkoma ustawami systemowymi (UFP; PZP; UONDFP; KKS; USW).
5. Niezbędna jest znajomość właściwych terytorialnie i przedmiotowo dokumentów strategicznych.
6. Programy operacyjne – choć wywodzą się z obrotu krajowego – wskutek ich przyjęcia przez Komisję Europejską w drodze decyzji ulegają dorozumianej „europeizacji" i „wracają" na poziom krajowy jako integralna część owej decyzji (swoisty załącznik), mając przy tym cechy prawa wspólnotowego. Uniemożliwia to jednostronne manipulacje instytucji krajowych względem treści merytorycznych programów operacyjnych.
7. Projekty europejskie to projekty finansowane oraz współfinansowane ze środków Unii Europejskiej i/lub realizowane wedle unijnej metodologii.
8. Jedną z podstawowych klasyfikacji, jaką przyjęło się stosować wobec ogółu projektów finansowanych ze środków Unii Europejskiej, jest podział na projekty inwestycyjne (infrastrukturalne) oraz projekty szkoleniowe i doradcze. Te pierwsze nazywa się potocznie „projektami twardymi", a drugie – „projektami miękkimi". Polskie samorządy gminne wyraźnie preferują te pierwsze.
9. Spośród instytucji UE zaangażowanych we wdrażanie funduszy europejskich – polskie samorządy powinny szczególną atencją darzyć (poza KE) – Komitet Regionów, jako dlań reprezentatywny.
10. Spośród instytucji krajowych zaangażowanych we wdrażanie funduszy europejskich kluczowe znaczenie dla polskich samorządów gminnych

[226] Szerzej na ten temat patrz: M. Perkowski (red.), *Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2003.

mają samorządy wojewódzkie i ich struktury wyspecjalizowane, a w mniejszym stopniu rząd i jego instytucje afiliowane (agencje itd.).

11. Dostępne źródła finansowania projektów z funduszy europejskich bywają zorientowane wprost (wymieniają jako beneficjenta) na samorząd gminny lub stanowią dlań wsparcie pośrednie (służą wprost innym podmiotom, ale pośrednio też gminie).
12. Transparentny system komunikacji i ewaluacji projektów europejskich stanowi właściwe dopełnienie optymalizacyjne systemu wdrażania funduszy europejskich.
13. Prawo ustanawia ramy dla zarządzania projektami finansowanymi z funduszy europejskich.
14. Samorządy gminne powinny zadbać o odpowiednie kwalifikacje osób kompetencyjnie oddelegowanych do zajmowania się funduszami europejskimi (szkolenia, studia podyplomowe).
15. Ze wsparcia zewnętrznego (konsulting) samorządy gminne powinny korzystać według unijnej zasady subsydiarności – tylko wtedy, gdy daje to optymalny i niezastępowalny efekt. W pozostałych sytuacjach – winny rozwijać swą kompetencję w samodzielnym wdrażaniu funduszy europejskich, z wykorzystaniem powszechnie dostępnych form wsparcia.

Rozdział 4. Racjonalizacja gospodarki finansowej gminy

4.1. Uwagi wprowadzające

Rozwój lokalny jest procesem długofalowym i dlatego, z uwagi na konieczność optymalizacji działań i ich efektów w czasie – wymagającym podejmowania decyzji w ramach określonej strategii. Z „finansowego" punktu widzenia chodzi tu przede wszystkim o wytyczne sformułowane w planach średnio- lub długookresowych. Są one podejmowane przede wszystkim w zakresie kierunków działalności inwestycyjnej JST oraz źródeł jej finansowania. Wieloletnie plany inwestycyjne (WPI), czy też innego rodzaju akty planistyczne odgrywają istotną rolę nie tylko w ZRL jako takim, ale równocześnie w sferze gospodarowania środkami publicznymi. Wieloletnie programy (plany) inwestycyjne i finansowe zawierają określenie planowanych wielkości wydatków w kolejnych latach oraz źródeł ich pozyskania, wśród których zawsze pojawiają się, obok finansowania własnego, środki zewnętrzne (por. rozdział 3.). Z planami tymi skorelowane muszą być corocznie uchwalane budżety gminne. Jeśli chodzi o te ostatnie, w literaturze przedmiotu poświęca się wiele miejsca koncepcji budżetowania, czy też budżetu zadaniowego, traktując go jako jeden z podstawowych instrumentów zarządzania finansami. Oceniając te kwestie z punktu widzenia ZRL nie mają one, jak się wydaje, wiodącego znaczenia, stąd też omówienie ich będzie skrótowe. Jakkolwiek bowiem planowanie budżetu zadaniowego i jego realizacja z pewnością przyczyniają się do racjonalizacji alokacji zasobów gminnych, to są one raczej wynikiem (skutkiem) przyjętego modelu zarządzania, a nie jego wytyczną. Powyższe uwagi wskazują, że WPI oraz ewentualnie budżet zadaniowy są instrumentami pośrednio związanymi z rozwojem lokalnym, co wszakże nie może oznaczać ich bagatelizowania.

Pośredni, aczkolwiek bardzo istotny związek z ZRL ma także system wewnętrznej kontroli finansowej. Jest to narzędzie wspomagające kierowanie jednostką, które wprawdzie ma ograniczoną skuteczność, niemniej jednak przy jego pomocy można uzyskać „rozsądny" stopień pewności, że jednostka osiągnie swoje cele. Definicja przyjęta przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI) określa kontrolę wewnętrzną jako integralny proces, na który ma wpływ zarząd jednostki oraz jej personel. Jest ona zaprojektowana tak, aby odnosić się do ryzyk i dawać rozsądne zapewnienie, że działania jednostki skierowane na wypełnianie jej misji pomagają jej również w osiągnięciu następujących ogólnych celów:

- prowadzenie uporządkowanej, etycznej, gospodarnej, skutecznej i wydajnej działalności;

- wypełnianie obowiązków związanych z odpowiedzialnością;
- zgodność z prawem i przepisami;
- ochrona zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem.

Ustawa o finansach publicznych wiąże kontrolę wewnętrzną w jednostkach sektora finansów publicznych (tj. także w JST) z procesami gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem. Prawidłowe funkcjonowanie systemu wewnętrznej kontroli finansowej winno m.in. dawać racjonalne zapewnienie, że cele jednostki, których realizacja następuje za pośrednictwem procesów finansowych, zostaną osiągnięte. Jednym z celów działań podejmowanych przez gminę, zwłaszcza zamierzeń inwestycyjnych, jest rozwój lokalny. Wewnętrzną kontrolę finansową należy zatem uznać za jeden z instrumentów zabezpieczających prawidłowość, celowość i efektywność działań w sferze finansowego oddziaływania prorozwojowego.

4.2. Planowanie inwestycyjne i programowanie budżetowe

Plany inwestycyjne spełniają wielorakie funkcje w zakresie rozwoju lokalnego gminy, stanowiąc zarazem formalną obligatoryjną podstawę w procesie pozyskiwania przez gminę bezzwrotnych funduszy zewnętrznych, umożliwiających współfinansowanie inwestycji gminnych. Zasadniczym celem tego typu planów jest nakreślenie i uporządkowanie polityki inwestycyjnej gminy (miasta) na lata obowiązywania planu.

Na początku zaznaczenia wymaga, że w związku z wprowadzeniem nowych regulacji prawa finansów publicznych do 2010 r. JST sporządzają tzw. wieloletnie plany inwestycyjne (WPI). Na rok kolejny, tj. 2011 musi być już opracowana wieloletnia prognoza finansowa (WPF), której nieodzownym elementem jest wieloletni plan przedsięwzięć. Poniżej, w pierwszej kolejności omówione zostaną jeszcze obowiązujące uregulowania, dalej zaś unormowania planowania inwestycyjnego obowiązujące od 2011 r.

Aktualnie (do roku 2010 włącznie) z prawnego punktu widzenia istnieją zasadniczo dwie formy sporządzania WPI, mianowicie jako załącznika do uchwały budżetowej JST oraz odrębnej uchwały rady gminy. Analiza obowiązujących regulacji u.f.p. z 2005 r. wskazuje, iż WPI sporządzany jako załącznik do uchwały budżetowej jest instrumentem mało (o ile w ogóle) przydatnym w planowaniu działalności prorozwojowej, chociaż – jak wynika z praktyki – gminy zdają się preferować właśnie taki dokument. Twierdzenie powyższe wynika przede wszystkim z faktu, iż u.f.p. przewiduje możliwość sporządzania WPI tylko na okresy 3-letnie (art. 166 ust. 2 pkt 4). Ponadto ustawa zawiera też regulację, zgodnie z którą zmiana kwot wydatków zaplanowanych w WPI warunkowana jest uprzednim dokonaniem zmiany (w drodze uchwały rady gminy) odnośnie zmiany zakresu wykonywania lub wstrzymującej realizację zadania.

W świetle realiów prowadzenia gospodarki finansowej przez gminy jest to co najmniej nielogiczne i „nieżyciowe". Otóż, JST po zaplanowaniu kwot na realizację zadań wieloletnich (inwestycyjnych), przystępuje do przeprowadzenia procedury w sprawie udzielenia zamówienia publicznego. Po wyłonieniu oferty wykonawcy niejednokrotnie okazuje się, iż zaplanowana kwota po prostu musi ulec zmianie, ponieważ kwota realizacji zadania wynikająca z wybranej oferty jest inna niż wcześniej ustalona przez zamawiającego (gminę) szacunkowa wartość zamówienia. Już ten przykład wskazuje, iż powyższe ograniczenia są sprzeczne z postulatami efektywności i sprawności prowadzenia gospodarki na podstawie budżetu[227].

PRZYKŁAD 4.1.

Uchwała Nr V/30/2007
Rady Gminy Mogilany
z dnia 1 marca 2007 roku
w sprawie: uchwalenia Wieloletniego Programu Inwestycyjnego Gminy Mogilany na lata 2007-2013

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 8 marca 1990 roku o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 142 poz. 142 z późn. zm.) Rada Gminy Mogilany uchwala, co następuje:

§ 1

Uchwala się Wieloletni Program Inwestycyjny Gminy Mogilany na lata 2007-2013 stanowiący Załącznik do niniejszej Uchwały.

§ 2

Traci moc Uchwała Nr XXXIV/306/2006 Rady Gminy Mogilany z dnia 19 czerwca 2006 roku w sprawie uchwalenia Wieloletniego Programu Inwestycyjnego Gminy Mogilany na lata 2007-2013 z późn. zm.

§ 3

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Źródło: www.wrotamalopolski.pl/root/ Mogilany.pl

Z powyższych względów WPI powinny być sporządzane jako załączniki do odrębnych uchwał rady gminy, a nie jako załączniki do uchwały budżetowej. Zaznaczyć w tym miejscu należy, iż brak w u.s.g. wyraźnych przepisów, które stanowiłyby o właściwości rady gminy do podejmowania tego typu uchwał, nie może i nie oznacza, że takich uchwał podejmować nie można. Wręcz przeciwnie, uwzględniając zakres spraw zastrzeżonych dla organu stanowiącego (np. art. 18 ust. 2 pkt 6 i pkt 9 lit. e) u.s.g.) oraz konieczność sprawnego i skutecznego zarządzania finansami samorządowymi, podejmowanie uchwał ustanawiających wieloletnie programy działań i ich finansowania wydaje się wręcz niezbędne.

[227] Szerzej: J.M. Salachna, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego,* [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 475 i nast.

Mimo dosyć powszechnej praktyki uchwalania WPI jako załączników do uchwały budżetowej zdarza się jednak, że niektóre JST rozumiejąc znaczenie WPI decydują się na podjęcie odrębnej uchwały w tym zakresie.

Oczywiście niezbędną częścią zaprezentowanej części uchwały jest stosowny załącznik, o którego konstrukcji będzie jeszcze mowa. W dalszej części, z uwagi na wcześniejsze ustalenia co do przydatności rodzajów możliwych WPI, omawiane będą tylko te plany, które sporządzane są jako odrębne (od uchwały budżetowej) dokumenty – co zresztą wynika także z nowych regulacji u.f.p. z 2009 r. Podnieść należy, że ustawodawca zdaje się zauważył małą przydatność WPI w kształcie narzuconym u.f.p. z 2005 r. Dlatego też **począwszy od roku 2011** gminy muszą już posiadać Wieloletnie prognozy finansowe (WPF)[228]. Jednym z koniecznych elementów takiego dokumentu (uchwały) jest załącznik wieloletnich przedsięwzięć (o którym niżej). Zaznaczenia wymaga, że WPF obejmować musi co najmniej okres roku budżetowego oraz trzech następujących po nim lat. Jednakże nie może być to okres krótszy niż przewidziany czas realizacji przedsięwzięć wieloletnich (zob. art. 227 nowej u.f.p.).

Plany wieloletnie przedsięwzięć (w tym inwestycyjnych) zazwyczaj obejmują 5-letni lub dłuższy horyzont czasowy, dostosowany do okresu programowania w Unii Europejskiej, obejmującego lata 2007-1013. Jest to plan otwarty, co oznacza możliwość jego weryfikacji w zakresie potrzeb rzeczowych inwestycji, harmonogramu ich realizacji oraz możliwości finansowych gminy. Wieloletni plan jest także bardzo istotnym materiałem promocyjnym gminy, zawarte są w nim bowiem podstawowe informacje o gminie skierowane do potencjalnych inwestorów, instytucji finansowych, banków, a także mieszkańców gminy.

Przy sporządzaniu planu (załącznika do uchwały w sprawie WPF) należy koniecznie uwzględnić następujące czynniki:

- zachowanie zgodności zadań inwestycyjnych z obowiązującymi i aktualizowanymi programami gminy (jeśli takie dokumenty są uchwalone) oraz politykami sektorowymi i programami rozwoju regionalnego;
- za priorytetowe uznać trzeba realizowanie inwestycji. W planie wieloletnim należy wymienić o jaki rodzaj inwestycji chodzi, np. inwestycji kontynuowanych realizowanych w cyklu kilkuletnim, dofinansowanych ze środków pozabudżetowych, ważnych z punktu widzenia rozwoju gminy itp.;
- należy oszacować nakłady finansowe na poziomie wynikającym z możliwości finansowych gminy, możliwości sfinansowania wkładu własnego przy inwestycjach współfinansowanych ze środków zewnętrznych;
- trzeba przyjąć odpowiednią i realną strukturę udziału finansowego dla zadań współfinansowanych ze środków UE.

W wieloletnim planie za podstawę długookresowego planowania przyjmuje się kierunki inwestowania wynikające z przyjętych uchwałami rady gminy do-

[228] Muszą być one sporządzane w roku poprzedzającym – 2010.

kumentów programowych i polityk sektorowych gminy. Takimi przykładowymi dokumentami powinny być między innymi:

- strategia rozwoju gminy (jeśli jest uchwalona);
- studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego;
- polityka transportowa;
- polityka mieszkaniowa lub program gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy;
- program ochrony środowiska i plan gospodarki odpadami dla gminy;
- program działania gminy w zakresie upowszechniania sportu i turystyki;
- gminna strategia rozwiązywania problemów społecznych;
- program współpracy organów i jednostek gminy z organizacjami pozarządowymi oraz innymi podmiotami prowadzącymi działalność pożytku publicznego;
- program rozwoju edukacji i kultury gminy na lata objęte długoletnim planowaniem;
- strategia promocji gminy;
- inne dokumenty przyjęte uchwałami gminy.

WPI powinna obejmować najważniejsze zadania inwestycyjne niezbędne z punktu widzenia realizacji ustawowych zadań gminy, a mianowicie:

- inwestycje w układ drogowy gminy, związane z budową lub remontem nowych dróg, zakładające zwiększenie przepustowości, płynności i bezpieczeństwa ruchu drogowego;
- inwestycje dotyczące systemu komunikacyjnego;
- inwestycje z zakresu ochrony środowiska, w szczególności obejmujące gospodarkę odpadami i gospodarkę wodno-ściekową;
- inwestycje z zakresu infrastruktury technicznej mające na celu rozwój gospodarczy gminy – wspieranie innowacyjności i przedsiębiorczości;
- inwestycje z zakresu kultury, rekreacji i sportu poprzez rozbudowę i modernizację obiektów, renowację i konserwację obiektów zabytkowych oraz wzbogacenie terenów zielonych o funkcje rekreacyjne;
- inwestycje z zakresu budownictwa mieszkaniowego, w tym socjalnego (uzbrojenia terenów pod inwestycje);
- inwestycje oświatowe, rozbudowa, modernizacja istniejących obiektów, budowa nowych (jeśli jest taka konieczność);
- inwestycje z zakresu systemów usług elektronicznych i telekomunikacyjnych, ukierunkowanych na zwiększenie dostępności do publicznych i komercyjnych usług elektronicznych.

Nie mniej istotna jest także struktura wykazywanych nakładów inwestycyjnych. Powinny być one planowane w podziale: - łączne nakłady finansowe w całym okresie realizacji inwestycji; - dodatkowo z wyodrębnieniem kwot wydatków na poszczególne lata obowiązywania planu wieloletniego. Istotne jest także wskazanie w przypadku każdego z ujętych zadań – źródeł jego finansowania (środki własne, kredyty i pożyczki, środki bezzwrotne ze źródeł zagranicznych).

Nakłady inwestycyjne, z podziałem na lata obejmowane przez plan wieloletni winny być przedstawione w ujęciu tabelarycznym. Bardzo istotne z punktu widzenia przydatności planu jest odpowiednie skatalogowanie nakładów inwestycyjnych pod względem gradacji ważności inwestycji dla rozwoju gminy.

Dobrze opracowany plan winien być czytelny, a nakłady inwestycyjne realistycznie oszacowane. Przykładowo inwestycje z udziałem środków unijnych mogą być ujęte następująco:

- nazwa programu operacyjnego;
- dziedzina programowania, nazwa zadania – przykładowo – oś priorytetowa: Gospodarka wodno-ściekowa – zadanie Nr 1 budowa i modernizacja systemu wodociągowo-kanalizacyjnego gminy z udziałem własnym gminy;
- podanie lat realizacji;
- źródła finansowania – gmina, środki unijne, podajemy udziały procentowe;
- wartość ogółem zadania z podziałem na budżet gminy i środki UE;
- planowane wydatki na lata realizacji zadania;
- plan finansowania w okresie programowania w latach (lata objęte planem wieloletnim).

W dalszej części planu należy uwzględnić inwestycje finansowane środkami z budżetu gminy (miasta). Zadania w tej części można ujmować zgodnie z klasyfikacją budżetową w ujęciu działowym, przykładowo:

Dział 600 Transport i łączność;

- nazwa zadania – budowa ulicy (nazwa ulicy);
- lata realizacji;
- wartość kosztorysowa ogółem;
- planowane wydatki;
- plan finansowania w okresie programowania;
- podsumowanie Działu.

Wieloletni plan może również zawierać listy rezerwowe zadań inwestycyjnych, na wypadek gdyby inwestycje planowane do realizacji były przesunięte na dalsze lata, bądź ze względów technicznych nie mogły być realizowane w okresie planowanym. Może zaistnieć również taka sytuacja, że wartość kosztorysowa zadania ujętego w planie była skalkulowana wyżej, niż wynika to z ceny oferowanej przez wykonawcę wyłonionego w przetargu na zadanie lub jeżeli zwiększa się zdolność finansowa gminy. Wówczas należy dokonać stosownych korekt (w formie uchwały zmieniającej). Plan powinien być opracowywany w oparciu o możliwości finansowania oraz kompetencyjne jednostek gminnych. W miarę możliwości należy oszacować ryzyko związane ze zmianą w systemie finansowym JST wynikające z przepisów ustawowych mogących wpłynąć na zmianę poziomu globalnych dochodów gminy.

Integralną częścią wieloletniego planu przedsięwzięć winien być plan finansowy obejmujący lata realizacji planu oraz prognozę kwoty długu i spłaty zadłużenia. Bez prognoz finansowych plan będzie dokumentem niekompletnym

i mało przydatnym. Zresztą wspomnieć wypada, iż tego rodzaju wymogi formułuje także nowa u.f.p. (zob. art. 226 ust. 1 pkt 6 i art. 227 ust. 2).

Istotna jest również procedura uchwalania planu. Wydaje się, że celowe jest włączenie do prac przygotowawczych radnych rady gminy, przedstawicieli środowisk naukowych i gospodarczych, organizacji pozarządowych funkcjonujących na terenie gminy. Włączenie przedstawicieli rady gminy do prac nad wieloletnim planem przedsięwzięć ograniczy późniejsze „zapędy" radnych do przemodelowywania planu na sesji plenarnej rady. Istotne zmiany dokonane na sesji plenarnej mogą pogorszyć jakość planu, a nawet uczynić go bezużytecznym. Plan winien być aktualizowany (jeśli zachodzi taka potrzeba) w trakcie jego obowiązywania. Jego aktualność zresztą stanowi warunek ubiegania się o dotacje z funduszy unijnych i stanowi załącznik do wniosków aplikacyjnych.

Rzetelnie przygotowany wieloletni plan przedsięwzięć w oparciu o realne możliwości finansowe gminy stanowi podstawę do opracowywania budżetów gminy na lata nim objęte, jak też powinien stanowić materiał planistyczny dla przedsiębiorców budujących swoje strategie finansowe przedsiębiorstw przez nich zarządzanych. Z planu wieloletniego powinny wynikać priorytety gminy na najbliższe lata oraz możliwości inwestorskie gminy. Przykładowo program budowy mieszkań socjalnych, komunalnych, wspomagany środkami z Krajowego Funduszu Mieszkaniowego lub Funduszu Remontowego, może stanowić podstawę planowania sprzedaży usług budowlanych przedsiębiorstw świadczących te usługi.

Odnośnie natomiast kolejnego zagadnienia, tj. **programowania budżetowego** – w pierwszej kolejności zaznaczyć trzeba, że to, czy budżet gminy, traktowany jako instrument zarządzania, będzie spełniał funkcje optymalizacji czy marnotrawstwa[229], zależy m.in. od przyjętych metod programowania (planowania) budżetowego.

Tradycyjnie w polskich JST stosowane jest planowanie przyrostowe, którego istota sprowadza się do weryfikacji wielkości budżetowych poprzednich okresów (tzw. planowanie historyczne). Polega ono na przyjęciu za podstawę tworzenia budżetu na przyszły okres planu (budżetu) za rok go poprzedzający. Przy czym, wielkości korygowane są w oparciu o dane dotyczące porównania wykonania z planem, a także o znane lub przewidywane zmiany, które mają nastąpić w przyszłym roku, tzn. bierze się pod uwagę m.in.:

- planowane, będące w trakcie realizacji lub kończone inwestycje;
- zmiany wysokości stawek podatkowych (w gminach);
- prognozowaną inflację;
- zmiany w zakresie realizowanych zadań (w tym następujące w strukturze organizacyjnej JST).

Ten sposób planowania budżetowego, któremu „odmawia się" miana metody programowania, jest wprawdzie dosyć anachroniczny, ale cechuje się za to

[229] Na temat funkcji budżetu zob. S. Owsiak, *Teoretyczne podstawy wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 32-33.

niewielkimi (w porównaniu do metod programowania) kosztami nakładów (w tym finansowymi) sporządzania. Do istotnych wad tego systemu opracowywania projektu budżetu należy przede wszystkim możliwość powielania wcześniejszych błędów, czy też brak w jego toku mechanizmów wymuszających racjonalizację wydatków.

Potrzeba racjonalizacji wydatkowania publicznego wymusiła próby konstruowania i stosowania nowych procedur, powstających w oparciu o teorię i praktykę zarządzania. Nowy nurt podejścia do planowania budżetowego (podważający stosowanie planowania historycznego), dla zaakcentowania jego odmienności od metody tradycyjnej, nazwano programowaniem budżetowym[230]. Najbardziej znanymi metodami programowania budżetowego są:

- system programowania budżetowego, tzw. programowanie budżetowe (*Planning – Programming – Budgeting System* – PPBS);
- system analizy kosztów i korzyści (*Cost – Benefit Analysis*);
- system budżetowania od zera (*Zero – Base Budgeting* – ZBB)[231].

Pomijając w tym miejscu charakterystykę poszczególnych systemów programowania, przytoczyć należy niektóre z wskazanych przez S. Owsiaka cech wspólnych powyższych metod:

1) podstawą programowania jest ustalenie potrzeb;
2) dokonywanie pomiaru efektów wydatków (niezależnie od tego, czy mają one wymiar pieniężny), z uwzględnieniem jakości działalności (świadczonych usług);
3) stosowanie wariantowej analizy osiągania celów przy stosownym kształtowaniu wydatków;
4) wyposażenie kierowników jednostek sektora publicznego w określone uprawnienia (element elastyczności) w celu racjonalizacji wydatkowania środków publicznych.

Przyjęcie określonego modelu programowania (planowania) oddziałuje na konstrukcję tworzonego planu (budżetu). Stąd też rodzaj budżetu jest w pewnym sensie „odbiciem" systemu stosowanego przy jego tworzeniu. W Polsce, podobnie jak w większości państw, budżet władz publicznych (w tym samorządowych) jest sporządzany w układzie podziałek klasyfikacji budżetowej; nazywany jest on budżetem pozycji lub budżetem liniowym. Taka struktura planu finansowego JST jest zgodna z obowiązującą zasadą szczegółowości budżetu, wyrażoną w u.f.p. (art. 16).

Na gruncie obowiązujących w Polsce unormowań brak jest jednak możliwości wyodrębniania w budżecie jako takim odrębnie części bieżącej i inwestycyjnej, nie mówiąc już o tworzeniu dwóch odrębnych budżetów (bieżącego i inwestycyjnego), chociaż jak wynika z doświadczeń w innych krajach UE (np.

[230] S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2004, s. 216.

[231] Na temat wymienionych metod zob. szerzej: P. Swianiewicz, *Finanse lokalne – teoria i praktyka*, Municipium, Warszawa 2004, s. 218 i nast.; S. Owsiak, *Doświadczenia z metodami budżetowania w wybranych krajach zachodnich*, [w:] S. Owsiak (red.), *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, PWE, Warszawa 2002, s. 59 i nast.

Austrii, Danii, Niemczech) – taka konstrukcja budżetu byłaby przydatna. Oczywiście istnieje obowiązek wyodrębniania w budżecie polskich JST dochodów i wydatków o charakterze bieżącym i majątkowym, niemniej jednak trudno uznać – w obowiązującym aktualnie stanie prawnym – iż taka systematyzacja służy jakimś szczególnym celom. Niezależnie jednak od powyższego podkreślić trzeba, iż ustawodawca dopuszcza możliwość zamieszczania w uchwale budżetowej (ale nie w budżecie) załącznika wieloletnich zadań inwestycyjnych (art. 166 u.f.p.), co w dosyć ograniczonym stopniu niweluje obecne braki, o których mowa wyżej. Wprowadzenie jednak klarownego podziału na część bieżącą i inwestycyjną (a nie wyłącznie wyodrębnianie kwot dochodów oraz wydatków bieżących i majątkowych) z pewnością przyczyniłoby się do wzrostu efektywności zarządzania finansami samorządowymi[232]. Uwzględniając przy tym, iż w wielkościach budżetowych JST zagregowane są wszystkie dochody i wydatki jednostek budżetowych, bez wyraźnego wydzielenia prowadzonych przez nie działalności, stwierdzić należy, że budżet JST (w konstrukcji prawnej) w aktualnych warunkach nie może stanowić skutecznego instrumentu zarządzania.

Obok tradycyjnego, można wyróżnić także inne rodzaje budżetu (m.in. działań, rezultatów, programów), niemniej jednak w obecnych uwarunkowaniach szczególnie istotna dla polskich samorządów jest koncepcja tzw. **budżetu zadaniowego** (a szerzej – budżetowania typu zadaniowego). Podkreśla się, że jakkolwiek wywodzi się ona z systemu programowania budżetowego, to posiada także elementy budżetu rezultatów i jest „produktem polskim"[233]. Prekursorem tego sposobu programowania budżetu jest Kraków, gdzie władze począwszy od 1992 roku podjęły działania zmierzające do opracowania i wdrożenia nowej metody budżetowania (chodziło bowiem nie tylko o planowanie i strukturę budżetu, ale także o sposoby jego realizacji). Budżet w pełnym układzie zadań (dla wszystkich jednostek organizacyjnych) został opracowany dla miasta na rok 1997.

W tym miejscu wskazać wypada, iż JST decydując o wprowadzeniu budżetu zadaniowego nie może zaniechać uchwalenia budżetu wedle obowiązujących podziałek klasyfikacji budżetowej. Jak pokazuje praktyka, te JST, które wykorzystują programowanie budżetowe – najpierw konstruują projekt budżetu zadaniowego. Wielkości wynikające z niego stanowią z kolei podstawę dla projektu, a następnie uchwały budżetowej w układzie klasyfikacji budżetowej. Po podjęciu uchwały budżetowej przez radę, organ wykonawczy opracowuje ostateczną wersję budżetu w układzie zadaniowym.

Konstrukcja planu finansowego JST w systemie programowania opiera się o układ wyznaczonych rodzajowo szczegółowych zadań, z uwzględnieniem kosztów ich wykonania oraz podmiotów odpowiedzialnych za ich realizację[234].

---

[232] Zob. M. Jastrzębska, *Zarządzanie finansami gmin – aspekty teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1999, s. 36.
[233] S. Owsiak (red.), *Budżet*…, op. cit., s. 88.
[234] Szczegółowo na ten temat zob. E. Chojna-Duch, *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne,* Lexis Nexis, Warszawa 2004, s. 239 i nast.

Jednostką „klasyfikacji" w tym przypadku jest zadanie (cząstkowe), które bynajmniej nie może być traktowane tożsamo z dosyć szeroko określonymi dziedzinami działalności JST, zawartymi w samorządowych ustawach ustrojowych i nazywanych w nich zadaniami. Zadanie, rozumiane jako konkretnie określony cel i środki niezbędne do jego realizacji, nie jest także tym samym co obowiązujące podziałki klasyfikacji budżetowej, bowiem nie dosyć, że niejednokrotnie rzeczowo zadania w tym typie budżetu są węższe niż określone danymi paragrafami klasyfikacji budżetowej, to dodatkowo następuje tu rozbicie na jednostki organizacyjne realizujące dane cząstkowe zadania[235]. Zatem zadania przyporządkowane są podmiotom w ramach struktury organizacyjnej JST. Niższą podziałkę stanowią podzadania służące realizacji zakładanych celów wraz z przypisanymi im wydatkami. Dodatkowo dla zadań i podzadań określa się mierniki oceny realizacji założonych celów. Sam schemat budowy wydatków budżetowych może prezentować się w następujący sposób.

PRZYKŁAD 4.2.

Zadania	Wydatki na zadanie ogółem	Mierniki zadania	Podzadania realizowane w ramach danego zadania	Mierniki podzadania	Wydatki na podzadanie
1.			**1.1.**		
			1.2.		
			1.3.		
2.			**2.1.**		
			2.2.		
			2.3.		
			2.4.		
			/…/		
/…/					
4.			**4.1. /…/**		
			4.2.		
/…/			**/…/**		

Źródło: opracowanie własne.

Oczywiście suma wydatków na podzadania musi być zgodna z kwotą wskazaną na dane zadanie. Należy przy tym pamiętać, że kwoty samych zadań z kolei muszą być skorelowane (zgodne) z wielkościami przewidzianymi w stosownych podziałkach klasyfikacji budżetowej.

[235] Szerzej na temat zasad tworzenia budżetu zadaniowego zob.: ibidem oraz S. Owsiak (red.), *Budżet…,* op. cit., s. 89 i nast.

Jednym z urządzeń, które mogło wspomagać ideę budżetu zadaniowego, był – posiadający niestety wyłącznie treść formalną – harmonogram realizacji budżetu JST. Obecnie od inicjatywy władz lokalnych zależy ewentualne podjęcie wysiłku opracowania uchwalonego już budżetu w układzie zadaniowym oraz kontrola jego realizacji.

4.3. Finansowa (zarządcza) kontrola wewnętrzna – rola, wymogi i organizacja

4.3.1. Uwagi ogólne

Obowiązująca od 1 stycznia 2010 r. ustawa z dnia 27 sierpnia o finansach publicznych odeszła od pojęcia „kontroli finansowej", zastępując je pojęciem „kontroli zarządczej" w jednostkach sektora finansów publicznych. W art. 68 nowej u.f.p. zawarto dwa wyznaczniki pojęcia kontroli zarządczej. Pierwszy (ogólny) w ust. 1 wiążący kontrolę zarządczą z ogółem działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy, drugi w ust. 2 wskazujący na cele, jakie za jej pomocą powinny być osiągnięte:

- zgodność działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;
- skuteczność i efektywność działania;
- wiarygodność sprawozdań;
- ochrona zasobów;
- przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania;
- efektywność i skuteczność przepływu informacji;
- zarządzanie ryzykiem.

Warto zauważyć, że zarządczy charakter jest także określnikiem dotychczas używanego w ustawie pojęcia „kontrola finansowa", którą definiowano jako kontrolę o charakterze wewnętrznym i zarządczym, oznaczającym nadany przez kierownika jednostki system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) określający procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem[236].

Wewnętrzny i zarządczy charakter dotychczas określonej w u.f.p. z 2005 r. kontroli finansowej podkreślały także „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym" INTOSAI[237], stanowiące podstawę opracowania przez Ministra Finansów „Standardów kontroli finansowej w jednost-

[236] *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005, s. 34.
[237] Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli.

kach sektora finansów publicznych"[238], w oparciu o art. 63 ust. 2 u.f.p. z 2005 r.[239]. Według tych standardów kontrolę finansową należy określić jako część systemu kontroli wewnętrznej w danej jednostce, dotyczącą procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Należy też zaznaczyć, że w praktyce wszystkie obszary funkcjonowania jednostki są zawsze w pewnym stopniu powiązane co najmniej z jednym z powyższych procesów. Kontrola wewnętrzna jest integralnym procesem, na który ma wpływ zarząd jednostki oraz jej personel. Wewnętrzna kontrola zarządcza jest procesem dynamicznym i integralnym, który musi być ciągle dostosowywany do zmian w organizacji. Kierownictwo i personel wszystkich szczebli muszą mieć współudział w tym procesie odnoszenia się do ryzyk i dawania rozsądnego zapewnienia o osiąganiu misji jednostki i jej ogólnych celów. System kontroli finansowej powinien być wbudowany w strukturę wewnętrzną jednostki. Skuteczność kontroli finansowej wymaga, aby zadania z nią związane dotyczyły bieżącej działalności jednostki, tj. stanowiły część codziennych zadań wykonywanych przez pracowników na wszystkich szczeblach organizacyjnych.

Zmiana pojęcia określającego procesy kontroli wewnętrznej w jednostkach sektora finansów publicznych nie oznacza „zaniku" kontroli finansowej w rozumieniu nadanym tej instytucji przepisami art. 47 u.f.p. z 2005 r. Kontrola finansowa stanowi jeden z głównych elementów ogólnie pojętej zarządczej kontroli wewnętrznej w jednostce, dlatego też pojęcie to jest w dalszym ciągu właściwe dla określenia działań podejmowanych przez kierownika jednostki dla osiągnięcia celów zakreślonych w art. 68 ust. 2 ustawy o finansach publicznych w sferze gospodarowania środkami publicznymi.

Za jeden z głównych instrumentów osiągnięcia tych celów w sferze gospodarki finansowej należy w dalszym ciągu uznać ustalenie w formie pisemnej procedur kontroli finansowej, przy uwzględnieniu standardów kontroli finansowej oraz zapewnienie ich przestrzegania. Mimo braku wyraźnego wskazania w u.f.p. z 2009 r. na obowiązek opracowywania pisemnych reguł postępowania w jednostce wniosek o ich podstawowym charakterze dla systemu kontroli wewnętrznej można wywodzić z ustalonych i powszechnie akceptowanych międzynarodowych standardów.

Kontrolę w ogólnym ujęciu można określić mianem działalności składającej się z ustalania stanu obowiązującego (wyznaczeń) i stanu rzeczywistego (wykonań), porównania wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności oraz wyjaśnienia przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności[240]. W zakresie dotyczącym kontroli finansowej procesy te można określić, posiłkując się przepisami art. 47 u.f.p. z 2005 r., jako porównywanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w odniesieniu do zachodzących we-

[238] Ogłoszone komunikatem nr 13 z dnia 30 czerwca 2006 r. (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58).
[239] Standardy te obowiązują do czasu ogłoszenia przez Ministra Finansów standardów na podstawie art. 69 ust. 3 u.f.p. z 2009 r.
[240] L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 16.

wnątrz jednostki procesów: pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowanych ze środków publicznych, dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych, zwrotu środków publicznych.

Pod pojęciem stanu wymaganego (wyznaczeń) w obszarze kontroli finansowej należy rozumieć właściwą realizację spoczywających na jednostkach sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej, wynikających z odrębnych przepisów, w tym przepisów ustawy o finansach publicznych. Ogólnymi wyznaczeniami są przepisy o charakterze zasadniczym, jak np. art. 44, art. 46, art. 254 czy art. 261 ustawy z 27 sierpnia 2009 r., w także m.in. przepisy ustaw podatkowych nakazujących zachowanie powszechności opodatkowania, szczegółowe zasady udzielania dotacji z budżetu nakazujące zachowanie określonego trybu, przepisy regulujące udzielanie zamówień publicznych, przepisy regulujące poszczególne rodzaje wydatków itd. Stanem wymaganym w zakresie kontroli finansowej należy więc określić takie postępowanie jednostki sektora finansów publicznych, które zapewnia zgodność z prawem wszelkich działań dotyczących prowadzenia gospodarki finansowej, czyli gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych[241].

4.3.2. Procedury kontroli finansowej

Badanie i porównywanie stanu faktycznego pod kątem prawidłowości przebiegu procesów składających się na gospodarkę finansową jednostki ma następować w oparciu o ustalone przez kierownika jednostki, w formie pisemnej, procedury kontroli finansowej. Na kierowniku jednostki spoczywa odpowiedzialność zarówno za wdrożenie odpowiednich procedur, jak i za zapewnienie ich późniejszego przestrzegania[242].

Procedurami kontroli finansowej jest sposób postępowania dotyczący zagadnień leżących w obszarze kontroli finansowej, ustalony w formie pisemnej przez kierownika jednostki[243]. Jest to więc ustalony sposób postępowania w zakresie prowadzenia procesów gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych, określający mechanizmy służące uzyskaniu racjonalnej pewności, że cele jednostki zostaną osiągnięte. Nie istnieje jednolity wzorzec procedur, który mógłby być stosowany powszechnie w jednostkach i nie ma możliwości, aby taki wzorzec opracować w sposób faktycznie przydatny. Wynika to ze specyfiki każdej jednostki – formy organizacyjnej, warunków zewnętrznych, struktury za-

[241] Zob. też ogólne wskazanie wyznaczeń kontroli finansowej zaprezentowane przez M. Komarnicką, *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych,* [w:] W. Miemiec (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego 2006*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2006, s. 289-290.

[242] Wniosek ten należy obecnie wywodzić z międzynarodowych standardów kontroli, ponieważ w nowej ustawie o finansach publicznych nie znalazły się zapisy ustalające te obowiązki wprost w stosunku do kontroli zarządczej.

[243] *Glosariusz terminów...,* op. cit.

trudnienia, kwalifikacji pracowników itp. Opracowanie procedur przez kierownika jednostki powinno służyć zapewnieniu realizacji celów jednostki, których sposób zidentyfikowania w szczegółowych obszarach zależy też od wizji zarządczej kierownika jednostki[244].

Wbrew często spotykanemu, błędnemu przeświadczeniu pracowników urzędów gminy, realizacja obowiązku w zakresie pisemnego wprowadzenia procedur kontroli finansowej w urzędzie nie może być równoważna z opracowaniem dokumentu określanego zwykle jako „regulamin kontroli wewnętrznej". Dokumenty o takiej nazwie regulują ponadto niekiedy sprawy wykraczające poza ramy kontroli finansowej – np. kwestie kontroli zewnętrznej prowadzonej w gminnych jednostkach organizacyjnych. Na pisemne procedury kontroli składają się tymczasem wszystkie instrukcje, zarządzenia, upoważnienia, regulaminy itp., wprowadzone przez kierownika jednostki w celu uregulowania zasad funkcjonowania jednostki. Wśród nich należy w szczególności wymienić takie zwyczajowo obowiązujące w jednostkach akty, jak: regulamin organizacyjny, instrukcja obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, instrukcja kasowa, instrukcja inwentaryzacyjna, instrukcja gospodarowania drukami ścisłego zarachowania, dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości itp. Ponadto procedury kontroli finansowej wynikają z zakresów uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności pracowników jednostki, nadanych im przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione.

Przedmiotem regulacji wymienionych dokumentów, zawierających w swojej treści procedury kontroli finansowej, powinny być wszystkie procesy gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem zachodzące w jednostce (należące do jej kompetencji). Organizacja systemu kontroli finansowej nie zamyka się wyłącznie w ustaleniu procedur (instrukcji, zarządzeń, regulaminu) przez kierownika. Skuteczność kontroli finansowej zależy także od sposobu, w jaki kierownictwo i pracownicy jednostki wykonują obowiązki z nią związane.

Zapewnienie właściwego spełnienia funkcji kontroli wewnętrznej wymaga zachowania podstawowych standardów przy formułowaniu treści procedur, określających wyznaczanie prawidłowości systemu kontroli finansowej. Standardy te, jak wcześniej wskazano, opracował Minister Finansów w oparciu o wypracowane standardy międzynarodowe[245]. W związku z tym, że stanowią

[244] R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego,* Warszawa 2007, s. 178-179.

[245] Przy ich opracowywaniu uwzględniono „Standardy kontroli wewnętrznej w Komisji Europejskiej" – opracowane przez Komisję Europejską – Dyrekcję Generalną ds. Budżetu, raporty "Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa" oraz „Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie" opracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO), „Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym" – przyjęte w 2004 r. przez Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli/Audytu (*International Organization of Supreme Audit Institutions* – INTOSAI). Dlatego też nie należy oczekiwać, aby standardy kontroli zarządczej ogłoszone na podstawie art. 69 ust. 3 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych różniły

one fundament zapewnienia prawidłowości funkcjonowania kontroli finansowej w jednostce, należy je przytoczyć i omówić pokrótce najistotniejsze zasady z nich wynikające.

4.3.3. Standardy kontroli finansowej

Standardy kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych określają podstawowe wymagania odnoszące się do systemów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych, w tym także wyznaczają treść procedur kontroli ustalanych przez kierowników jednostek. Standardy stanowią zbiór wskazówek, które kierownicy jednostek powinni wykorzystać do tworzenia, oceny i doskonalenia systemów kontroli finansowej w kierowanych przez siebie jednostkach. Celem standardów jest promowanie wdrażania w jednostkach spójnego i jednolitego modelu kontroli finansowej zgodnego ze współczesnymi standardami i modelami kontroli wewnętrznej, z uwzględnieniem specyficznych zadań, które realizuje dana jednostka i warunków, w jakich funkcjonuje.

Standardy zostały usystematyzowane w pięciu obszarach odpowiadających pięciu podstawowym elementom systemu kontroli wewnętrznej, tj.:

A. Środowisko wewnętrzne,
B. Zarządzanie ryzykiem,
C. Mechanizmy kontroli,
D. Informacja i komunikacja,
E. Monitorowanie i ocena.

A. Środowisko wewnętrzne

Właściwe środowisko wewnętrzne jest fundamentem dla pozostałych elementów kontroli finansowej. Standardy w tym zakresie dotyczą systemu zarządzania jednostką i jej zorganizowania jako całości. Środowisko wewnętrzne w sposób zasadniczy determinuje jakość kontroli finansowej w jednostce.

1) Uczciwość i inne wartości etyczne

„Kierownik jednostki oraz pracownicy, wykonując powierzone im zadania i obowiązki, kierują się osobistą i zawodową uczciwością. Kierownik jednostki poprzez przykład i codzienne decyzje wspiera i promuje przyjęte w jednostce wartości etyczne oraz osobistą i zawodową uczciwość pracowników. Pracownicy rozumieją, jakie zachowanie i postępowanie jest uważane w jednostce za etyczne. Kierownik jednostki oraz pracownicy są pozytywnie nastawieni do kontroli finansowej i wspierają jej funkcjonowanie".

---

się w zasadniczych kwestiach od omawianych standardów, obowiązujących do czasu ogłoszenia „nowych".

Nie jest możliwe właściwe zorganizowanie i funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej, jeżeli kierownik ustalający ten system nie przestrzega wprowadzonych przez siebie procedur. Pracownicy jednostki powinni mieć przeświadczenie, że ustalone procedury są właściwe i niezbędne dla prawidłowości działania jednostki oraz osiągania jej celów. Wbrew temu standardowi będzie np. pobieranie przez kierownika jednostki zaliczek bez określonego przeznaczenia i nierozliczanie ich w terminie, mimo że takie wymagania nakładają procedury wewnętrzne dotyczące gospodarki kasowej. Pracownicy realizujący i księgujący takie operacje nabierają negatywnego stosunku do systemu kontroli, co może przełożyć się na nieprzestrzeganie przez nich procedur w innych obszarach[246]. Kierownik jednostki powinien więc „świecić przykładem" w zakresie przestrzegania ustalonych procedur, a jednocześnie weryfikować uczciwość postępowania zatrudnianej kadry.

2) Kompetencje zawodowe

„Kierownik jednostki oraz pracownicy posiadają taki poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenia, który pozwala im skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania i obowiązki, a także rozumieć znaczenie systemu kontroli finansowej. Proces zatrudnienia prowadzony jest w taki sposób, który zapewnia wybór najlepszego kandydata na dane stanowisko pracy. Kierownik jednostki zapewnia rozwijanie kompetencji zawodowych przez pracowników jednostki".

Realizacja tego standardu polega na zatrudnianiu pracowników o poziomie wiedzy i umiejętności zapewniającym właściwą realizację celów jednostki. Jeżeli chodzi o zatrudnianie pracowników samorządowych, instrumentem służącym zgodności działań jednostki z tym standardem są w szczególności regulacje rozdziału 2 ustawy o pracownikach samorządowych[247], przewidujące otwarty i konkurencyjny tryb naboru na wolne stanowiska urzędnicze, przeprowadzony pod kątem obiektywnie określonych przez pracodawcę wymagań. Oczywistym jest jednak, że nie wszyscy pracownicy posiadają wymagany poziom umiejętności, co jest spowodowane m.in. zmianami w katalogu kompetencji jednostki wynikającymi głównie z nałożenia na nią nowych zadań. Zachowanie omawianego standardu wymaga wówczas skierowania pracowników na odpowiednie szkolenia umożliwiające pozyskanie niezbędnej wiedzy i umiejętności. Na marginesie należy zauważyć, że realizacja omawianego standardu będzie wymagała niejednokrotnie rozwijania kompetencji także kierownika jednostki (wójta, burmistrza, prezydenta), ponieważ możliwość wyboru na to stanowisko nie jest uzależniona od posiadania wiedzy, doświadczenia i umiejętności niezbędnych dla kierowania jednostką samorządu terytorialnego i prowadzenia jej gospodarki finansowej. W takiej sytuacji kierownik jednostki powinien powziąć niezbędne czynności w celu dostosowania zakresu swojej wiedzy i kompetencji do zajmowanego stanowiska.

[246] R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych*..., op. cit., s. 180.
[247] Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. (Dz.U. Nr 223, poz. 1458).

3) Struktura organizacyjna

„Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres sprawozdawczości jest określony w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny. Każdemu pracownikowi został przedstawiony na piśmie zakres jego obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności."

Podział zadań, uprawnień i odpowiedzialności między komórki organizacyjne winien być ustalony w regulaminie organizacyjnym jednostki. Nie powinien on budzić wątpliwości co do właściwości poszczególnych komórek, nie zawierać powtórzeń itp. Pisemny podział zadań między komórki organizacyjne musi wyczerpywać wszystkie sprawy, które należą do kompetencji jednostki. Brak należytego podziału obowiązków zarówno w odniesieniu do podziału między komórki organizacyjne, jak i poszczególnych pracowników powoduje, że odpowiedzialność za wszelkie nieprawidłowości w tych obszarach należy przypisywać kierownikowi jednostki. Co istotne, kierownika jednostki obciąża wówczas także odpowiedzialność za wystąpienie czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ponieważ ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych[248] przewiduje w zakresie niektórych zagadnień odpowiedzialność kierownika związaną z zaniedbaniem lub niewypełnieniem obowiązków w organizacji kontroli zarządczej w jednostce. Na przykład, utrata należnych gminie dochodów z danego źródła w sytuacji, gdy kierownik jednostki nikomu nie przypisał obowiązków dotyczących prowadzenia postępowania w celu pobrania tych dochodów będzie wypełniała przesłanki czynu z art. 5 ust. 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Każdy pracownik powinien posiadać przedstawiony na piśmie zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. Zasada ta wskazuje, że jedyną drogą skutecznego powierzenia obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności jest określenie ich w formie pisemnej. Standard ten koresponduje z przepisami art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, w myśl którego kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki. Art. 53 ust. 2 przewiduje więc dwie formy skutecznego powierzenia obowiązków. Są nimi:

- dokument w formie odrębnego imiennego upoważnienia,
- wskazanie w regulaminie organizacyjnym.

Kwestia skuteczności powierzenia obowiązków w zakresie gospodarki finansowej w formie wskazania w regulaminie organizacyjnym wydaje się dyskusyjna. Standardy kontroli finansowej wymagają, aby pracownik stwierdzał w udokumentowanej formie, iż przyjmuje powierzane mu obowiązki. Aby wskazanie w regulaminie organizacyjnym uznać za skuteczne powierzenie, należałoby zatem udokumentować fakt zapoznania się pracowników z treścią regu-

[248] Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm.).

laminu i wynikającymi dla nich obowiązkami. Ponadto regulaminy określają w ogólnej formie obowiązki przynależne najczęściej komórkom organizacyjnym (wydziałom, referatom, departamentom), a nie konkretnym pracownikom, w związku z czym zastosowanie w praktyce tego trybu przekazania obowiązków będzie miało ograniczone zastosowanie[249].

Nie do końca szczęśliwe jest także sformułowanie dotyczące drugiej formy powierzenia obowiązków, a mianowicie „odrębnego imiennego upoważnienia". Może ono sugerować, że powierzanie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej wymaga tworzenia dodatkowych dokumentów. Zgodnie ze standardami kontroli finansowej wszelkie cechy prawidłowego powierzenia obowiązków ma zakres czynności przedstawiony pracownikowi i opatrzony przez pracownika podpisem na dowód zapoznania się i przyjęcia odpowiedzialności za powierzone obowiązki, w tym w zakresie gospodarki finansowej. Tworzenie ponadto dodatkowych upoważnień jest zbędne. Skuteczne powierzenie obowiązków powinno polegać na udokumentowaniu z jednej strony aktu woli kierownika o przekazaniu pracownikowi precyzyjnie określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej, a z drugiej aktu woli pracownika o przyjęciu tych obowiązków. Nie ma w związku z tym przeszkód, aby dokument ten odpowiadał treścią i formą ogólnemu zakresowi czynności, zawierającemu obowiązki pracownika zarówno w zakresie gospodarki finansowej, jak i innych płaszczyzn działalności jednostki[250].

W zakresach obowiązków pracowników danej komórki organizacyjnej muszą być bezwzględnie odzwierciedlone, w sposób kompletny, zadania przewidziane dla tej komórki w regulaminie organizacyjnym.

W szczególnych przypadkach przepisy prawa wyłączają dowolność powierzania niektórych zadań przez kierownika jednostki. Przykładem takiego rozwiązania jest wskazany w art. 45 ustawy o finansach publicznych wymóg powierzenia obowiązków i odpowiedzialności w zakresie: prowadzenia rachunkowości jednostki, wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz dokonywania wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych głównemu księgowemu jednostki.

Z korespondencji treści omawianego standardu oraz art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych wynika ponadto ograniczenie w rozdysponowaniu obowiązków jednostki dotyczące możliwości ich powierzenia wyłącznie pracownikom jednostki. Możliwość powierzenia obowiązków w zakresie gospodarki finansowej jednostki wyłącznie jej pracownikom stanowi gwarancję, że kierownik jednostki ma realny wpływ na stan realizacji zadań przez jednostkę, którego źródłem jest zwierzchność służbowa nad pracownikami wykonującymi poszczególne czynności. Z tego też względu niedopuszczalne jest wykonywanie

[249] R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych...,* op. cit., s. 165.
[250] Z. Kubot, *Czynności upoważniające w zakresie gospodarki finansowej,* „Finanse Komunalne" 2006, nr 7-8, s. 13-20.

w tym zakresie zadań np. przez przewodniczącego rady gminy czy organy gminnych jednostek pomocniczych.

4) Identyfikacja zadań wrażliwych

„Zostały zidentyfikowane zadania, przy wykonywaniu których pracownicy mogą być szczególnie podatni na wpływy szkodliwe dla gospodarki finansowej lub wizerunku jednostki oraz zostały ustanowione odpowiednie środki zaradcze. Zestawienie zadań wrażliwych oraz procedury służące realizacji środków zaradczych zostały określone w formie pisemnej i zapoznano z nimi pracowników".

Kierownik jednostki powinien posiadać świadomość, które z zadań jednostki są szczególnie podatne na nieprawidłowości i inne niekorzystne zjawiska oraz udokumentować fakt przeanalizowania zadań pod tym kątem. Identyfikacja tych zadań pociąga za sobą ustalenie szczególnych procedur kontroli. Do katalogu zadań o takim charakterze można zaliczyć, ze względu na ich cechy obiektywne, między innymi udzielanie zamówień publicznych, udzielanie i rozliczanie udzielonych dotacji organizacjom pozarządowym itp. Generalnie należałoby za zadania wrażliwe uznać te zadania jednostki, w zakresie których nieprawidłowości skutkowałyby znacznym uszczupleniem środków publicznych, a także zadania, których wrażliwość wynika z uwarunkowań właściwych tylko danej jednostce (np. wszyscy pracownicy dokonujący wymiaru podatków lokalnych wykazują małe doświadczenie).

5) Powierzenie uprawnień

„Zakres uprawnień powierzonych poszczególnym pracownikom jest precyzyjnie określony oraz odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji i ryzyka z nimi związanego. Przyjęcie uprawnień jest potwierdzone podpisem pracownika".

Standard ten wiąże się ze standardem 3, uzupełniając go poprzez wskazanie elementu, iż przedstawienie pracownikowi zakresu uprawnień powinno być potwierdzone ich przyjęciem w formie podpisu pracownika. Powierzenie obowiązków i odpowiedzialności również powinno być potwierdzone (udokumentowane) podpisem pracownika, który jednak w tym względzie nie oznacza ich przyjęcia, a fakt zapoznania się z nimi. Potwierdzenie zaznajomienia się pracownika z zakresem obowiązków i odpowiedzialności należy uznać za niezbędny element prawidłowości systemu kontroli, warunkujący m.in. możliwość wyciągnięcia konsekwencji za zawinione przez niego nieprawidłowości.

B. Zarządzanie ryzykiem

Osiąganie celów każdej jednostki wiąże się z ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem ma na celu zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia celów jednostki. Standardy w obszarze zarządzania ryzykiem wskazują na niezbędne elementy tego procesu.

6) Określanie celów i monitorowanie realizacji zadań

„W jednostce sporządza się co najmniej roczny plan pracy jednostki określający poszczególne cele i zadania jednostki, mierzalne wskaźniki lub kryteria

ich realizacji, komórki organizacyjne odpowiedzialne za ich realizację oraz zasoby, w szczególności osobowe, finansowe, rzeczowe, przeznaczone do ich realizacji. Kierownik jednostki oraz wyznaczeni pracownicy prowadzą bieżącą ocenę (monitoring) realizacji zadań za pomocą wyznaczonych wskaźników lub kryteriów."

Standard ten wiąże się szczególnie z zakresem działań dotyczących planowanych kierunków rozwoju lokalnego, wskazując, że wszelkie zamierzenia jednostki związane z procesami finansowymi powinny być planowane, realizowane przy uwzględnieniu ustalonych kryteriów umożliwiających bieżącą weryfikację stanu zaawansowania realizacji postawionych celów. W sposób pośredni nawiązuje także do zadaniowego planowania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

7) Identyfikacja ryzyka

„Systematycznie, nie rzadziej niż raz w roku, dokonuje się identyfikacji zewnętrznego i wewnętrznego ryzyka związanego z poszczególnymi celami i zadaniami jednostki, dotyczącego zarówno działalności całej jednostki, jak i realizowanych przez jednostkę konkretnych programów, projektów czy zadań. W przypadku istotnej zmiany warunków, w których funkcjonuje jednostka, identyfikacja ryzyka jest ponawiana."

Zidentyfikowanie ryzyk związanych z działalnością jednostki nie jest działaniem jednorazowym. Kierownik jednostki powinien elastycznie oceniać zmiany czynników wpływających na zagrożenie realizacji celów i zadań jednostki. Niezależnie od zachodzących zmian warunków, identyfikacja ryzyka powinna być sporządzana nie rzadziej niż raz w roku. Identyfikacja ryzyka polega na ustaleniu, jakie okoliczności mogą zagrozić realizacji zamierzeń jednostki. Okoliczności te mogą mieć charakter zewnętrzny (np. zmiana w strukturze czy sposobie ustalania dochodów spowodowana zmianą regulacji prawnych) lub wewnętrzny (np. okoliczność odejścia na emeryturę pracowników zatrudnionych na stanowiskach kluczowych dla realizacji danego projektu).

8) Analiza ryzyka

„Zidentyfikowane ryzyka poddawane są analizie mającej na celu określenie możliwych skutków i prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka. Kierownik jednostki lub upoważnieni pracownicy określają akceptowany poziom ryzyka."

Analiza ryzyka jest czynnością umożliwiającą określenie stopnia zagrożenia okolicznościami mogącymi mieć negatywny wpływ na realizację celów jednostki. Na jej podstawie powinny zostać podjęte odpowiednie czynności zaradcze, dzięki którym ryzyko zostanie sprowadzone do akceptowanego poziomu.

9) Reakcja na ryzyko i działania zaradcze

„Określony został rodzaj reakcji w stosunku do każdego istotnego ryzyka (tolerowanie, przeniesienie, wycofanie się, działanie). Kierownik jednostki lub upoważnieni pracownicy określają działania, które należy podjąć w celu zmniejszenia danego ryzyka do akceptowanego poziomu."

Identyfikacja i przeanalizowanie ryzyk skutkujące stwierdzeniem występowania ryzyka ponad poziom akceptowany rodzi obowiązek podjęcia odpowiednich działań modyfikujących system kontroli wewnętrznej w celu zmniejszenia niebezpieczeństwa wystąpienia niepożądanych zjawisk będących następstwem działań objętych wysokim ryzykiem. Działania te mogą polegać np. na wycofaniu się z realizacji danego programu lub projektu albo przeniesienia jego realizacji na okres późniejszy, po ustąpieniu lub złagodzeniu okoliczności wpływających na nieakceptowany poziom ryzyka związanego z jego realizacją.

C. Mechanizmy kontroli

Standardy w tym zakresie stanowią zestawienie podstawowych mechanizmów, które mogą funkcjonować w ramach systemu kontroli finansowej, nie tworząc jednak wyczerpującego zbioru. System kontroli finansowej powinien być elastyczny i dostosowany do specyficznych potrzeb jednostki. Każdy mechanizm kontrolny funkcjonujący w jednostce powinien stanowić odpowiedź na konkretne ryzyko, które jednostka zamierza ograniczyć. Koszty wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli nie powinny być wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści. Wśród mechanizmów kontroli wyodrębniono specyficzną ich grupę dotyczącą systemów informatycznych. Należy jednak zaznaczyć, że w przypadku funkcjonowania systemów informatycznych zastosowanie mogą mieć także ogólne mechanizmy kontroli.

10) Dokumentowanie systemu kontroli finansowej

„System kontroli finansowej jednostki, w szczególności procedury, instrukcje, wytyczne kierownictwa, zakresy obowiązków, jest dokumentowany, a dokumentacja ta jest łatwo dostępna dla wszystkich pracowników, którym te informacje są niezbędne."

Realizacja tego standardu została przewidziana w treści ustawy poprzez wskazanie obowiązku opracowania procedur kontroli oraz powierzenia obowiązków w formie pisemnej. Wszyscy pracownicy wykonujący czynności w ramach kontroli finansowej powinni zapoznać się z ustalonymi procedurami i być informowani o wprowadzanych zmianach. W praktyce spotkać można często funkcjonowanie nieudokumentowanych w formie pisemnej procedur kontrolnych. Przykładem może być sytuacja, w której weryfikację zużycia paliwa w samochodach służbowych prowadzi pracownik, który nie ma takiego zadania w zakresie obowiązków, przy pomocy danych wpisywanych w kartach drogowych – dokumencie nie opisanym w instrukcjach wewnętrznych w zakresie zasad jego sporządzania, kontroli i znaczenia w procesie kontroli procesów finansowych – weryfikowanych z fakturami zakupu paliwa i poleceniami wyjazdu, przy braku formalnego ustalenia przez kierownika jednostki norm zużycia paliwa w samochodach. Niewątpliwie w odniesieniu do opisanego procesu funkcjonują procedury kontroli finansowej, jednakże nie posiadają formalnego umocowania w pisemnych regulacjach ustanowionych przez kierownika jednostki, w związku z czym nie można ich zweryfikować.

11) Dokumentowanie i rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych

„Wszystkie operacje finansowe i gospodarcze, a także inne znaczące zdarzenia, są rzetelnie dokumentowane, a dokumentacja ta jest łatwo dostępna dla upoważnionych osób. Dokumentacja jest pełna oraz umożliwia prześledzenie każdej operacji finansowej, gospodarczej lub zdarzenia od samego początku, w trakcie ich trwania i po zakończeniu. Operacje finansowe i gospodarcze i inne znaczące zdarzenia są bezzwłocznie rejestrowane i prawidłowo klasyfikowane."

Realizacja tego standardu sprowadza się w praktyce do prawidłowego zorganizowania obiegu dokumentów poświadczających dokonanie operacji finansowych i gospodarczych. Każdy dokument dotyczący operacji gospodarczej związanej z procesami objętymi kontrolą finansową powinien mieć opisaną drogę obiegu od momentu jego sporządzenia lub wpływu do jednostki do momentu ujęcia w księgach rachunkowych. Opis drogi dokumentu powinien w szczególności określać komórki (stanowiska), do których ten dokument trafia, po jakim okresie winien być przekazywany, jakie czynności w stosunku do dokumentu winny być wykonane przez właściwych pracowników. Przestrzeganie tego standardu zapewniają w szczególności kompletne postanowienia instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych oraz zakresów obowiązków pracowników.

12) Zatwierdzanie (autoryzacja) operacji finansowych

„Kierownik jednostki lub upoważnieni przez niego pracownicy zatwierdzają wszelkie operacje finansowe i gospodarcze przed ich realizacją. Poszczególne czynności związane z realizacją operacji finansowych lub gospodarczych są wykonywane wyłącznie przez pracowników do tego upoważnionych."

Zatwierdzanie operacji finansowych i gospodarczych polega na wykonaniu procedur kontrolnych w stosunku do dokumentów poświadczających wystąpienie tych operacji. Na tychże dokumentach uwidaczniane są dowody wykonania czynności weryfikujących prawidłowość operacji, czego efektem są parafy i pieczęcie zatwierdzające daną operację do realizacji. Kontrola operacji finansowych i gospodarczych przebiega dwuetapowo – jako kontrola pod względem merytorycznym i pod względem formalno-rachunkowym.

Kontrola merytoryczna w ujęciu ogólnym realizowana jest przez pracowników odpowiedzialnych za merytoryczną stronę danej operacji, w tym pracowników występujących z wnioskiem (inicjujących) przeprowadzenie operacji gospodarczej. Przedmiotem tej kontroli jest w szczególności zbadanie, czy realizacja operacji jest celowa, czy jej wykonanie jest zgodne z wcześniejszymi założeniami, w tym ustaleniami zawartymi w umowie z kontrahentem.

Kontrola formalno-rachunkowa polega na zbadaniu wiarygodności dokumentów oraz na zbadaniu prawidłowości ich sporządzenia ze względu na treść i formę, a także sprawdzeniu prawidłowości i rzetelności obliczeń zawartych w dokumentach. Kontrola formalno-rachunkowa operacji należy do kompetencji głównego księgowego jednostki lub osoby upoważnionej przez głównego księgowego. Wynika to wprost z zakresu obowiązków i odpowiedzialności główne-

go księgowego, określonego przepisami art. 54 ustawy o finansach publicznych, do którego należy m.in. dokonywanie wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych, a także z opisu znaczenia podpisu głównego księgowego na dokumencie, który, złożony obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że główny księgowy:

- nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem;
- nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów, dotyczących tej operacji;
- zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Z przywołanych regulacji wynika więc jasno, że kontroli formalno-rachunkowej operacji dokonuje się zawsze po dokonaniu kontroli merytorycznej. Ponadto główny księgowy posiada jeszcze prawo blokowania operacji, które budzą jego zastrzeżenia, w trybie art. 54 ust. 4-5a ustawy o finansach publicznych oraz ma prawo żądać niezbędnych informacji i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień, tudzież wnioskować do kierownika jednostki o określenie trybu, według którego mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej. Przywołane regulacje wskazują szczególną rolę głównego księgowego w zapewnieniu prawidłowości funkcjonowania systemu kontroli finansowej w jednostce[251].

Przedstawione powyżej czynności kontrolne oraz zatwierdzenie operacji do wypłaty (w przypadku operacji skutkujących poniesieniem wydatku) powinny być wykonywane przez prawidłowo upoważnionych (w formie pisemnej) pracowników jednostki. Wykonywanie czynności kontroli merytorycznej oraz zatwierdzenia do wypłaty bezpośrednio przez kierownika jednostki nie wymaga odrębnych upoważnień w związku z ustawowo wskazaną ogólną odpowiedzialnością kierownika za gospodarkę finansową jednostki.

13) Podział obowiązków

„Kluczowe obowiązki dotyczące zatwierdzania (autoryzacji), realizacji i rejestrowania (księgowania) operacji finansowych, gospodarczych i innych zdarzeń są rozdzielone pomiędzy różnych pracowników, z uwzględnieniem obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego jednostki określonych w przepisach prawa. W małych jednostkach, zatrudniających zbyt mało pracowników, aby móc w pełni wdrożyć ten mechanizm kontroli, kierownik jednostki rekompensuje te braki za pomocą innych mechanizmów. Sporządzone jest zestawienie obowiązków, które w danej jednostce muszą być rozdzielone pomiędzy różnych pracowników."

[251] Szerzej na ten temat R. Trykozko, *Ustawa o finansach publicznych...,* op. cit., s. 171-174.

Standardy kontroli finansowej generalnie zakazują koncentracji uprawnień kontrolnych dotyczących operacji finansowych i gospodarczych w ramach kompetencji jednego pracownika. Mechanizm kontroli w jednostce powinien przewidywać wykonywanie czynności kontroli merytorycznej, formalno-rachunkowej oraz zatwierdzenia do wypłaty przez różnych pracowników. Rozdział obowiązków nie może naruszać funkcji przypisanych ustawowo głównemu księgowemu jednostki. W odniesieniu do małych jednostek, gdzie nie jest zatrudniona wystarczająca liczba pracowników i np. pod względem merytorycznym zatwierdza dokumenty kierownik jednostki, a następnie zatwierdza je do wypłaty, kierownik powinien zrekompensować niemożność zastosowania wzorcowego mechanizmu innymi mechanizmami uwiarygodniającymi prawidłowość operacji. Należy jeszcze dodać, że zarówno nadmierna koncentracja kompetencji kontrolnych w ramach zakresu obowiązków jednej osoby, jak i udział zbyt dużej liczby osób w procesie kontroli są zjawiskami niepożądanymi. Sytuacja takiego zorganizowania obiegu dokumentów, w której np. aż 7 osób wykonuje czynności kontrolne w stosunku do danej operacji może powodować brak należytej staranności weryfikacji, w związku z podejściem „jeżeli coś jest źle, to na pewno ktoś inny to zauważy". Ostatnie zdanie standardu 13 pozostaje w ścisłym związku ze standardem 3 Struktura organizacyjna.

14) Weryfikacje

„Operacje finansowe, gospodarcze i inne istotne zdarzenia są weryfikowane przed i po realizacji, np.: wielkość dostawy jest porównywana z zamówieniem; dane dotyczące dostawy uwidocznione na fakturze porównywane są z danymi dotyczącymi przyjętej dostawy; stan zapasów weryfikowany jest poprzez inwentaryzację. Operacje zachodzące w jednostce weryfikowane pod względem ich merytorycznej prawidłowości zarówno w ramach kontroli wstępnej, jak i kontroli następczej."

Standard 14 zawiera nakaz kontroli merytorycznej nie tylko w zakresie prawidłowości dokumentacji, ale też jej zgodności ze stanem faktycznym istniejącym po wystąpieniu operacji, czyli wykonywania kontroli następczej.

15) Nadzór

„Prowadzony jest właściwy nadzór w ramach hierarchii służbowej, którego celem jest upewnienie się, że zadania jednostki są właściwie realizowane. Właściwy nadzór obejmuje w szczególności:

- jasne komunikowanie obowiązków, zadań i odpowiedzialności każdemu z pracowników i systematyczną ocenę ich pracy w niezbędnym zakresie,
- zatwierdzanie wyników pracy w decydujących momentach w celu uzyskania zapewnienia, że przebiega ona zgodnie z zamierzeniami."

Wykonywanie nadzoru nad realizacją zadań jednostki jest obowiązkiem kierownika, głównego księgowego oraz osób kierujących bezpośrednio komórkami organizacyjnymi (w zakresie obowiązków przypisanych tym komórkom – standard 3). Do zadań osób kierujących komórkami organizacyjnymi należy zaliczyć organizowanie sposobu realizacji zadań w ramach komórki organizacyj-

nej, czyli rozdzielenie obowiązków spoczywających na komórce organizacyjnej między jej pracowników oraz bezpośredni nadzór nad ich realizacją.

16) Rejestrowanie odstępstw

„Wszystkie przypadki, w których ze względu na nadzwyczajne okoliczności odstąpiono od procedur, instrukcji lub wytycznych, są uzasadniane, dokumentowane i zatwierdzane przez kierownika jednostki lub upoważnionego pracownika."

Każdy przypadek, w którym nastąpiło odstąpienie od pisemnie określonych, obowiązujących w jednostce, procedur kontroli finansowej powinien być w formie pisemnej uzasadniony i zatwierdzony przez kierownika jednostki lub upoważnionego przez niego pracownika. Tryb ten stwarza zatem możliwość doraźnego modyfikowania obowiązujących procedur, jednakże powinien dotyczyć wyjątkowych przypadków. Prawidłowo skonstruowany system kontroli wewnętrznej powinien być dostosowany do potrzeb jednostki. W związku z tym ciągłe stosowanie odstępstw od ustalonych procedur świadczyłoby o konieczności ich trwałej zmiany, jako niedostosowanych do potrzeb jednostki. Wystąpienie przypadku uzasadniającego odstąpienie od ustalonych procedur w trybie wskazanym w standardzie 16 może zatem mieć wyłącznie incydentalny charakter.

17) Ciągłość działalności

„Zapewnione są odpowiednie mechanizmy, których celem jest utrzymanie, w każdym czasie i okolicznościach, ciągłości działalności jednostki, w szczególności operacji finansowych i gospodarczych".

Mechanizmami zapewniającymi ciągłość działalności jednostki są w szczególności zasady zastępstw pracowników odpowiedzialnych za procesy objęte kontrolą finansową, w razie ich nieobecności. Wykonywanie czynności w ramach zastępstwa za innego pracownika bezwzględnie powinno mieć swoje umocowanie w odpowiednim dokumencie – zakresie czynności lub poleceniu przełożonego. Tylko w takim przypadku możliwe jest jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności za wykonywanie zadań.

18) Ochrona zasobów

„Dostęp do zasobów finansowych, materialnych i informacyjnych jednostki mają wyłącznie upoważnione osoby. Zostali wyznaczeni pracownicy odpowiedzialni za zapewnienie ochrony i właściwego wykorzystania zasobów jednostki. Prowadzone są okresowe porównania rzeczywistego stanu zasobów z zapisami w rejestrach (księgach)."

19) Kontrola dostępu

„W jednostce funkcjonują fizyczne lub logiczne mechanizmy kontroli, które ograniczają lub wykrywają nieuprawniony dostęp do zasobów informatycznych (np. sprzętu, systemu, aplikacji, danych) mające na celu ich ochronę przed nieautoryzowanymi zmianami, utratą lub ujawnieniem."

20) Kontrola oprogramowania systemowego

„Wdrożono mechanizmy kontroli, które ograniczają i monitorują dostęp do oprogramowania systemowego."

21) Kontrola tworzenia i zmian w aplikacjach

„W jednostce funkcjonują mechanizmy kontroli, które zapobiegają działaniom polegającym na wprowadzaniu nieautoryzowanych aplikacji lub zmian w funkcjonujących aplikacjach i wykrywają te działania."

22) Podział obowiązków

„Kluczowe obowiązki dotyczące funkcjonowania systemów informatycznych zostały rozdzielone pomiędzy różne osoby, tak aby uniemożliwić nieuprawniony dostęp do zasobów lub danych."

23) Ciągłość działalności

„Wdrożono mechanizmy, które w przypadku wystąpienia niespodziewanych zdarzeń zapewniają, że najważniejsze operacje są prowadzone bez przeszkód lub zostaną wznowione oraz, że najważniejsze dane są właściwie chronione."

24) Kontrole aplikacyjne

„Poszczególne aplikacje użytkowe wyposażone są w odpowiednie mechanizmy kontroli, których celem jest zapobieganie, wykrywanie i korygowanie błędów związanych z przetwarzaniem i przepływem danych. Aplikacyjne mechanizmy kontroli funkcjonują na etapie wprowadzania i przetwarzania danych, a także generowania informacji z systemu."

Standardy nr 19-24 wskazują mechanizmy kontroli zapewniające właściwe funkcjonowanie systemów informatycznych w jednostce oraz ochronę zgromadzonych w nich zasobów przed utratą oraz nieuprawnionym udostępnieniem lub rozpowszechnieniem.

D. Informacja i komunikacja

Standardy w obszarze informacji i komunikacji dotyczą zapewnienia wszystkim pracownikom jednostki dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków, w szczególności związanych z kontrolą finansową, a także zapewnienia efektywnego systemu komunikacji zarówno wewnętrznej, jak i zewnętrznej. System komunikacji powinien umożliwiać przepływ potrzebnych informacji wewnątrz jednostki, zarówno w kierunku pionowym, jak i poziomym. System efektywny to taki, który zapewnia nie tylko przepływ informacji, ale także ich właściwe zrozumienie przez odbiorców.

25) Bieżąca informacja

„Kierownik jednostki, kierownicy komórek organizacyjnych oraz pracownicy otrzymują, w odpowiedniej formie i czasie, właściwe i rzetelne informacje potrzebne do wypełniania obowiązków, w szczególności wynikających z przyjętego systemu kontroli finansowej."

Realizacja tego standardu polega w szczególności na zapewnieniu pracownikom wiadomości niezbędnych dla wykonywania czynności w procesie kontroli finansowej. Służy temu m.in. formalne zapoznanie pracowników ze zmienionymi lub nowo wprowadzonymi procedurami kontroli, ale także z okolicznościami obiektywnymi, jak np. nowelizacja przepisów czy aktualne interpretacje

prawa. Właściwą praktyką jest potwierdzanie przez pracowników na piśmie faktu otrzymania i zapoznania się z procedurami, np. wprowadzoną w jednostce instrukcją obiegu dokumentów finansowo-księgowych.

26) Komunikacja wewnętrzna

„System komunikacji wewnętrznej gwarantuje, że każdy pracownik rozumie cele systemu kontroli finansowej, sposób jego funkcjonowania, a także swoją rolę i odpowiedzialność w tym systemie. System komunikacji wewnętrznej zapewnia skuteczne mechanizmy przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej."

Standard dotyczący komunikacji wewnętrznej jest postulatem dotyczącym należytego przepływu, między pracownikami wykonującymi czynności z zakresu kontroli finansowej, informacji istotnych do należytego funkcjonowania zachodzących w jednostce informacji.

27) Komunikacja zewnętrzna

„W jednostce funkcjonuje efektywny system komunikacji z podmiotami zewnętrznymi, które mogą mieć znaczący wpływ na osiąganie celów jednostki, a także inną jej działalność dotyczącą w szczególności wydatkowania lub gromadzenia środków publicznych."

Zgodnie z tym standardem jednostka powinna utrzymywać kontakt z podmiotami, których funkcje są związane bezpośrednio z działalnością jednostki. W przypadku gmin podmiotami tymi będą w szczególności: regionalna izba obrachunkowa, urząd wojewódzki, urząd marszałkowski, starostwo powiatowe, urząd skarbowy. Funkcje tych podmiotów wiążą się zarówno z prawidłowością (legalnością) funkcjonowania gminy, jak również z możliwością realizacji celów rozwojowych poprzez pozyskiwanie nowych, zewnętrznych źródeł finansowana planowanych projektów.

E. Monitorowanie i ocena

Standardy w zakresie monitorowania i oceny wprowadzają zasadę ciągłej oceny systemu kontroli finansowej funkcjonującego w jednostce. Za dokonywanie oceny odpowiedzialny jest kierownik jednostki, który może być w tym zakresie wspierany przez audyt wewnętrzny, dokonujący niezależnej i obiektywnej oceny tego systemu.

28) Monitorowanie systemu kontroli finansowej

„Kierownik jednostki w ramach wykonywania bieżących obowiązków monitoruje skuteczność systemu kontroli finansowej i jego poszczególnych elementów. Zidentyfikowane problemy są na bieżąco rozwiązywane. Do bieżącej oceny funkcjonowania kontroli finansowej zobowiązane są także inne osoby pełniące funkcje kierownicze."

Standard 28 jest postulatem skierowanym do kierownictwa jednostki, dotyczącym bieżącego monitorowania skutków funkcjonowania ustalonego systemu kontroli oraz bezpośredniego reagowania na stwierdzone nieprawidłowości.

29) Ocena systemu kontroli finansowej

„Ocena systemu kontroli finansowej może być dokonywana także w drodze odrębnych ocen dokonywanych przez pracowników jednostki (samoocena). W przypadkach określonych w ustawie w jednostkach prowadzona jest również obiektywna i niezależna ocena systemu kontroli finansowej przez audytora wewnętrznego."

Oprócz kierownictwa jednostki, także pracownicy stosujący bezpośrednio ustanowione procedury kontroli uprawnieni są do oceny funkcjonowania systemu, co może przejawiać się w szczególności propozycjami jego modyfikacji, skierowanymi do kierownika jednostki.

Ponadto standard 29 odnosi się do instytucji audytu wewnętrznego, jako instrumentu obiektywnej i niezależnej oceny systemu kontroli finansowej. Mając na uwadze rolę audytu we właściwym funkcjonowaniu systemu kontroli finansowej niezbędne jest przybliżenie w tym miejscu głównych cech tej instytucji. W art. 272 ust. 1 ustawy o finansach publicznych zdefiniowano pojęcie audytu wewnętrznego jako działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej i czynności doradcze. Definicja ta jest generalnie zgodna z definicją sformułowaną przez IIA[252], według której audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością o charakterze zapewniającym i doradczym, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów poprzez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemu kontroli oraz procesów zarządzania organizacją.

Przepisy Działu VI ustawy o finansach publicznych formułują obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego warunkowo – powstaje on wówczas, gdy jednostka przewiduje w uchwale budżetowej dochody i przychody lub wydatki i rozchody w kwocie przekraczającej 40 mln złotych. W gminach, które nie planują zgromadzenia lub rozdysponowania takiej kwoty środków publicznych w budżecie rozpoczęcie prowadzenia audytu zależy od decyzji kierownika jednostki (wójta, burmistrza, prezydenta)[253].

Efektem działań audytowych jest ocena formułowana przez audytora. Powinna ona dotyczyć w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce.

Ewentualne negatywne wnioski wynikające z oceny audytu powinny skutkować podjęciem przez kierownika jednostki odpowiednich działań, skierowanych np. na zmianę wadliwych procedur czy wzmożenie nadzoru nad przestrzeganiem systemu kontroli wewnętrznej w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania jednostki pod kątem legalności, gospodarności i efektywności.

---

[252] Instytut Audytorów Wewnętrznych – światowa organizacja zrzeszająca audytorów wewnętrznych.

[253] Szerzej na ten temat np. R. Trykozko*, Ustawa o finansach publicznych...,* op. cit., s. 194-198.

Jako istotny element kontroli finansowej (aczkolwiek nie nakazany obecnie wprost ustawą) należy wskazać przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań i dokonywania wydatków. Pojęcie celowości oznacza kryterium kontroli, według którego oceniane jest, czy jednostka realizuje postawione przed nią cele[254]. Przedmiotem kontroli jest więc ocena, czy zaangażowanie środków publicznych poprzez zaciągnięcie zobowiązania czy dokonanie wydatku służy osiągnięciu wyznaczonych celów. Ocena ta ma więc niebagatelne znaczenie z punktu widzenia roli kontroli finansowej dla rozwoju lokalnego. Zasady dokonywania oceny pod tym kątem również winny mieć postać pisemnych procedur.

PRZYKŁAD 4.3.

Wójt Gminy Suwałki ustalił w wewnętrznych procedurach kontroli finansowej, iż wstępnej oceny celowości wydatków administracyjno-rzeczowych dokonuje Skarbnik Gminy, sprawdzając, czy:

a) wydatek ma charakter wymierny i uzasadniony dla przydatności w funkcjonowaniu jednostki,
b) dokonano analizy (kalkulacji) kosztów i wyznaczeń uzasadniających, że wydatek jest niezbędny i ustalony w sposób oszczędny i gospodarny.

Ogólnym celem kontroli finansowej jest zapewnienie poprawnego funkcjonowania w jednostkach sektora finansów publicznych wewnętrznych procedur oraz mechanizmów, które gwarantują legalne, gospodarne, celowe, rzetelne, przejrzyste i jawne gospodarowanie środkami publicznymi. Zwiększenie kontroli nad środkami publicznymi służy zwiększeniu efektywności gospodarowania tymi środkami. System kontroli finansowej winien być adekwatny do potrzeb jednostki, obiektywny, prosty, a przez to zrozumiały oraz ekonomiczny, czyli współmierny do obszaru jego oddziaływania i potencjalnych wyników[255].

Mówiąc o roli finansów w rozwoju lokalnym należy mieć na uwadze, że żaden z procesów finansowych dotyczących realizacji zamierzeń prorozwojowych nie może odbywać się prawidłowo (zgodnie z prawem) bez ustanowienia i przestrzegania odpowiednich procedur kontroli finansowej, jako głównego elementu kontroli zarządczej w jednostce. Właściwie funkcjonujący system kontroli finansowej jest gwarantem zgodności z prawem, celowości i gospodarności procesów rozwoju lokalnego w wymiarze finansowym. Prawidłowo skonstruowany system kontroli pozwala na racjonalny stopień pewności, że podejmowane w jednostce projekty przyniosą oczekiwane efekty.

[254] *Glosariusz terminów...,* op. cit., s. 18.
[255] L. Lipiec, *Komentarz do ustawy o finansach publicznych,* Lex/el., 2008.

4.4. Wnioski

Z dokonanego omówienia wynika, że jakość zarządzania finansami w gminie, oprócz innych czynników, zależy przede wszystkim od stosownego wieloletniego planowania, jak też poprawnie zorganizowanej kontroli wewnętrznej (zarządczej). Umiejętność prawidłowego wykorzystania m.in. tych instrumentów jest czynnikiem skuteczności i sprawności zarządzania finansami. To zaś w połączeniu z innymi czynnikami warunkuje podstawy do rozwoju lokalnego. Wskazać jednak trzeba, iż pożądane cele mogą być osiągnięte tylko wówczas, gdy zarówno planowanie, jak i kontrola będą miały rzeczywisty charakter merytoryczny, nie zaś tylko formalny.

Obowiązujące regulacje prawne w omówionym zakresie wymagają jedynie od JST, aby planowanie finansowe spełniało określone wymogi formalne. Wiele gmin stosuje się wyłącznie do nich i nie podejmuje wysiłków, aby plany spełniały funkcje typowo zarządcze. Oczywiście można w tym miejscu podnieść, że programowanie budżetowe jest kosztowne i pracochłonne, a dodatkowo nie jest to instrument dostatecznie „przetestowany" w praktyce. Zgadzając się z tym twierdzeniem, jednocześnie podnieść trzeba, że dla celów rozwojowych – jak się wydaje – to nie budżet zadaniowy, ale sporządzone w odpowiedni sposób wieloletnie plany przedsięwzięć mają zasadnicze znaczenie. Wieloletnie programowanie (planowanie) inwestycyjne zaś nie jest już obarczone wspomnianymi „wadami". Zatem tylko od inwencji i umiejętności pracowników gminnych zależy, czy plany wieloletnie staną się w istocie instrumentami zarządzania, czy też będą jedynie traktowane jako kolejne dokumenty, które trzeba stworzyć, bo np. konieczne są do ubiegania się o środki pomocowe.

Analogiczne uwagi sformułować można, jeśli chodzi o kontrolę wewnętrzną. Tutaj także obowiązujące przepisy dosyć ogólnikowo traktują te zagadnienia. Zatem także i w tym przypadku od decydentów zależy, czy kontrola będzie spełniała funkcje zarządcze. A są one istotne, ponieważ – jak już wskazano w opracowaniu – kontrola wpływa na prawidłowość, celowość i efektywność działań. Dodatkowo zaś jej wyniki powinny być wykorzystywane m.in. przy procesach planowania (finansowego), organizowania i podejmowania decyzji w danej gminie.

Wykaz polecanej literatury

1. *Aid Delivery Methods. Volume 1: Project Cycle Management Guidelines*, European Commission, EuropeAid Co-operations Office, Brussels 2004.
2. Baehr J., Grobelny R., Kwieciński T., *Przekształcenia własnościowe komunalnych zakładów budżetowych*, Warszawa 1994.
3. Banasiński C., Kulesza M., *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
4. Banikowska M., Grucza B., Majewski M., Małek M. (red.), *Podręcznik zarządzania projektami miękkimi*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego – Departament Zarządzania Europejskim Funduszem Społecznym, Warszawa 2006.
5. Behrens W., Hawanek P.M., *Poradnik przygotowywania przemysłowych studiów feasibility*, United Nations Industrial Development Organization, Warszawa 1993.
6. Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Toruń 2002.
7. Burke R., *Project Management. Planning and Control*, John Wiley & Sons, Wiltshire 1993.
8. Chojna-Duch E., *Polskie prawo finansowe. Finanse publiczne*, Lexis Nexis, Warszawa 2004.
9. Drucker P.F., *Myśli przewodnie Druckera*, Wyd. MT Biznes, Warszawa 2002.
10. Duncan R.W., *A guide to the Project Management Body of Knowledge*, Project Management Institute, Four Campus Boulevard 1996.
11. Dziedzik K., *Co to znaczy partnerstwo publiczno-prywatne i jak się z nim przebić do społecznej świadomości?*, [w:] Perkowski M. (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007.
12. Dziurbejko T., *Koncepcja partnerstwa publiczno-prywatnego na tle doświadczeń we wdrażaniu interwencji funduszy strukturalnych Unii Europejskiej*, [w:] Perkowski M. (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007.
13. Etel L., *Kompetencje regionalnych izb obrachunkowych w nadzorze nad uchwałami podatkowymi rad gmin stanowiących pomoc publiczną*, [w:] Małecki J., Hauser R., Janku Z., *15 lat funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych jako organów nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2007.
14. Fierla A., Werner A., *Stopa procentowa oraz odsetki od zwracanej pomocy publicznej niezgodnej z prawem*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2007, nr 5.
15. Frey D., *Odmowa przyznania środków unijnych jest decyzją*, „Rzeczpospolita" z 23 maja 2007.

16. Gajda A., *Spójność gospodarcza i społeczna*, [w:] Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej – prawo materialne i polityki*, Wyd. Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2005.
17. Gilowska Z., *System ekonomiczny samorządu terytorialnego w Polsce*, Municipium, Warszawa 1998.
18. *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005.
19. Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1998.
20. Haberfellner R., *Projectmanagement*, [w:] *Handwurterbuch der Organisation*, Verlag C.E. Poeschel, Stutgarttgart 1992.
21. Jastrzębska M., *Zarządzanie finansami gmin – aspekty teoretyczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1999.
22. Kamiński A., Pogoński M., *Pomoc publiczna dla przedsiębiorców w Polsce*, PP 2004, nr 10.
23. Komarnicką M., *Kontrola finansowa i audyt wewnętrzny w samorządowych jednostkach sektora finansów publicznych*, [w:] Miemiec W. (red.), *Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego 2006*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2006.
24. *Komentarz do aktów prawnych Wspólnot Europejskich w zakresie funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności na lata 2007-2013*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa grudzień 2006.
25. Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa*, wyd. II, LEX, Warszawa 2007.
26. Kosikowski C., *Podmioty prawa budżetowego*, [w:] Weralski M. (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Ossolineum, Wrocław 1982, t. II – *Instytucje budżetowe*.
27. Kosikowski C., *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Wolters Kluwer Polska – ABC, Warszawa 2006.
28. Krzemiński J., *Najtańsze polskie miasta*, „Wprost" 2009, nr 15.
29. Kubot Z., *Czynności upoważniające w zakresie gospodarki finansowej*, „Finanse Komunalne" 2006, nr 7-8.
30. Kuczborski T., Stańczuk M., *Jak zdobyć pieniądze*, „Rzeczpospolita" 1999 r., nr 142.
31. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000.
32. Lipiec L., *Komentarz do ustawy o finansach publicznych,* Lex/el., 2008.
33. Łaszewski P., *Kolizja pomocy regionalnej i przesłanek do udzielenia ulg w myśl przepisów Ordynacji podatkowej*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2008, nr 4.
34. Łaszewski P., *Zmiany zasad udzielania regionalnej pomocy inwestycyjnej w związku z wejściem w życie rozporządzenia Komisji (WE) 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. w sprawie wyłączeń blokowych*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2009, nr 1.

35. Łyczek M., *Przedłużenie okresu obowiązywania programu pomocowego na restrukturyzację*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2009, nr 1.
36. Łyczek M., *Przegląd zmian w przepisach krajowych z zakresu pomocy publicznej dokonanych w 2008 r.*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2008, nr 4.
37. *Manual Project Cycle Management*, European Commission, EuropeAid Co-operation Office, General Affairs, Evaluation, Brussels 2001.
38. Matwiejuk J., *Partnerstwo publiczno-prywatne szansą rozwoju wspólnot samorządowych w Polsce*, [w:] Perkowski M. (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007.
39. Morgan G., *Obrazy organizacji,* Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
40. *Narodowe Strategiczne Ramy Odniesienia 2007-2013 wspierające wzrost gospodarczy i zatrudnienie – Narodowa Strategia Spójności*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa, maj 2007 r.
41. Nowak A.Z., Milczarek D., *Europeistyka w zarysie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006.
42. Owsiak S., *Doświadczenia z metodami budżetowania w wybranych krajach zachodnich*, [w:] Owsiak S. (red.), *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, PWE, Warszawa 2002.
43. Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2004.
44. Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
45. Owsiak S., *Teoretyczne podstawy wykorzystania budżetu w zarządzaniu jednostkami samorządu terytorialnego*, [w:] Owsiak S. (red.), *Budżet władz lokalnych. Narzędzie zarządzania*, PWE, Warszawa 2002.
46. Partyka J., *Udzielanie pomocy na podstawie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2007, nr 3.
47. Pawlak M., *Zarządzanie projektami*, Wyd. PWN, Warszawa 2007.
48. Perkowski M. (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007.
49. Perkowski M. (red.), *Prawo zarządzania projektami finansowanymi z funduszy europejskich*, Wolters Kluwer Polska – Oficyna, Warszawa 2008.
50. Perkowski M. (red.), *Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2003.
51. Perkowski M., *Partnerstwo publiczno-prywatne w ujęciu strategicznym,* [w:] Perkowski M. (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007.
52. Perkowski M., *System instytucjonalny Unii Europejskiej*, [w:] Perkowski M. (red.), *Integracja europejska. Wprowadzenie*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2003.
53. Platt S.R., Lomas I., *Identyfikacja projektu*, [w:] Kawala J. (red.), *Planowanie i realizacja inwestycji na obszarach wiejskich*, Brytyjski Fundusz Know-How, Warszawa 2000.

54. Platt S.R., Lomas I., *Projekty oraz ich etapowanie*, [w:] Kawala J. (red.), *Planowanie i realizacja inwestycji na obszarach wiejskich*, Brytyjski Fundusz Know-How, Warszawa 2000.
55. *Polska. Narodowy Plan Rozwoju 2004-2006*, Ministerstwo Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej, Warszawa 2003.
56. Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2001, s. 82.
57. Radzikowska M., *Pomoc publiczna w praktyce orzecznictwa podatkowego*, „Prawo Pomocy Publicznej" 2007, Nr 3.
58. Roszkowski H., Wiatrak A.P., *Zarządzanie projektem – istota, procedury i ich zastosowanie przy korzystaniu ze środków Unii Europejskiej*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2006
59. Salachna J.M., *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] Ruśkowski E., Salachna J.M. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2007.
60. Stachowiak M., Jerzykowski J., Dzierżanowski W., *Komentarz do ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych*, Lex 2007.
61. Stoner J.A.F., Freeman R.E., Gilbert D.R., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 1999.
62. Swianiewicz P., *Finanse lokalne – teoria i praktyka*, Municipium, Warszawa 2004.
63. Szelągowska A., *Nowe zasady udzielania pomocy publicznej rolnictwie i rybołówstwie*, „Prawo Pomocy Publicznej", marzec 2007.
64. Szydło M., *Ustawa o gospodarce komunalnej. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska – Oficyna, Warszawa 2008.
65. Święch K., *Uznanie administracyjne a ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, [w:] Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008.
66. Trocki M., Grucza B., Ogonek K., *Zarządzanie projektami*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.
67. Trocki M., Gurcza B. (red.), *Zarządzanie projektem europejskim*, PWE, Warszawa 2006.
68. Trykozko R., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2007.
69. Wenclik M., *Sfera publiczna i prywatna – interakcje*, [w:] Perkowski M. (red.), *Partnerstwo publiczno-prywatne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Temida2, Białystok 2007.
70. *Wspólne działanie rzecz wzrostu i zatrudnienia. Nowy początek strategii lizbońskiej*, komunikat na wiosenne posiedzenie Rady Europejskiej – z dnia 2.02.2005, COM(2005) 24.
71. Zalewski A., *Reformy sektora publicznego w duchu nowego zarządzania publicznego*, [w:] Zalewski A. (red.), *Nowe zarządzanie publiczne w polskim samorządzie terytorialnym*, SGH w Warszawie, Warszawa 2007.

72. Zenc R., *Reforma zasad udzielania pomocy publicznej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2007, nr 2.
73. Ziółkowski B., *Zarządzanie Cyklem Projektu*, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 2003.