

*Piotr Walczak*

# Rozdział I. Uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej na 2016 rok

## 1. Podstawa prawna uchwalenia wieloletniej prognozy finansowej

Instytucja WPF jest unormowana w przepisach FinPublU. Normy ustawowe rozstrzygają w szczególności o:

- 1) elementach uchwały w sprawie WPF,
- 2) okresie, na jaki WPF jest przyjmowana,
- 3) organach właściwych do uchwalenia i zmiany WPF,
- 4) relacjach między WPF a uchwałą budżetową,
- 5) sposobie przekazywania uchwał i zarządzeń organowi nadzoru.

Regulację ustawową uzupełnia WPF Rozp określające:

- 1) wzór WPF oraz wzór załącznika obejmującego przedsięwzięcia,
- 2) sposób przekazywania przez JST na rzecz RIO projektów uchwał w sprawie WPF, jak i uchwał i zarządzeń w sprawie WPF,
- 3) sposób i terminy przekazywania przez RIO projektów wraz z wynikami opinii oraz WPF wraz z wynikami rozstrzygnięć nadzorczych WPF – ministrowi finansów.

### Zmiany wynikające z BudżetZmInnU12

Uwagi – zgłaszane zaraz po wprowadzeniu instytucji WPF do systemu prawnego – znalazły w części swoje odzwierciedlenie w BudżetZmInnU12. Na mocy tego aktu prawnego, który wszedł w życie 1.1.2013 r., ustawodawca wprowadził także zmiany w zakresie przepisów kształtujących omawiany instrument planowania wieloletniego.

Choć nowelizacja przyniosła zauważalną modyfikację wskazanej instytucji (okres uchwalania WPF, katalog przedsięwzięć, status objaśnień), to pozostawiła jednak daleko idący niedosyt. Był on związany przede wszystkim z nienadaniem WPF bardziej dyrektywnego

charakteru i niewypisaniem w jej treść trwałych reguł planistycznych określających przyszłe decyzje finansowe.

Z jednej strony ustawodawca podkreślił znaczenie WPF jako jednego z zasadniczych źródeł wiedzy o projektowanych parametrach finansowych budżetów JST (np. poprzez rozbudowanie obowiązków informacyjnych i stworzenie nowych kanałów systematycznego przepływu danych między JST, RIO i ministrem finansów). Z drugiej strony nie wprowadził jednak wystarczających mechanizmów gwarantujących wiarygodność tych parametrów.

W uzasadnieniu do projektu BudżetZmInnU12 wskazano, że „W celu zapewnienia Ministrowi Finansów większego zakresu informacji o prognozowanej sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego niezbędne jest wprowadzenie rozwiązań rozszerzających zakres danych pozyskiwanych informacji o prognozowanej przez Ministra Finansów oraz usprawniających proces ich przekazania. Stworzenie podstawy systematycznego pozyskiwania informacji na temat sytuacji finansowej JST jest istotne z punktu widzenia sprawowania przez Ministra Finansów ogólnej kontroli:

- 1) nad sektorem finansów publicznych w zakresie przestrzegania zasady stanowiącej, że państwowy dług publiczny nie może przekroczyć 60% wartości rocznego produktu krajowego brutto, w tym także kontroli nad stanem długu Skarbu Państwa w celu zapewnienia przestrzegania zasady, o której mowa wyżej (art. 74 ust. 1 i 2 FinPublU),
- 2) poziomu deficytu sektora finansów publicznych (art. 174 pkt 4 FinPublU)<sup>17</sup>.

## Ocena zmian WPF

W dalszym ciągu WPF pozostaje dokumentem wtórnym w stosunku do uchwały budżetowej, zmienianym w zakresie podstawowych założeń, w zależności od decyzji podejmowanych przez organy JST w procedurze uchwalania budżetu. Ponadto istotnym problemem pozostaje zarówno brak jednolitej metodologii prezentowania danych w prognozie, jak i odmienne podejście JST do zakresu danych ujmowanych w WPF.

W uchwalonych na 2015 r. i lata następne prognozach tylko niewielka część JST pokazała finansowanie projektów ze środków europejskich, co nie spełnia kryteriów realistyczności, a dodatkowo zniekształca pozostałe parametry finansowe przedstawiane w WPF (np. wydatki majątkowe, kwota długu, wyłączenia z relacji spłaty zobowiązań).

W dodatku ustawodawca nie usunął w BudżetZmInnU12 wielu interpretacyjnych trudności związanych ze stosowaniem przepisów dotyczących WPF. Przyczynił się przez to do powstania kolejnych. Szczególny niepokój budzi jakość regulacji odnoszącej się do wzoru WPF. Można odnieść wrażenie, jakby ustawodawcy nie chodziło o podniesienie standardów planowania wieloletniego w samorządzie terytorialnym, tylko o sprawne przekazywanie danych niezbędnych w danym momencie ministrowi finansów, co też nie zakończyło się – patrząc na przepisy WPF Rozp – sukcesem.

---

<sup>1</sup> Zob. przebieg procesu legislacyjnego, druk nr 809, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) (dostęp 28.7.2015 r.).

Istotne zmiany odnoszące się do procedury uchwalania WPF przyniosły nowelizacje FinPublU dokonane na mocy następujących ustaw:

- 1) ustawy z 8.11.2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw,
- 2) ustawy z 26.9.2014 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw.

Wprowadziły one do systemu finansów publicznych m.in. instytucję postępowania naprawczego umożliwiającego uchwalenie przez organ stanowiący JST budżetu i WPF bez zachowania relacji określonych w przepisach art. 242–244 FinPublU.

Zasygnalizowane zmiany i problemy są uwzględnione w dalszej części opracowania.

## 2. Status prawny uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej

Uchwała w sprawie WPF nie ma charakteru prawa miejscowego, a jej status – podobnie jak uchwały budżetowej – można określić jako akt normatywny wewnętrzny<sup>2</sup>. Możemy przyjąć, że uchwała jest wewnętrznie obowiązującym aktem prawnym, a akty te mają swoje umocowanie w art. 93 KonstRP. Zgodnie z art. 93 KonstRP uchwały Rady Ministrów oraz zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne podległe organowi wydającemu te akty. Zarządzenia są wydawane na podstawie ustawy. Nie mogą one stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów. Uchwały i zarządzenia podlegają kontroli co do ich zgodności z powszechnie obowiązującym prawem.

Uchwała w sprawie WPF spełnia cechy aktu prawa wewnętrznego wynikające z art. 93 KonstRP:

- 1) kompetencja do wydania uchwały w sprawie WPF wynika z przepisów ustawy, które określają też zakres treściowy tego aktu i ogólnie procedurę jego wydania,
- 2) postanowienia uchwały obowiązują wyłącznie zarząd JST i podległe jednostki organizacyjne,
- 3) postanowienia uchwały nie stanowią podstawy do wydania rozstrzygnięć o charakterze indywidualnym,
- 4) uchwała podlega badaniu w zakresie jej zgodności z prawem przez kolegium RIO.

Uchwała w sprawie WPF obok norm prognostycznych zawiera także pewne elementy dyrektywne, co dotyczy limitów wydatków na przedsięwzięcia.

---

<sup>2</sup> W ten sposób charakteryzuje uchwałę w sprawie WPF: S. Srocki, Wieloletnia prognoza finansowa jako instrument stabilizacji finansowej samorządu – zagadnienia prawne, „Finanse Komunalne” 2014, Nr 12, s. 6–7; przymiotu aktu normatywnego odmawia jej natomiast: A. Borodo, Wybrane zagadnienia prawne ustawy o finansach publicznych z 2009 r., „Finanse Komunalne” 2010, Nr 1–2.

### 3. Elementy uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej

W uchwale w sprawie WPF należy wyróżnić kilka odrębnych, wzajemnie się przenikających części. Najważniejszym elementem uchwały jest WPF. Zgodnie z art. 226 ust. 1 FinPublU – WPF prezentuje dla każdego roku objętego prognozą określone parametry finansowe, których minimalny zakres wyznaczają przepisy FinPublU. Zgodnie z art. 226 ust. 1 FinPublU wieloletnia prognoza określa:

- 1) dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu JST, w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia,
- 2) dochody majątkowe, w tym dochody ze sprzedaży majątku, oraz wydatki majątkowe budżetu JST,
- 3) wynik budżetu JST,
- 4) przeznaczenie nadwyżki albo sposób finansowania deficytu,
- 5) przychody i rozchody budżetu JST, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia,
- 6) kwotę długu JST oraz sposób sfinansowania jego spłaty,
- 7) relacje, o których mowa w art. 242–244 FinPublU, w tym informację o stopniu niezachowania tych relacji w przypadkach, o których mowa w art. 240a ust. 4 i ust. 8 oraz art. 240b FinPublU,
- 8) kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikających z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia.

Zakres ten znacznie rozszerzył się w związku z wejściem w życie 1.2.2013 r. przepisów WPFROzp ustalających wzór WPF. Mimo istotnych wątpliwości dotyczących normatywnych powinności określonych WPFROzp w praktyce JST uchwalają od 2013 r. prognozy w szczególowości zgodnej z wzorem zawartym w WPFROzp.

Dane w WPF prezentowane są w ramach następujących ogólnych kategorii:

- 1) dochody,
- 2) wydatki,
- 3) wynik budżetu,
- 4) przychody budżetu,
- 5) rozchody budżetu,
- 6) kwota długu,
- 7) zobowiązania przejęte przez JST po likwidowanych i przekształcanych JSFP,
- 8) relacja zrównoważenia wydatków bieżących, o której mowa w art. 242 FinPublU,
- 9) wskaźnik spłaty zobowiązań,
- 10) przeznaczenie prognozowanej nadwyżki budżetowej,
- 11) informacje uzupełniające o wybranych rodzajach wydatków budżetowych,
- 12) finansowanie programów, projektów lub zadań realizowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPublU,
- 13) przejęte zobowiązania i spłata zobowiązań przejętych po samodzielnych zakładach opieki zdrowotnej oraz pokrycie ujemnego wyniku,

- 14) uzupełniające dane o długu i jego spłacie,
- 15) obligacje przychodowe,
- 16) stopień niezachwiania relacji, o których mowa w art. 242–244 FinPublU.

W treści WPF należy wyróżnić te dane, które określają kwotę długu JST, w tym relację, o której mowa w art. 243 FinPublU, oraz sposób jego sfinansowania. Zespół tych parametrów finansowych i obliczanych na ich podstawie wskaźników komponuje prognozę kwoty długu stanowiącą część WPF (art. 226 ust. 1 pkt 6, art. 227 ust. 1 FinPublU). We wzorze WPF, określonym w WPF Rozp, dane oraz wskaźniki tworzące prognozę kwoty długu zostały zaznaczone znakiem „x”.

Kolejnymi elementami uchwały są:

- 1) załącznik określający przedsięwzięcia,
- 2) objaśnienia – prezentowane także w formie odrębnego załącznika do uchwały w sprawie WPF.

Wzór załącznika przedsięwzięć został określony w WPF Rozp.

#### **Wykaz przedsięwzięć wieloletnich**

Treść załącznika stanowi podstawę ustalenia limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia, które to limity muszą być prezentowane w WPF (art. 226 ust. 1 pkt 8 FinPublU). W omawianym załączniku JST – z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych – prezentuje:

- 1) przedsięwzięcia (programy, projekty, zadania) związane z programami finansowanymi z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPublU<sup>3</sup>,
- 2) przedsięwzięcia (programy, projekty, zadania) związane z umowami o partnerstwie publiczno-prywatnym,
- 3) pozostałe przedsięwzięcia (programy, projekty, zadania).

Objaśnienia, ujęte w formie załącznika do uchwały (art. 226 ust. 2a FinPublU), zawierają metodologię i uzasadnienia przyjętych wartości. Mogą być w nich też zawarte informacje uszczegóławiające dane prezentowane w WPF.

#### **Wymagania SzczegZasRachR**

W kontekście danych ujmowanych w WPF kłopotów przysparza § 20 ust. 4 SzczegZasRachR, zgodnie z którym JST przy sporządzaniu sprawozdania finansowego przedstawia w informacji uzupełniającej do tego sprawozdania dane o wysokości środków na świadczenia pracownicze zabezpieczone w WPF. Przepis ten wszedł w życie 16.2.2012 r. i miał zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2012 r.

---

<sup>3</sup> Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPublU środkami publicznymi są: środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA – pkt 2; środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi – inne niż wyżej wymienione – pkt 3.

Wypełnienie racjonalną treścią wskazanego obowiązku nie jest zadaniem prostym. Bez wątplenia informacja, o której mowa w § 20 ust. 4 SzczegZasRachR, jest uzupełniająca do sprawozdania finansowego jako całości, a nie do jednego z elementów tego sprawozdania wyspecyfikowanych w § 20 ust. 1 SzczegZasRachR. Co do treści informacji należy zauważyć, że WPF nie jest dokumentem (aktem), który zabezpiecza jakiegokolwiek kwoty (środki) przeznaczone na świadczenia pracownicze. Zgodnie ze swoją istotą zawiera prognozę ujętych w niej wielkości finansowych, przy czym art. 226 ust. 1 FinPublU – w brzmieniu obowiązującym od 1.1.2013 r. – nie wymaga podawania w WPF danych dotyczących wydatków na wynagrodzenia, czy też świadczenia pracownicze.

### Ważne

Jeżeli organ JST uchwali WPF w szczególowości odpowiadającej ustawowemu minimum (art. 226 ust. 1 FinPublU), nie będzie możliwości podania jakichkolwiek danych uzupełniających, o których mowa w § 20 ust. 4 SzczegZasRachR. Dane te nie będą bowiem objęte uchwałą w sprawie WPF (czy to w formule zabezpieczenia, czy też prawidłowo w formule prognozowania).

---

Jeżeli organ stanowiący uchwali WPF z zastosowaniem wzoru prognozy ustalonego w przepisach WPF Rozp – a taka ukształtowała się praktyka – uzasadnione będzie zaprezentowanie w informacji uzupełniającej danych ujętych na poszczególne lata (czyli z rozbiciem na lata objęte WPF) w punkcie 11.1. „Wydatki bieżące na wynagrodzenia i składki od nich naliczane”. Dane prognozowane wykazane w tej pozycji odpowiadają w roku bazowym kwocie wydatków ujętych w budżecie w ramach grupy wydatków wyodrębnianej w układzie działów i rozdziałów z przeznaczeniem na wydatki jednostek budżetowych na wynagrodzenia i składki od nich naliczane – art. 236 ust. 3 pkt 1 lit. a FinPublU. Pozwoli to na wypełnienie prawnego obowiązku na podstawie danych ujętych w WPF, przy zastrzeżeniu, że nie chodzi o kwoty (środki) zabezpieczone w WPF, bo takiej kategorii prawno-finansowej po prostu nie ma.

## 4. Wymóg realistyczności wieloletniej prognozy finansowej

Ustawodawca w art. 226 ust. 1 FinPublU wprowadził wymóg uchwalenia prognozy spełniającej cechę realistyczności. Przymiot ten i jego normatywne znaczenie od początku stosowania przepisów dotyczących WPF budził istotne kontrowersje, które były potęgowane przez obowiązek uchwalania prognozy często z perspektywą kilkunastu lub kilkadziesiątu lat.

Realistyczność prognozy należy odczytać jako możliwość weryfikacji przyjętych parametrów finansowych na podstawie dokumentów, przyjętych strategii, realizowanych procesów gospodarczych, zakładanych wskaźników, danych historycznych<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Realistyczny to liczący się w poglądach, zamierzeniach i działaniu z konkretną rzeczywistością, z faktami. *L. Drabik, E. Sobol (red.)*, Słownik Języka Polskiego PWN, Warszawa 2014.

Wytyczne dotyczące założeń makroekonomicznych na potrzeby prognoz finansowych JST są aktualizowane okresowo na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. W części pierwszej dokumentu Ministerstwo Finansów zaleca, „(...) aby JST, przygotowując prognozy, kierowały się przedstawionymi w niniejszym dokumencie wytycznymi dotyczącymi kształtowania się podstawowych wskaźników makroekonomicznych. Przyjęcie innych założeń dla wskaźników makroekonomicznych od przedstawionych w wytycznych lub niespójnych z tymi założeniami wymaga przedstawienia szczegółowego uzasadnienia takiego postępowania”<sup>5</sup>.

Oprócz tego o realistyczności prognozowanych parametrów finansowych decydują m.in.:

- 1) harmonogramy spłaty pożyczek, kredytów, wykupu obligacji,
- 2) uchwalane zwolnienia podatkowe,
- 3) zawarte umowy z instytucjami dysponującymi środkami europejskimi w sprawie udzielenia pomocy finansowej z tych środków, podjęte przez organy JST decyzje skutkujące zmianą sposobu wykonywania zadań publicznych,
- 4) decyzje wprowadzające zmiany organizacyjne w strukturze samorządu (np. likwidacja jednostek organizacyjnych).

Punktem odniesienia do oceny realistyczności WPF będą także chociażby wyniki postępowań o udzielenie zamówienia publicznego na odbiór odpadów komunalnych (określające poziom wydatków z tego tytułu) oraz lokowane na terenie gminy inwestycje podmiotów gospodarczych (potencjalne wpływy z podatku od nieruchomości).

#### Przykład

Jednostka samorządowa zawarła umowę o kredyt długoterminowy, a aktualny na dzień przyjęcia WPF harmonogram spłaty wskazuje, że w trzech kolejnych latach jednostka będzie spłacać z tego tytułu kwotę należności głównej w wysokości po 100 000 zł rocznie. Przyjęcie jako prognozowanej wartości rozchodów w poszczególnych latach ww. kwot spełnia wymóg realistyczności WPF.

### Kryteria prognozowania wartości finansowych

Podkreślić należy wyraźnie, że kryteria prognozowania wartości finansowych w WPF są odmienne od kryteriów planowania aktualnych przy konstruowaniu treści uchwały budżetowej. O ile zgodzić można się z tezą, że podstawą zamieszczenia w budżecie określonych kwot wydatków i dochodów powinny być decyzje, umowy, inne akty przesądzające o wpływie środków, czy też konieczności ich rozdysponowania, to nie można takich reguł stosować do WPF. Jednostki samorządowe nie zawarły jeszcze umów w sprawie pomocy finansowej ze środków europejskich, tj. perspektywy finansowej 2014–2020, co nie może być jednak przeszkodą w prognozowaniu tych zdarzeń w WPF. Wpływ na to ma także okoliczność dosyć późnego rozpoczęcia naboru wniosków o dofinansowanie zadań, projektów lub programów.

---

<sup>5</sup> [www.mf.gov.pl/documents/764034/1002167/2015\\_05\\_wytyczne\\_jst.pdf](http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002167/2015_05_wytyczne_jst.pdf) (dostęp 30.7.2015 r.).

Podstawą przyjmowanych wartości powinna być w szczególności analiza:

- 1) sytuacji finansowej JST w kontekście możliwości absorpcji środków zewnętrznych,
- 2) przygotowywanych (kontynuowanych) projektów, programów,
- 3) dotychczasowego poziomu pozyskania środków.

Uchwalenie przez JST prognozy, w której nie prezentuje ona sytuacji finansowej związanej z otrzymywaniem pomocy finansowej z UE, budzi uzasadnione wątpliwości w zakresie realistyczności takiego dokumentu.

Częścią uchwały w sprawie WPF pozwalającą na weryfikację spełnienia wymogu jej realistyczności są objaśnienia. Należy tam wskazać, jakie przesłanki, dane, wskaźniki, dokumenty i opracowania stanowiły podstawę przyjęcia poszczególnych, objętych prognozą wielkości, ze szczególnym uwzględnieniem zmian następujących w latach objętych prognozą.

Oczywiście wyznaczniki realistyczności prognozy będą odmienne w zależności od parametrów finansowych będących przedmiotem prognozowania. Inne będą bowiem następujące kryteria:

- 1) pozwalające na uchwycenie związku z rzeczywistością w zakresie dochodów z tytułu subwencji ogólnej (wskaźniki podawane przez ministra finansów),
- 2) dotyczących ujmowanych w WPF kwot rozchodów (umowy i harmonogramy spłat),
- 3) wydatków na obsługę długu (poziom długu, treść umów, prognozy makroekonomiczne).

Bardzo ciekawe doświadczenia w omawianym obszarze przynoszą w szczególności działania nadzorcze i kontrolne RIO koncentrujące się na ocenie realistyczności prognozowania dochodów ze sprzedaży majątku, która to wielkość ma istotne znaczenie dla wykazania zachowania przez JST relacji określonej w art. 243 ust. 1 FinPublU.

#### **Uchwała Kolegium RIO w Rzeszowie**

Kolegium RIO w Rzeszowie (...) stwierdza nieważność uchwały Nr 258/XXXXII/2013 Rady Gminy J. z 12.9.2013 r. w sprawie zmiany WPF Gminy J. w całości. (...)

Badaną uchwałą Rada Gminy J. zmieniła wielkości planowanych w 2013 r. kwot dochodów i wydatków budżetu, w tym dochodów i wydatków bieżących, zmieniła także kwotę planowanych wydatków z tytułu poręczeń. Kolegium RIO w Rzeszowie na podstawie przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego ustaliło, że na dzień podjęcia badanej uchwały została już sporządzona informacja Wójta Gminy J. o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze 2013 r. Z informacji tej wynika, że na 30.6.2013 r. planowane dochody budżetu z tytułu sprzedaży majątku w kwocie 4 240 000 zł zostały wykonane w kwocie 6411,89 zł. Wykonanie zatem planowanych dochodów z tytułu sprzedaży majątku w 100% jest nierealne, przyjęte więc do prognozy kwoty długu wielkości dochodów z tego tytułu były nierealne.

Wieloletnia prognoza finansowa – zgodnie z art. 226 ust. 1 FinPublU – powinna być realistyczna. Prognoza finansowa niespełniająca wskazanej przesłanki w sposób istotny narusza powołany



przepis FinPublU i nie może funkcjonować w obrocie prawnym. Ponadto niewykonanie planowanych dochodów z tytułu sprzedaży majątku spowoduje niezachowanie w 2014 r. i 2015 r. indywidualnej relacji obliczonej dla Gminy na podstawie art. 243 FinPublU – uchwała Kolegium RIO w Rzeszowie z 8.10.2013 r., Nr XXII/5022/2013.

### Wymóg realistyczności w ocenie sądów i RIO

Mimo znaczących trudności związanych z interpretowaniem znaczenia normy prawnej wprowadzającej wymóg realistyczności prognozy, jest to jedna z istotniejszych jej cech normatywnych, pozwalająca rozważać WPF jako realny instrument zarządzania finansami lokalnymi. Bez wątplenia przymiot ten może charakteryzować WPF w rozsądnym przedziale czasowym, trudno bowiem odpowiedzialnie rozmawiać o realistyczności prognozy w perspektywie 10 czy 15 lat. Optymalny okres wskazuje art. 227 ust. 1 FinPublU, zgodnie z którym WPF obejmuje okres roku budżetowego oraz co najmniej trzy kolejne lat budżetowe.

Cecha realistyczności WPF jest elementem dyspozycji normy prawnej budowanej w oparciu na art. 226 FinPublU. Mimo braku wyrazistego znaczenia przedmiotowego pojęcia, nie powinno ulegać wątpliwości, że spełnienie wymogu sformułowanego przez ustawodawcę warunkuje uznanie prognozy za zgodną z przepisami. Właściwe do takiej oceny są umocowane kolegia RIO jako organy nadzoru w zakresie uchwał w sprawie WPF (zob. art. 11 ust. 1 pkt 7 RegIzbObrachU).

Badanie legalności rozważanej uchwały zakłada również weryfikację odnoszącą się do jej realistyczności, czyli rozstrzygnięcie, czy treść prognozy odpowiada wzorcowi normatywnemu wynikającemu z art. 226 ust. 1 FinPublU. Negatywna ocena tej okoliczności powinna skutkować podjęciem rozstrzygnięcia nadzorczego. Wiele orzeczeń RIO stwierdzających nieważność uchwały w sprawie WPF ma u swojej podstawy wniosek stwierdzający brak realistyczności prognozy, a samodzielną podstawą rozstrzygnięcia jest naruszenie art. 226 ust. 1 FinPublU.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi w uchwale z 3.10.2013 r. (Nr 32/220/13, OwSS 2014, Nr 1 poz. 97, 97–99) wskazała, że „WPF obejmuje podstawowe elementy budżetu danego roku i lat następnych i powinna być realistyczna, co oznacza, iż ma opierać się na przesłankach umożliwiających realną ocenę kształtowania się sytuacji finansowej danej JST w okresie, na który jest uchwalana. Oznacza to również, że założenia przyjęte w tej prognozie powinny zostać uzasadnione”. W tym kontekście interesujące są wyroki, w których sądy zakwestionowały art. 226 ust. 1 FinPublU, w zakresie cechy realistyczności jako samodzielny wzorzec normatywny rozstrzygnięcia nadzorczego.

W wyroku WSA w Szczecinie z 28.11.2013 r. (I SA/Sz 1129/13, Legalis) czytamy: „W niniejszej sprawie organ wskazał, że Rada Gminy naruszyła art. 226 FinPublU, gdyż stosunek zaplanowanych wydatków do dochodów, choć nie narusza wskaźnika z art. 243 FinPublU i art. 169 FinPublU05 jest pozorny, bowiem zaplanowane dochody ze sprzedaży majątku na 2013 r. są nierealistyczne, gdyż dochody z tego tytułu w 2012 r. były

niewielkie. Powyższe zastrzeżenia Kolegium RIO nie wskazywały, jaki przepis prawa został złamany przez Radę Gminy w przedmiotowej uchwale, zaś rozważania na temat osiągnięcia, czy też nie określonych dochodów nie mają znaczenia w sprawie, gdyż są czysto teoretyczne. Kwestia, czy Rada Gminy uchwali budżet, czy też nie na 2014 r. nie jest przedmiotem sprawy. Sąd uznał, że w niniejszej sprawie kontrola dokonana przez RIO wkroczyła w niezależność Gminy, gdyż dokonała badania podjętych uchwał w zakresie ich racjonalności i celowości zaplanowanych zadań”.

Zbliżony do powyższego jest wyrok WSA w Warszawie z 11.3.2014 r., V SA/Wa 262/14, Legalis.

Sądy zgodnie przyjęły, że przesłanka realizmu WPF, o której mowa w art. 226 ust. 1 FinPublU, kierowana jest przede wszystkim do JST, co oznacza, że wykazanie przez RIO naruszenia tego przepisu musi być powiązane z naruszeniem innego przepisu prawa, np. art. 243 FinPublU.

Tezy powyższe są bardzo kontrowersyjne, jeżeli nie zupełnie błędne. Po pierwsze naruszenie art. 243 FinPublU stanowi samodzielną przesłankę stwierdzenia istotnego naruszenia prawa w przypadku WPF i w żaden sposób nie wymaga w swojej kwalifikacji uzupełnienia art. 226 FinPublU. Po drugie większość norm określających standardy prowadzenia gospodarki finansowej jest kierowana do JST, np. wymóg pokazania w uchwale budżetowej źródeł sfinansowania deficytu budżetu, czy też uchwalenia WPF na stosowny okres. Zadaniem organu nadzoru jest stwierdzenie, czy JST wymogi te spełniła. Taka też sytuacja zachodzi w przypadku dyspozycji wynikającej z art. 226 FinPublU. Bez wątplenia adresem normy jest organ stanowiący JST, ale okoliczność, czy wzorzec normatywny został w danej sytuacji zachowany bada organ nadzoru (kolegium RIO). Etapem tego sprawdzania jest ustalenie znaczenia normy prawnej, a w szczególności pojęcia „realistyczności”. Uzasadniony jest zatem pogląd, że sądy w sposób nieuprawniony ograniczyły w swych orzeczeniach kompetencje nadzorcze RIO<sup>6</sup>.

## 5. Okres obowiązywania uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej

Zachowanie wynikającego z art. 226 FinPublU wymogu realistyczności WPF w stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2012 r. było istotnie utrudnione – jeżeli nie niemożliwe. Działo się tak ze względu na okres obowiązywania prognozy. Wieloletnia prognoza

<sup>6</sup> Zob. też *G. Wróblewska*, Zarządzanie długiem jednostki samorządu terytorialnego – problemy praktyczne, „Finanse Komunalne” 2015, Nr 1–2; *W. Tarnowski*, Wieloletnia prognoza finansowa – fikcja czy instrument stabilizacji finansowej samorządu? Polemika, „Finanse Komunalne” 2015, Nr 5; Odmienne: *S. Srocki*, Wieloletnia prognoza finansowa jako instrument stabilizacji finansowej samorządu, „Finanse Komunalne” 2014, Nr 12, s.10–12, który ogranicza badanie realności WPF do oceny zgodności wartości przyjętych w WPF z budżetem i danymi dotyczącymi wielkości wcześniej zaciągniętych zobowiązań dłużnych oraz *J.M. Salachna* (red), Budżet i wieloletnia prognoza finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Gdańsk 2010, s. 33–34, która stwierdza, że ocena realności WPF prowadziłyby do uznania, że RIO podejmują decyzje merytoryczne w zakresie gospodarki finansowej JST.

finansowa – zgodnie z art. 227 ust. 1 FinPublU – powinna obejmować okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat. Okres objęty wieloletnią prognozą nie mógł być jednak krótszy niż okres, na jaki przyjęto limity wydatków na przedsięwzięcia. Przesądzenie, że przedsięwzięciami były m.in. gwarancje i poręczenia udzielane przez JST, skutkowało w wielu przypadkach obowiązkiem prognozowania danych finansowych na kilkadziesiąt lat. To z kolei było istotną przeszkodą w odczytaniu znaczenia wymogu realistyczności WPF. Obecne brzmienie art. 227 ust. 1 FinPublU wymaga, by prognoza obejmowała okres roku budżetowego oraz co najmniej trzech kolejnych lat budżetowych. Jest to regulacja analogiczna do tej zawartej w art. 103 FinPublU, określającej okres, na jaki sporządzany jest Wieloletni Plan Finansowy Państwa.

Wskazana zmiana oznacza, że okres obowiązywania WPF nie jest uzależniony od okresu, na jaki planowane są przedsięwzięcia. Z uwagi na okoliczność, że statusu przedsięwzięcia nie mają już udzielone przez JST gwarancje i poręczenia, skutki braku tego związku nie będą zbyt widoczne. W konsekwencji może dojść do sytuacji, w której w załączniku do uchwały w sprawie WPF specyfikowane będą przedsięwzięcia z horyzontem czasowym przekraczającym okres obowiązywania WPF. Dla każdego przedsięwzięcia – zgodnie z art. 226 ust. 3 FinPublU – podać należy w szczególności:

- 1) okres realizacji i łączne nakłady finansowe,
- 2) limity wydatków w poszczególnych latach i limit zobowiązań.

W wieloletniej prognozie finansowej przyjętej przez organ stanowiący JST dla każdego objętego nią roku w dalszym ciągu wykazuje się kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikające z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia (art. 226 ust. 1 pkt 8 FinPublU). Z przepisów FinPublU nie można jednak wyprowadzić wniosku, że limity wydatków ujęte w załączniku przedsięwzięć determinują okres, na jaki uchwalona zostanie WPF.

Decyzja o uchwaleniu WPF ponad minimalny okres przynależy do kompetencji organu stanowiącego JST. Podejmując takie rozstrzygnięcie, organ ten może kierować się w szczególności okolicznością ujęcia w załączniku przedsięwzięć takich zadań, programów lub projektów, które wykraczają okresem realizacji poza perspektywę czasową wskazaną w art. 227 ust. 1 FinPublU. Taka decyzja byłaby zrozumiała i postulowana. Mimo zmiany stanu prawnego aktualne pozostają wnioski zawarte w wyroku WSA w Gliwicach z 24.8.2011 r., III SA/Gl 838/11, Legalis, dotyczące sensu powiązania okresu obowiązywania WPF z okresem realizacji przedsięwzięć, zgodnie z którymi to wnioskami: „Wskazana wykładnia odpowiada logice gospodarczej podejmowanych przedsięwzięć i spoczywającym na JST obowiązkowi podejmowania racjonalnych i zgodnych z zasadami planowania działań oraz przewidywania ich długotrwałych następstw. Warunek jawności należy uznać za spełniony, gdy zasady gospodarowania środkami publicznymi są sprecyzowane tak, że dają jasny i rzetelny obraz sytuacji finansowej JST, nie tylko w okresie roku budżetowego, lecz także w perspektywie czasowej przedsięwzięć podejmowanych przez tę jednostkę”.

W praktyce po usunięciu z katalogu przedsięwzięć poręczeń i gwarancji udzielanych przez JST oraz mając na uwadze wciąż niewielkie wykorzystanie przez JST formuły

partnerstwa publiczno-prywatnego – sytuacja, w której okres realizacji przedsięwzięć wykraczać będzie poza minimalny czas obowiązywania WPF, występować będzie stosunkowo rzadko.

Jeżeli WPF zostanie przyjęta na okres krótszy niż czas realizacji niektórych przedsięwzięć ujętych w załączniku do uchwały w sprawie WPF, to należy zwrócić uwagę, że podany w danych charakteryzujących przedsięwzięcia limit zobowiązań nie będzie dotyczył wyłącznie lat objętych prognozą.

### Przykład

Prezydent miasta zawiera w 2015 r. umowę o realizację zadania w latach 2015–2019, zaciągając zobowiązanie w kwocie 10 000 000 zł, rozłożone w harmonogramie rzeczowo-finansowym na równe płatności po 2 000 000 zł rocznie. Jednocześnie organ stanowiący uchwała WPF na lata 2015–2018, nie obejmuje zatem okresem obowiązywania ostatniego roku realizacji zadania. Limit zobowiązań należy wskazać zatem w kwocie 10 000 000 zł, mimo że limity wydatków z poszczególnych lat objętych prognozą dla tego przedsięwzięcia będą wynosić 8 000 000 zł<sup>7</sup>.

---

Ustawodawca nie zmodyfikował przepisów określających okres, na jaki sporządzana jest prognoza kwoty długu stanowiąca część WPF. Prognozowanie w tym zakresie obejmuje okres, na który zaciągnięto oraz planuje się zaciągnąć zobowiązania. Aktualne przy tym pozostaje pytanie, jak należy rozumieć sformułowanie „planuje się zaciągnąć”. Czy zamiar zaciągnięcia zobowiązań wyrażony w tym przepisie dotyczy wyłącznie zobowiązań z roku bazowego (czyli roku budżetowego), czy także tych pokazanych w kolejnych latach, jako źródło pokrycia prognozowanego w WPF deficytu budżetu JST?

Użycie przez ustawodawcę pojęcia „planuje się” stanowi argument za poglądem, że w rozważanej normie prawnej chodzi o rok budżetowy, w którego zakresie uchwała budżetowa zawiera normy planistyczne realizowane na etapie jego wykonania. Z drugiej strony wykładania taka nie buduje obrazu WPF jako wiarygodnego instrumentu zarządzania finansami samorządu terytorialnego, w tym długu publicznego.

## Prognoza kwoty długu

Można sobie wyobrazić sytuację, w której organ stanowiący uchwała WPF na lata 2015–2018, prezentuje w prognozie, że w latach 2017–2018 deficyt budżetu zostanie sfinansowany kredytami i pożyczkami, które będą – takie jest założenie – spłacane dopiero od 2019 r., co nie znajdzie odzwierciedlenia w prognozie długu.

W przepisach WPF Rozp Minister Finansów uzupełnił regulację wynikającą z art. 227 FinPublU. Postanowił, że okres, na jaki uchwalana jest prognoza długu, nie podlega wydłużeniu w sytuacji planowania wydatków z tytułu niewymagalnych poręczeń i gwarancji (wydatki te tworzą relację określoną w art. 243 ust. 1 FinPublU).

---

<sup>7</sup> Jak już podniesiono, optymalne byłoby w tym przypadku uchwalenie WPF na lata 2015–2019.

**Ważne**

W przypadku planowania wydatków w okresie dłuższym niż okres, na który zaciągnięto oraz planuje się zaciągnąć zobowiązania dłużne, informacje o tych wydatkach, wykraczających poza okres prognozy kwoty długu, należy zamieścić w objaśnieniach do WPF.

W przepisach WPF Rozp minister finansów wskazał również, że w sytuacji, gdy kwoty wydatków wynikające z limitów wydatków na przedsięwzięcia wykraczają poza okres prognozy kwoty długu, to prognozę tę należy sporządzić do ostatniego roku, na który ustalono limit wydatków na realizację przedsięwzięć wieloletnich. Minister finansów ustalił w ten sposób nową regułę wyznaczającą czas obowiązywania prognozy długu. Wykroczył niestety poza ustawowo mu wyznaczony zakres upoważnienia. Kwestię okresu, na jaki uchwalana jest prognoza długu, normuje bowiem FinPublU, nie dając w tym zakresie żadnych kompetencji ministrowi finansów. Jakość stanowionego w tym obszarze prawa charakteryzuje miejsce, w którym minister zamieścił dodatkowy wzorzec, czyli przypis pod wzorem WPF.

Sumując, należy wskazać trzy momenty czasowe ważne przy podejmowaniu uchwały w sprawie WPF:

- 1) okres obowiązywania prognozy,
- 2) okres realizacji przedsięwzięć,
- 3) okres objęty prognozą długu.

Wskazane zakresy nie muszą się na siebie nakładać, chociaż postulowanym rozwiązaniem byłoby powiązanie okresu obowiązywania WPF z okresem realizacji przedsięwzięć.

## 6. Objaśnienia

Objaśnienia są jedną z najważniejszych części uchwały w sprawie WPF, czego nie odzwierciedla niestety treść przepisów FinPublU, nawet po nowelizacji (BudżetZmInnU12), która weszła w życie 1.1.2013 r. Wskazując na podstawy i przesłanki ujęcia w WPF określonych wartości finansowych, objaśnienia powinny zapewnić możliwość weryfikacji metodologicznych założeń przyjętych przez daną JST. Im większa szczegółowość objaśnień, tym istotniejsza gwarancja zachowania wymogu realistyczności WPF. Objaśnienia są jedynym miejscem rozważanego dokumentu, w którym JST może wyjaśnić zmiany w poziomie planowanych dochodów i wydatków, co ma szczególne znaczenie w sytuacji znacznych zwiększeń lub zmniejszeń w zakresie prezentowanych w prognozie parametrów finansowych. Niestety ustawodawca w BudżetZmInnU12 nie zagwarantował realizacji tych celów. Ograniczył się do wskazania, że w objaśnieniach mogą się znaleźć także informacje uszczegółowiające dane zawarte w WPF, zgodnie z wymogiem wynikającym z art. 226 ust. 1 FinPublU. Uszczegółowienie tych danych to np. uwzględnienie w kwocie dochodów bieżących niektórych tytułów tych dochodów, np. podatków lokalnych, dotacji na zadania z zakresu administracji rządowej, subwencji itp.

## Uszczegółowienie danych

Po zmianie stanu prawnego FinPublU zawiera dwa niejasne pojęcia dotyczące rozważanego zagadnienia, zamiast jednego jak wcześniej. Ustawodawca nie sformułował żadnych standardów dotyczących charakteru objaśnień. Dodał jedynie, że mogą one zawierać uszczegółowienie danych prezentowanych w prognozie. Przepis ten należy uznać za nieporozumienie.

Uszczegółowienie danych z zakresu ustawowego minimum powinno być zawarte w WPF, a dane w niej ujęte muszą być wyjaśnione w objaśnieniach. Nie ma racjonalnych przesłanek do obrony wniosku, że w ramach przedmiotowego uszczegółowienia JST w objaśnieniach wskaże np. kwoty wydatków na wynagrodzenia i pochodne. Dane te powinny być prezentowane w WPF zgodnie z art. 226 ust. 1 FinPublU, który posługuje się formułą, że prognoza określa „co najmniej”.

W tym miejscu dochodzi też do znaczącej kolizji – niejedyniej zresztą – obowiązujących przepisów FinPublU z przepisami WPF Rozp określającymi wzór WPF. We wzorze prawodawca założył np. w ramach dochodów bieżących specyfikację następujących tytułów dochodów:

- 1) udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych,
- 2) udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych,
- 3) podatki i opłaty (w tym podatek od nieruchomości),
- 4) subwencja ogólna,
- 5) dotacje i środki przeznaczone na cele bieżące.

Jeżeli ustawa przyznaje JST możliwość uszczegółowienia zakresu danych wymienionych w art. 226 ust. 1 FinPublU, w dodatku w załączonych do uchwały objaśnieniach, to jak wytłumaczyć takie uszczegółowienie – przesądzone przez Ministra Finansów – we wzorze prognozy?

### Ważne

---

Zaniechanie uchwalenia objaśnień przez organ stanowiący JST jest istotnym naruszeniem prawa, skutkującym wszczęciem postępowania nadzorczego przez Kolegium RIO.

---

Optymalna struktura treści objaśnień powinna odpowiadać tym częściom WPF, w których są prezentowane poszczególne kategorie parametrów finansowych, np. dochody, wydatki, przychody, rozchody (zob. wyżej). Ze szczególną starannością należy uzasadnić przyjęcie tych wartości, które mają znaczenie przy ustalaniu spełnienia wskaźnika spłaty zobowiązań, o którym mowa w art. 243 ust. 1 FinPublU (dochody bieżące, wydatki bieżące, dochody ogółem, dochody ze sprzedaży majątku).