

**Wieloletnia prognoza
finansowa jako
instrument zarządzania
finansami lokalnymi
+ wzory do pobrania**
Wydanie 7.

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Piotr Walczak

Rozdział I. Uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej na 2024 r.

1. Podstawa prawna uchwalenia wieloletniej prognozy finansowej

1.1. Zagadnienia wstępne

Podejmując w 2023 r. prace nad przygotowaniem projektu budżetu i projektu uchwały w sprawie WPF, jednostki samorządu terytorialnego znajdują się w szczególnej sytuacji. Ostatnich kilka lat było bowiem okresem istotnego rozchwiania systemu finansowania samorządu terytorialnego i pogłębiających się trudności związanych z zachowaniem ustawowo wyznaczonych relacji warunkujących możliwość uchwalenia budżetu i WPF.

Powyższe wynikało z szeregu uwarunkowań związanych m.in. z epidemią COVID-19, zmianami systemu podatkowego w zakresie PIT i CIT, wojną w Ukrainie, wzrostem cen energii i ciepła.

Zmniejszenie dochodów JST z tytułu udziałów w PIT i CIT ustawodawca rekompensował szczególnymi rozwiązaniami zakładającymi przekazanie jednostkom samorządowym dodatkowych środków finansowych, w każdym roku w innej formule prawnej. Ustawodawca nie podjął tym samym próby szukania rozwiązań legislacyjnych, które wprowadziłyby oczekiwane zmiany systemowe w zakresie finansowania budżetów JST. Poprzestał na doraźnych i coraz bardziej niestandardowych sposobach finansowania samorządu terytorialnego, pogłębiając dezorientację i poczucie niestabilności systemu. Zamiast stworzenia stałych i przewidywalnych reguł w zakresie przysługujących JST dochodów, pozwalających na realizację zadań publicznych i gwarantujących zachowanie zasad samodzielności i autonomii samorządu terytorialnego, ustawodawca przyjął koncepcję „kroplówek”, czyli kreowania w każdym roku odmiennych instrumentów fi-

nansowania, częściowo zaspokajających doraźne potrzeby JST, w połączeniu z wprowadzeniem formuł finansowania opartych w dużej części na kryteriach uznaniowych. W ramach wspomnianych formuł finansowania na szczególną uwagę zasługują dwa fundusze, czyli Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 i Fundusz Pomocy.

1.1.1. Uzupelnienie subwencji ogólnej – 2021 r.

W 2021 r. odpowiedzią ustawodawcy na problemy finansowe JST, związane m.in. z sytuacją epidemiologiczną w kraju i spadkiem dochodów własnych (w tym z udziałów w podatkach dochodowych), było przekazanie środków finansowych tytułem uzupełnienia subwencji.

Zgodnie z art. 8 ZmDochSamTerytU21 w 2021 r. JST otrzymały z budżetu państwa środki finansowe w kwocie 8 000 000 000 zł na uzupełnienie subwencji ogólnej. O przeznaczeniu otrzymanych środków decydował organ stanowiący JST. Zgodnie z art. 8 ust. 4–10 ZmDochSamTerytU21 kwota środków podlegała podziałowi na:

- 1) część przysługującą gminom,
- 2) część przysługującą powiatom,
- 3) część przysługującą województwom

– proporcjonalnie do wysokości udziału dochodów planowanych na 2022 r. z tytułu udziału we wpływach z PIT gmin, powiatów i województw w łącznej kwocie dochodów wszystkich JST z tego tytułu.

Dodatkowo kwota środków przysługująca gminom podlegała podziałowi między poszczególne gminy proporcjonalnie do wysokości planowanych na 2022 r. dochodów gmin z tytułu udziału we wpływach z PIT, przy czym wysokość dochodów z tytułu udziału gminy we wpływach z PIT, będąca podstawą podziału, podlegała korekcie. Korektę stanowił iloraz wysokości planowanych na 2022 r. dochodów z tytułu udziału we wpływach z PIT i wskaźnika obliczonego zgodnie z art. 8 ust. 7 ZmDochSamTerytU21.

Dodatkowe wsparcie dla JST przewidziane w przepisach ZmDochSamTerytU21 stanowiły dochody budżetu 2021 r. Przy czym sformułowanie, iż wsparcie to stanowiło uzupełnienie subwencji ogólnej, przesądzało o kwalifikacji rozważanych dochodów jako bieżących.

Ponadto, zgodnie z art. 70e i art. 70f DochSamTerytU, gminy otrzymały w 2021 r. środki z tytułu uzupełnienia subwencji ogólnej z przeznaczeniem na wsparcie finansowe inwestycji w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę oraz inwestycji w zakresie kanalizacji, obliczone wg kryteriów wskazanych w art. 70e ust. 2–6 i art. 70f ust. 2–6 DochSamTerytU.

Jednocześnie ustawodawca wprowadził dla gmin, które otrzymały środki, obowiązek finansowania w latach 2021–2025¹ wskazanych powyżej inwestycji wydatków w kwocie nie mniejszej niż równowartość kwoty otrzymanej na te inwestycje. Jeżeli gmina nie przeznaczy na finansowanie inwestycji stosownych kwot wydatków, to w 2027 r. nie otrzyma środków z rezerw subwencji ogólnej.

¹ Okres rozliczeniowy został pierwotnie wyznaczony na lata 2021–2024.

Zgodnie z art. 70h ust. 1 DochSamTerytU obowiązek przeznaczenia przez gminę w latach 2021–2025 na finansowanie inwestycji z zakresu kanalizacji wydatków nie mniejszych niż równowartość otrzymanej kwoty jest spełniony także w przypadku, gdy gmina w tym okresie poniosła wydatki na inwestycje w zakresie usuwania i oczyszczania ścieków lub na dofinansowanie budowy przydomowych oczyszczalni ścieków.

Ponadto ustawodawca uznał, że obowiązek przeznaczenia przez gminę w latach 2021–2025 na finansowanie inwestycji w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę oraz inwestycji w zakresie kanalizacji, wydatków nie mniejszych niż równowartość otrzymanej kwoty zostanie spełniony także w przypadku, gdy gmina w tym okresie przeznaczy łącznie na finansowanie tych inwestycji kwotę co najmniej równą sumie kwot otrzymanych na podstawie art. 70e ust. 1 i art. 70f ust. 1 DochSamTerytU (art. 70h ust. 3 DochSamTerytU).

W odniesieniu do przedstawionych regulacji należy wskazać, że przepisy te nie mogą być odczytywane z kontekście konstrukcji szczególnych zasad wykonywania budżetu. Gminy otrzymały środki jako uzupełnienie subwencji ogólnej, dochód z tego tytułu powinien zostać wprowadzony do planu dochodów 2021 r. i rozliczony – na etapie wykonania – w wyniku budżetu (dochody – wydatki). Środki te – co należy podkreślić – nie zostały przeznaczone *stricte* na finansowanie określonych zadań inwestycyjnych, ale ich przekazanie zrodziło ustawowo wyznaczony obowiązek – dokonania przez gminę w latach 2021–2025 wydatków majątkowych z przeznaczeniem na określony zakres zadań inwestycyjnych. Błędem jest zatem identyfikowanie w kolejnych latach niewydatkowanych środków z tytułu uzupełnienia subwencji jako przychodów, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 FinPubU (niewykorzystane środki pieniężne na rachunku bieżącym budżetu, wynikające z rozliczenia dochodów i wydatków nimi finansowanych związanych ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu określonymi w odrębnych ustawach oraz wynikające z rozliczenia środków określonych w art. 5 ust. 1 pkt 2 FinPubU i dotacji na realizację programu, projektu lub zadania finansowanego z udziałem tych środków).

Z tych samych powodów otrzymane wpływy, jako uzupełnienie subwencji ogólnej, powinny zostać zidentyfikowane w budżetach 2021 r. jako dochody bieżące.

Cechą zastosowanych instrumentów finansowania jest jednorazowość i, po części (w sytuacji gmin), nałożenie obowiązków istotnie ograniczających samodzielność JST co do planowania swoich zamierzeń inwestycyjnych w latach 2021–2025. Jednak należy się spodziewać, że termin wypełnienia obowiązku przeznaczenia równowartości otrzymanych środków na inwestycje z zakresu wodociągów i zaopatrzenia w wodę oraz na inwestycje z zakresu kanalizacji będzie systematycznie przesuwany, aż wreszcie zostanie przez racjonalnego ustawodawcę uchylony.

1.1.2. Dodatkowe wpływy z udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych – 2022 r.

W kolejnym roku ustawodawca zastosował zbliżoną konstrukcję przekazania na rzecz JST dodatkowych środków finansowych, zmieniając jednak źródło z subwencji na PIT. Stosownie do art. 70j DochSamTerytU jednostki samorządu terytorialnego w celu wsparcia realizacji zadań, w tym zadań, o których mowa w art. 70k ust. 1 DochSamTerytU,

otrzymały w 2022 r. dodatkowe dochody z tytułu udziału we wpływach z PIT w łącznej wysokości 13 673 000 000 zł.

Przekazując ww. środki, ustawodawca nałożył na JST taki sam jak w 2021 r. obowiązek związany z finansowaniem określonego rodzaju inwestycji, zmienił jednak wymagany poziom finansowania. Zgodnie z art. 70k ust. 1 DochSamTerytU w latach 2022–2027 JST jest obowiązana do przeznaczenia na zadania z zakresu:

- 1) poprawy efektywności energetycznej,
 - 2) rozwoju odnawialnych źródeł energii w rozumieniu art. 2 pkt 22 OdnŹródłaEnU oraz
 - 3) ograniczenia kosztów zakupu ciepła lub energii ponoszonych przez odbiorców,
- wydatków w kwocie nie mniejszej niż równowartość 15% kwot otrzymanych w 2022 r. dodatkowych dochodów z tytułu udziału we wpływach z PIT.

Do wydatków z ww. przeznaczeniem wlicza się również wydatki (art. 70k ust. 2 DochSamTerytU):

- 1) samorządowej instytucji kultury, dla której JST jest organizatorem;
- 2) samodzielnego PZOZ, dla którego JST jest podmiotem tworzącym;
- 3) spółki kapitałowej, w której wartość nominalna udziałów albo akcji należących do JST stanowi nie mniej niż 51% kapitału zakładowego spółki oraz JST dysponuje bezpośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo walnym zgromadzeniu.

Jeżeli jednostka samorządowa przeznaczy na finansowanie ww. zadań wydatki w kwocie mniejszej niż równowartość 15% kwoty dodatkowych dochodów, w 2029 r. nie otrzyma środków z rezerw subwencji ogólnej (art. 70k ust. 3 DochSamTerytU).

W kontekście omawianych wpływów aktualne pozostają wcześniej sformułowane uwagi dotyczące bieżącego charakteru dochodów, jak również braku przesłanek do identyfikowania ich (w zakresie 15%) jako wpisanych w szczególne zasady wykonywania budżetu.

O ile w zakresie dodatkowych obowiązków JST związanych z otrzymaniem środków wiadać pewną autorefleksję ustawodawcy, o tyle jednak kontynuacja przedstawianego sposobu finansowania JST będzie miała niewątpliwie ten skutek, że za kilka lat cały budżet majątkowy JST będzie wyznaczony przez obowiązki powiązane z kolejnymi „kroplówkami”.

1.1.3. Dodatkowe dochody z tytułu subwencji ogólnej – 2023 r.

W 2023 r. ustawodawca utrwała wspieranie samorządu terytorialnego nadzwyczajnymi, jednorazowymi instrumentami finansowania. Zgodnie z ustawą z 7.7.2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2023 oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1586) dodaje się do DochSamTerytU art. 70o ust. 1–3, w myśl którego w 2023 r. JST w celu wsparcia realizacji zadań otrzymują z budżetu państwa dodatkowe dochody w łącznej wysokości 14 083 303 000 zł z tytułu subwencji ogólnej.

Na dodatkowe dochody, o których mowa wyżej, składają się kwoty w wysokości:

- 1) 7 500 000 000 zł, która podlega podziałowi w sposób określony w art. 70p DochSamTerytU między JST proporcjonalnie do dochodów z tytułu udziału we wpływach z PIT w 2023 r.;
- 2) 3 500 000 000 zł, która podlega podziałowi w sposób określony w art. 70q DochSamTerytU między gminy, powiaty i województwa, w których dochody, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, są niższe od 110% średnich dochodów odpowiednio wszystkich gmin, powiatów i województw, w przeliczeniu na jednego mieszkańca kraju;
- 3) 2 000 000 000 zł, która podlega podziałowi między gminy w sposób określony w art. 70r DochSamTerytU;
- 4) 935 437 000 zł – na zwiększenie rezerwy subwencji ogólnej, o którym mowa w art. 70s DochSamTerytU, z przeznaczeniem na nagrodę specjalną, o której mowa w art. 92a ust. 1 KartaNauczU;
- 5) 147 866 000 zł – na zwiększenie rezerwy, o której mowa w art. 28 ust. 2 DochSamTerytU, w związku ze zwiększeniem odpisu na ZFŚS dla nauczycieli.
- 6) Miastom na prawach powiatu przysługują dodatkowe dochody, wyliczone jak dla gmin i powiatów, z każdej z części ustalonej odpowiednio dla gmin i powiatów.

Przywołany sposób finansowania JST ma również znaczenie dla planowania wieloletniego, czyli uchwały w sprawie WPF. Nie można polemizować z tezą, że **aktualnie uchwała w sprawie WPF traci swoje znaczenie jako płaszczyzna podejmowania decyzji finansowych w perspektywie czasowej przekraczającej rok budżetowy**. W sytuacji, w której JST nie ma wiedzy w zakresie źródeł dochodów na rok budżetowy (zobacz uwagi powyżej dotyczące dodatkowego finansowania), trudno oczekiwać, by spełniła wymóg realistyczności dla okresu wykraczającego poza dany rok budżetowy.

Dopóki system finansowania JST nie zostanie istotnie przemodelowany, co oznaczać będzie w szczególności rezygnację z corocznych „zastrzyków” z budżetu (dodatkowe środki z PIT, z subwencji czy jej uzupełnienia) oraz uznaniowego przekazywania środków z zasobów BGK (Funduszu Wsparcia i Funduszu Przeciwdziałania COVID-19), dopóty idea planowania wieloletniego będzie funkcjonować w sposób wyłącznie formalny.

Brak stabilnego systemu dochodów JST, wraz z istotnymi zmianami w zakresie sposobu obliczania podstawowych relacji prezentowanych w WPF (art. 242 i art. 243 FinPubU) skutkują tym, że uchwała w sprawie WPF, w zakresie załącznika prezentującego prognozę finansową, przestaje mieć swoje merytoryczne uzasadnienie. **Jednostki samorządowe nie mają bowiem możliwości realistycznego prognozowania kolejnych budżetów**. Ponadto sposób obliczania relacji z art. 242 FinPubU (relacja wydatków bieżących do dochodów bieżących budżetu) i relacji z art. 243 FinPubU (relacja spłaty zobowiązań) po kolejnych korektach zachowuje niewielki związek z sytuacją finansową JST i w coraz mniejszym stopniu spełnia funkcje gwarantujące utrzymanie stabilności i płynności finansowej JST.

W kontekście powołanych relacji należy przypomnieć, że w 2020 r. po raz pierwszy zostały zastosowane regulacje zmieniające w sposób istotny podstawowy instrument ograniczający zadłużanie się JST, czyli relację spłaty zobowiązań określoną w art. 243

FinPubU (na mocy ZmFinPubU19)². Jednocześnie w tym samym roku ustawodawca wprowadził kolejne zmiany w zakresie sposobu ustalania relacji spłaty zobowiązań w związku z epidemią COVID-19 – na mocy przepisów KoronawirusU. Modyfikacji uległa także metodologia ustalania zachowania relacji części bieżącej budżetu wskutek wprowadzenia tzw. ubytku w dochodach. Powyższe skutkowało dodaniem nowych pozycji we wzorze WPF odzwierciedlających określone zjawiska finansowe, związane z epidemią (pozycje dotyczą nowych wyłączeń z ograniczenia spłaty zobowiązań, wydatków na przeciwdziałanie epidemii).

Kolejne zmiany warunkowane epidemią, wojną w Ukrainie i sytuacją finansową JST zostały wprowadzone w latach 2021 – 2022. Szczegółowe informacje w tym zakresie zostały zawarte w rozdziale dotyczącym ww. relacji.

1.2. Podstawy prawne

Instytucja WPF jest unormowana w przepisach FinPubU. 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 uzupełniają WPFR 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 oraz zarządzeń w sprawie WPF;
- 3) sposób i terminy przekazywania Ministrowi Finansów przez RIO projektów wraz z wynikami opinii oraz WPF wraz z wynikami rozstrzygnięć nadzorczych WPF.

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 wewnętrzny³. Uchwała ta jest wewnętrznie obowiązującym aktem prawnym, a akty te mają swoje umocowanie w art. 93 Konstytucji RP. Zgodnie z art. 93 Konstytucji RP uchwały Rady Ministrów oraz zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne podległe organowi wydającemu te akty. Zarządzenia

² Mimo wejścia w życie 1.1.2019 r. ZmFinPubU19 przepisy te miały zastosowanie po raz pierwszy do projektu uchwały w sprawie WPF na 2020 r.

³ 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.

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 Konstytucji RP:

- 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 limitu zobowiązań i limitów wydatków na przedsięwzięcia. Dyrektywy adresowane są jednak do określonych adresatów i nie mają charakteru generalnego.

Z uwagi na swoje cechy zarówno uchwała w sprawie WPF, jak i jej zmiany nie podlegają publikacji w dzienniku urzędowym wojewody.

3. Elementy uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej

3.1. Wieloletnia prognoza finansowa

W uchwale w sprawie WPF należy wyróżnić kilka odrębnych, wzajemnie przenikających się części. Najważniejszym elementem uchwały jest WPF. Zgodnie z art. 226 ust. 1 FinPubU wieloletnia prognoza finansowa prezentuje dla każdego roku objętego prognozą określone parametry finansowe, których minimalny zakres wyznaczają przepisy FinPubU. Zgodnie z art. 226 ust. 1 FinPubU 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 FinPubU, w tym informację o stopniu niezachowania tych relacji w przypadkach, o których mowa w art. 240a ust. 4 i ust. 8 oraz art. 240b FinPubU,
- 8) kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikających z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia.

Mimo ustawowego wyznaczenia zakresu treściowego WPF faktycznie parametry finansowe prezentowane w WPF wynikają ze wzoru stanowiącego załącznik do WPFR. Mimo istotnych wątpliwości co do wzajemnych relacji norm o randze ustawowej i przepisów wykonawczych w praktyce JST uchwalają od 2013 r. prognozy w szczególowości zgodnej z ww. wzorem zawartym w WPFR.

Stosownie do wzoru w WPF prezentowane są w ramach ogólnych kategorii:

- 1) dochody,
- 2) wydatki,
- 3) wynik budżetu,
- 4) przychody budżetu,
- 5) rozchody budżetu,
- 6) kwota długu,
- 7) relacja zrównoważenia wydatków bieżących, o której mowa w art. 242 FinPubU,
- 8) wskaźnik spłaty zobowiązań,
- 9) finansowanie programów, projektów lub zadań realizowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU,
- 10) informacje uzupełniające o wybranych kategoriach finansowych,
- 11) dane dotyczące emitowanych obligacji przychodowych,
- 12) stopnie niezachowania relacji określonych w art. 242 – 244 FinPubU.

W treści WPF należy wyróżnić te dane, które określają kwotę długu JST, sposób jego finansowania oraz relację, o której mowa w art. 243 FinPubU. 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. 2 FinPubU). We wzorze WPF, określonym w WPFR, dane oraz wskaźniki tworzące prognozę kwoty długu zostały zaznaczone znakiem „x”. Dane te muszą być prognozowane na okres, który obejmuje prognoza długu.

Część informacji zawartych we wzorze WPF, oznaczonych znakiem „*”, jest automatycznie generowana przez aplikację BeSTi@ na podstawie danych historycznych i prognozowanych. Jeżeli jednak organ stanowiący JST uchwali WPF niezgodnie z danymi generowanymi przez wskazaną aplikację, uzasadnione jest przyjęcie, że treścią uchwały będzie akt przegłosowany przez organ stanowiący. Treść ta nie będzie jednak znana organowi nadzoru z uwagi na fakt, że uchwała w sprawie WPF (jak również uchwała w sprawie jej zmiany) jest przesyłana organowi nadzoru wyłącznie z wykorzystaniem aplikacji BeSTi@. To oznacza, że oprogramowanie wygeneruje dane właściwe (zgodne z wpisanymi w aplikację regułami obliczeniowymi), czyli w omawianym stanie faktycznym – odmienne od tych uchwalonych.

Kolejnymi elementami uchwały są:

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

Wzór załącznika przedsięwzięć wieloletnich został określony w WPFRR.

3.2. 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 FinPubU). 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 FinPubU⁴,
- 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 FinPubU), zawierają metodologię i uzasadnienia przyjętych wartości. Mogą być w nich też zawarte informacje uszczegóławiające dane prezentowane w WPF.

4. Wymóg realistyczności wieloletniej prognozy finansowej

4.1. Zagadnienia wstępne

Ustawodawca w art. 226 ust. 1 FinPubU wprowadził wymóg uchwalenia prognozy spełniającej cechę realistyczności. Ten przymiot 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 kilkudziesięciu lat.

Realistyczność prognozy należy odczytać jako możliwość weryfikacji przyjętych parametrów finansowych na podstawie dokumentów, przyjętych strategii, realizowanych procesów gospodarczych, zakładanych wskaźników, danych historycznych⁵.

O realistyczności prognozowanych parametrów finansowych decydują m.in.:

- 1) harmonogramy spłaty pożyczek, kredytów, wykupu obligacji;

⁴ Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU środkami publicznymi są: środki pochodzące z budżetu UE 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.

⁵ „Realistyczny” to liczący się w poglądach, zamierzeniach i działaniu z konkretną rzeczywistością, z faktami, *L. Drabik, E. Sobol* (red.), *Słownik Języka Polskiego PWN*, s. 332, Warszawa 2014.

- 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);
- 5) harmonogramy finansowania przedsięwzięć wieloletnich;
- 6) przyjęte przez JST strategie rozwoju, plany wykorzystania zasobu nieruchomości.

Punktem odniesienia do oceny realistyczności WPF są 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. 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.

4.2. 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 się można z tezą, że podstawą zamieszczenia w budżecie określonych kwot wydatków i dochodów powinny być co do zasady decyzje, umowy, inne akty przesądzające o wpływie środków czy konieczności ich rozdysponowania, o tyle nie można takich reguł stosować do WPF. Jeżeli np. JST nie zawarły jeszcze umów w sprawie pomocy finansowej ze środków europejskich, to nie może być to przeszkodą w prognozowaniu tych zdarzeń w WPF.

Podstawą przyjmowanych wartości powinna być wówczas 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, w związku z brakiem zawarcia umowy na dzień przyjęcia uchwały w sprawie WPF, budzi uzasadnione wątpliwości w zakresie realistyczności takiego dokumentu.

Z uwagi na swój prognostyczny charakter WPF zakłada ujmowanie w niej określonych wartości z mniejszym stopniem pewności niż w przypadku budżetu, poza rokiem bazowym, który pokrywa się z rokiem budżetowym.

Przykład

Zgodnie z art. 890 § 1 KC oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrzeczone świadczenie zostało spełnione.

Zatem planowanie w budżecie dochodów z tytułu darowizny powinno mieć podstawę w oświadczeniu darczyńcy złożonym w kwalifikowanej formie aktu notarialnego. Jednak w przypadku WPF taki rygor nie jest już konieczny. Jeżeli historycznie JST realizuje regularnie dochody z tego tytułu, może je uwzględnić, szacując w WPF kwotę dochodów (ogółem oraz bieżących lub majątkowych).

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.

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

- 1) pozwalające na uchwycenie związku z rzeczywistością w zakresie dochodów z tytułu subwencji ogólnej (wskaźniki podawane przez Ministra Finansów),
- 2) dotyczące ujmowanych w WPF kwot rozchodów (umowy i harmonogramy spłat),
- 3) wydatków na obsługę długu (poziom długu, treść umów, prognozę makroekonomiczną).

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 FinPubU.

Uchwała Kolegium RIO w Lublinie z 16.2.2016 r., 81/2016, Legalis

Wykazanie w WPF niższych kwot spłaty rat kredytów i pożyczek wskazuje na nierzetelne sporządzenie WPF w latach 2017–2018. W latach 2017 i 2018 ujęto niższe spłaty rat, niż wynikają z zawartych umów, ponieważ faktyczne spłaty rat umownych (objaśnienia zawierają harmonogram spłat) przekraczałyby indywidualny wskaźnik zadłużenia w tych latach; zaniżone wielkości rat przesunięto na dalsze lata, tj. 2020–2021. Sporządzenie w powyższy sposób WPF narusza art. 226 ust. 1 pkt 5 FinPubU, który stanowi, że WPF powinna być realistyczna i określać dla każdego roku objętego prognozą m.in. przychody i rozchody budżetu JST z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia.

Oceniając realistyczność prognozy nie sposób, jak wyżej wskazano, uciec od danych historycznych. Te natomiast za lata 2020–2023 pokazują, że prognozowanie dochodów, wydatków, wyniku budżetu, i przychodów przyszłych budżetów dotknięte jest daleko idącym ryzykiem. Jednorazowe zasilanie budżetów JST – w różnych formułach prawnych – stające się swoistą zasadą systemu finansowania JST, wraz z finansowaniem zadań publicznych opartym na środkach BGK, stanowi istotną przeszkodę w zachowaniu zasady realistyczności prognozowania. Zasadzie tej sprzyja bowiem stabilny, obliczalny system dochodów JST, maksymalnie neutralny w stosunku do kolejnych zmian w podatkach do-

chodowych (PIT, CIT). Sprawia to, że poszukiwanie spełnienia wymogu realistyczności WPF należałoby ograniczyć do danych w zakresie wysokości długu, jego spłaty w zakresie długu zaciągniętego, wyłączeń z ograniczeń wynikających z relacji spłaty zobowiązań (co do rozchodów i wydatków) i – w pewnym stopniu – do danych dotyczących kosztów obsługi długu.

Badanie realistyczności dochodów, wydatków, wyniku budżetu, a w konsekwencji przychodów lat następujących po roku budżetowym pozbawione jest obecnie racjonalnych przesłanek, jak również akceptowalnych kryteriów oceny.

4.3. Wymóg realistyczności w ocenie sądów i regionalnych izb obrachunkowych

Mimo znaczących trudności związanych z interpretowaniem znaczenia normy prawnej wprowadzającej wymóg realistyczności prognozy była to (na początku stosowania przepisów FinPubU) jedna z istotniejszych jej cech normatywnych pozwalająca rozważać WPF jako realny instrument zarządzania finansami lokalnymi.

Cecha realistyczności WPF jest elementem dyspozycji normy prawnej budowanej na podstawie art. 226 FinPubU. 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 FinPubU. Negatywna ocena tej okoliczności powinna skutkować podjęciem rozstrzygnięcia nadzorczego. Wiele orzeczeń RIO stwierdzających nieważność uchwały w sprawie WPF ma u swojej podstawy wnioski stwierdzające brak realistyczności prognozy, a samodzielną podstawą rozstrzygnięcia jest naruszenie art. 226 ust. 1 FinPubU.

**Uchwała RIO w Łodzi z 3.10.2013 r.,
Nr 32/220/13, OwSS 2014, Nr 1, poz. 97, 97–99**

Wieloletnia prognoza finansowa 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 FinPubU w zakresie cechy realistyczności jako samodzielną wzorzec normatywny rozstrzygnięcia nadzorczego.

Orzecznictwo

W niniejszej sprawie organ wskazał, że Rada Gminy naruszyła art. 226 FinPubU, gdyż stosunek zaplanowanych wydatków do dochodów, choć nie narusza wskaźnika z art. 243 FinPubU i art. 169 FinPubU05, jest pozorny, bowiem zaplanowane dochody ze sprzedaży majątku na 2013 r. są nie-realistyczne, 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 (wyr. WSA w Szczecinie z 28.11.2013 r., I SA/Sz 1129/13, Legalis).

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 FinPubU, 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 FinPubU.

Tezy powyższe są bardzo kontrowersyjne, jeżeli nie zupełnie błędne. gdyż:

- 1) naruszenie art. 243 FinPubU stanowi samodzielną przesłankę stwierdzenia istotnego naruszenia prawa w przypadku WPF i w żaden sposób nie wymaga w swojej kwalifikacji uzupełnienia art. 226 FinPubU,
- 2) większość norm określających standardy prowadzenia gospodarki finansowej jest kierowana do JST, np. wymóg pokazania w uchwale budżetowej źródeł sfinansowania deficytu budżetu czy uchwalenia WPF na stosowny okres.

Zadaniem organu nadzoru jest stwierdzenie, czy JST te wymogi spełniła. Taka też sytuacja zachodzi w przypadku dyspozycji wynikającej z art. 226 FinPubU. Bez wątpliwości adresatem 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 RIO⁶.

⁶ 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.

W kolejnych wyrokach sądów administracyjnych zaprezentowane wyżej stanowisko, wyłączające możliwość oceny przez RIO cechy realistyczności prognozy, nie zostało już potwierdzone.

Orzecznictwo

Elementy, z jakich składać się powinna WPF, zostały określone w treści art. 226 ust. 1 FinPubU, który stanowi, że powinna ona być realistyczna, przy czym w treści WPF powinny m.in. znaleźć się: dane dotyczące zarówno dochodów, jak i wydatków bieżących budżetu JST, przychody i rozchody budżetu JST, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia, kwota długu JST, w tym relacja, o której mowa w art. 243 FinPubU, oraz sposób sfinansowania spłaty długu, przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu. Podkreślenia przy tym wymaga, że wskazanie danych, jakie powinny znaleźć się w WPF, nie jest wyczerpujące, a jej zawartość i szczegółowość zależy od ustaleń konkretnych jednostek. Wieloletnia prognoza finansowa nie stanowi planu, a prognozę, czyli plan działań finansowych na przyszłość, tym niemniej jest to dokument, który powinien zawierać realistyczne dane odnoszące się do gospodarki finansowej konkretnej jednostki w sposób maksymalnie realny, z uwzględnieniem wielu zmiennych czynników, które mogą w przyszłości mieć wpływ na wspomnianą gospodarkę finansową JST (wyr. NSA z 22.3.2017 r., II GSK 1911/15, Legalis).

Opisane zmiany w sposobie finansowania JST ograniczają bez wątpienia możliwości organów nadzoru w zakresie oceny realistyczności WPF. Niezależnie od powyższego, za trafne należy uznać przekonanie, że organy te są umocowane do badania zachowania wymogu realistyczności WPF, a tezy zawarte w niektórych orzeczeniach sądów administracyjnych, stosownie do których art. 226 ust. 1 FinPubU nie jest wzorcem normatywnym podlegającym ocenie ze strony RIO, nie mają za sobą argumentów na obronę.

Czym innym jest kompetencja do zbadania, a czym innym możliwość sformułowania zarzutu przez organ nadzoru, który to zarzut powinien mieć uzasadnienie w przedstawieniu wzorca realistycznego prognozowania w kwestionowanym obszarze. W odniesieniu do szeregu danych objętych WPF sformułowanie takiego wzorca jest istotnie utrudnione, jeżeli nie niemożliwe.

Orzecznictwo

Parametry przyjęte w WPF muszą opierać się na obiektywnie ustalonych wartościach wynikających m.in. z dotychczasowego kształtowania się sytuacji finansowej danej jednostki, jak również należy uwzględniać zdarzenia, które mają lub mogą mieć wpływ na gospodarkę finansową JST, w perspektywie czasu wykraczającej poza bieżący rok budżetowy. Jednakże pierwszy etap budowy WPF powinien obejmować zebranie danych historycznych oraz ich analizę (wyr. NSA z 26.11.2020 r., I GSK 551/18, Legalis).

5. Okres obowiązywania uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej

Zgodnie z art. 227 ust. 1 FinPubU prognoza obejmuje rok budżetowy oraz co najmniej 3 kolejne lata budżetowe. Jest to regulacja analogiczna do tej zawartej w art. 103 FinPubU określającej okres, na jaki sporządzany jest WPPF.

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 sycyfikowane będą przedsięwzięcia z horyzontem czasowym przekraczającym okres obowiązywania WPF. Dla każdego przedsięwzięcia – zgodnie z art. 226 ust. 3 FinPubU – podać należy w szczególności:

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

W WPF przyjętej przez organ stanowiący JST dla każdego objętego nią roku wykazuje się kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikające z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia (art. 226 ust. 1 pkt 8 FinPubU). Z przepisów FinPubU 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 FinPubU. Taka decyzja byłaby zrozumiała i postulowana. Mimo zmiany stanu prawnego aktualne pozostają wnioski zawarte w poniżej zaprezentowanym wyroku WSA w Gliwicach z 24.8.2011 r. dotyczące sensu powiązania okresu obowiązywania WPF z okresem realizacji przedsięwzięć.

Orzecznictwo

Wskazana wykładnia odpowiada logice gospodarczej podejmowanych przedsięwzięć i spoczywającym na JST obowiązku 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 (wyr. WSA w Gliwicach z 24.8.2011 r., III SA/GI 838/11, Legalis).

W praktyce – po usunięciu z katalogu przedsięwzięć poręczeń i gwarancji udzielanych przez JST oraz mając na uwadze wciąż niewielkie wykorzystanie przez JST formuły PPP – sytuacja, w której okres realizacji przedsięwzięć wykraczać będzie poza minimalny czas obowiązywania WPF, występować będzie bardzo 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 2023 r. umowę na realizację zadania w latach 2023–2027, 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

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl