



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Marian Banaś

KBF.410.5.3.2023

Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/23/009 – Wsparcie finansowe samorządów przez państwo w okresie reform podatkowych i odbudowy gospodarki po epidemii COVID-19

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 50 00, F +48 22 444 57 93
NIK@NIK.gov.pl

Adres korespondencyjny: skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Domański, Minister Finansów od 13 grudnia 2023 r. W okresie objętym kontrolą kierownikami jednostki byli również: Teresa Czerwińska, Minister Finansów od 9 stycznia 2018 r. do 4 czerwca 2019 r., Marian Banaś, Minister Finansów od 4 czerwca do 30 sierpnia 2019 r., Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, wykonujący obowiązki Ministra Finansów od 30 sierpnia do 20 września 2019 r. oraz od 9 lutego do 26 kwietnia 2022 r., Jerzy Kwieciński, Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju od 20 września do 15 listopada 2019 r., Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 15 listopada 2019 r. do 6 października 2020 r. i od 26 października 2021 r. do 9 lutego 2022 r. oraz Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej od 6 października 2020 r. do 26 października 2021 r. Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 27 listopada 2023 r. Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od 27 listopada do 13 grudnia 2023 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Utrzymanie lub wzmocnienie potencjału dochodowego jednostek samorządu terytorialnego.2. Wyrównywanie różnic w potencjale dochodowym jednostek samorządu terytorialnego.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2019 r. do 15 grudnia 2023 r. z wykorzystaniem dowodów i danych porównawczych z wcześniejszych okresów.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Agnieszka Krasowska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr KBF/60/2023 z 10 lipca 2023 r. i nr KBF/32/2024 z 10 stycznia 2024 r.2. Kamil Moser, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr KBF/62/2023 z 11 lipca 2023 r.3. Marcin Tomalak, doradca ekonomiczny, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr KBF/59/2023 z 10 lipca 2023 r. i nr KBF/31/2024 z 10 stycznia 2024 r. (akta kontroli: tom I str. 1-3, tom IV str. 318-319)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Pomimo że w latach 2019-2023 w Ministerstwie Finansów prowadzono analizy sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego (dalej także: JST), to nie wypracowano systemowych rozwiązań, które na stałe zapewniłyby samorządom dochody własne na poziomie realnie odpowiadającym dochodom własnym uzyskanym w 2018 r., tj. w roku poprzedzającym okres istotnych zmian podatkowych i wybuchu epidemii COVID-19. Ponadto częściowe zastąpienie dochodów własnych transferami o charakterze dotacyjnym zmniejszyło zakres samodzielności finansowej JST, uzależniając je od decyzji organów administracji rządowej. Decyzje te zaś były niejednokrotnie podejmowane w sposób nieprzejrzysty lub w podobnych sprawach były odmienne, co prowadziło do nierównego traktowania poszczególnych jednostek.

Jednym z najistotniejszych źródeł dochodów JST, stanowiącym w 2018 r. 20,2% dochodów ogółem, były udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: PIT). Zmiany wprowadzone w latach 2019-2022 w przepisach dotyczących tego podatku spowodowały ubytek dochodów JST z tego tytułu. Niekorzystnie na finanse JST wpłynęła także epidemia COVID-19. W związku z tym w latach 2021-2022, wykorzystując mechanizmy tymczasowe, przekazano JST dodatkowe środki w łącznej wysokości 25,7 mld zł, z tego 12 mld zł w grudniu 2021 r. oraz 13,7 mld zł w III kwartale 2022 r. W 2023 r., w ramach nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2023³, zaplanowano wsparcie JST dodatkowymi subwencjami w wysokości 14,3 mld zł, a pierwszą ich część przekazano do budżetów jednostek w sierpniu 2023 r. Były to jednak działania o charakterze doraźnym.

Tym niemniej dochody ogółem JST, po wyłączeniu dotacji celowych z budżetu państwa na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami, były w latach 2019-2022 średnio o 10,9% wyższe⁴ niż w roku 2018. Dla wszystkich kategorii JST, czyli miast na prawach powiatu, pozostałych gmin, zwanych dalej gminami, powiatów i województw, dochody te, uzyskane w każdym z lat 2019-2022, były realnie wyższe niż w 2018 r. Obok wyżej wymienionych transferów z budżetu państwa przyczyniły się do tego także środki przekazywane z innych źródeł, w tym z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg (dawniej Funduszu Dróg Samorządowych) oraz z Funduszu Pomocy. Prowadzi to do wniosku, że ubytek dochodów z tytułu udziałów w PIT, związany z przeprowadzonymi reformami w ramach Polskiego Ładu, był co roku rekompensowany jednostkom samorządu terytorialnego, przy czym niektóre z nich mimo dodatkowego wsparcia finansowego doświadczyły pogorszenia swojej sytuacji finansowej między innymi w wyniku wprowadzonych reform. Warto dodać, że w związku z większym zakresem zadań, zwłaszcza realizowanych przez gminy, utrzymanie się realnych dochodów na niezmiennym poziomie oznaczało *de facto* pogorszenie się sytuacji finansowej danego samorządu. NIK wskazuje zwłaszcza na bardzo niską dynamikę realnych dochodów miast na prawach powiatu, co wynikało w znaczącym stopniu z niekorzystnego dla części tych jednostek podziału środków pomiędzy poszczególne JST.

W latach 2019-2022 na ogół korzystniej niż w roku 2018 kształtowały się także inne wskaźniki ekonomiczne wzięte pod uwagę przez NIK, takie jak wielkość dochodów

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Ustawa z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2023 (Dz. U. poz. 1574).

⁴ Porównano wielkości realne, tj. z uwzględnieniem deflatora PKB, będącego miernikiem poziomu cen dla całej gospodarki. Wszędzie, gdzie w niniejszym wystąpieniu mowa jest o wielkościach realnych, chodzi o wielkości obliczone poprzez podzielenie wielkości nominalnych przez deflator PKB.

do dyspozycji⁵ i nadwyżka operacyjna⁶, a zadłużenie JST na koniec 2022 r. było realnie niższe niż w 2018 r. W przypadku miast na prawach powiatu dochody do dyspozycji wzrastały w analizowanym okresie, ale, w odróżnieniu od innych typów JST, nadwyżka operacyjna była realnie średnio o 20,6% niższa, zaś zadłużenie na koniec 2022 r., w stosunku do 2018 r., uległo zwiększeniu.

Jako pozytywne zjawisko NIK odnotowuje fakt, że w latach 2018-2022 nastąpił spadek zróżnicowania wskaźników dochodowych, tj. dochodów ogółem po wyłączeniu dotacji celowych na zadania zlecone i dochodów do dyspozycji *per capita*, w trzech z czterech badanych typów JST, tj. w gminach, miastach na prawach powiatu i województwach. W powiatach natomiast w badanym okresie zanotowano niewielki wzrost zróżnicowania, na co wpływ miały m.in. środki przekazywane wybranym powiatom z państwowych funduszy celowych.

NIK negatywnie ocenia opracowanie projektu przepisów zmierzających do pozbawienia niektórych jednostek należnego im wyrównania dochodów z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: CIT) za 2022 r. Ponadto zwraca uwagę, że wspólnymi cechami działań inicjowanych przez Ministra Finansów i inne organy administracji rządowej w celu finansowania wsparcia JST w latach 2020-2023 była tymczasowość, niespójność i ręczne sterowanie procesem podziału środków. W każdym roku ustanowiono inny mechanizm zasilania budżetów JST, a ponadto od 2020 r. utrwalila się praktyka podejmowania decyzji o dodatkowym zasileniu budżetów JST dopiero w trakcie roku budżetowego. Ponieważ części tych transferów dokonywano dopiero pod koniec roku budżetowego, z myślą o wsparciu budżetów w roku następnym, to znacząco ograniczono porównywalność budżetów JST w poszczególnych latach i możliwość oceny ich sytuacji finansowej. Powyższe zjawiska doprowadziły do rozregulowania oraz istotnego zmniejszenia przejrzystości systemu dochodów JST. Samorządy, przystępując do konstruowania swoich budżetów, nie wiedziały, na jakie wsparcie mogą liczyć w danym roku, przez co trudno im było racjonalnie zaplanować wydatki lub rozpocząć realizację zadań wieloletnich. Mimo upływu niemal dwóch lat od wprowadzenia Programu Polski Ład Ministerstwo Finansów nie przedstawiło dokumentów świadczących o prowadzonych pracach nad korektą systemu dochodów JST, tak aby nie było konieczne podejmowanie w trakcie roku budżetowego działań *ad hoc*, w wyniku których za każdym razem wypracowywany był inny algorytm podziału środków pomiędzy JST. Takie podejście nie zapewniało samorządom stabilności. W znaczącym stopniu rozregulowanie systemu dochodów JST było wynikiem działań prowadzonych w Ministerstwie Finansów w porozumieniu z Prezesem Rady Ministrów oraz podlegającymi mu pracownikami Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.

NIK zwraca uwagę, że wypracowany w Ministerstwie Finansów sposób obliczania części rozwojowej subwencji ogólnej ogranicza pojęcie rozwoju do wydatków majątkowych kosztem wydatków bieżących, do których należą między innymi wydatki na oświatę, kulturę lub ochronę zdrowia. Takie rozwiązanie może prowadzić do nieefektywnej alokacji środków przez JST.

Zdaniem NIK rozrost narzędzi wsparcia i korygowania dochodów JST doprowadził do tego, że efekty oddziaływania tych narzędzi były wzajemnie sprzeczne lub w niektórych przypadkach niepotrzebnie się powielały. Brak było również koordynacji działań jednostek udzielających to wsparcie.

NIK zauważa, że wprowadzanie kwotowych limitów wsparcia dla dużych jednostek dyskryminowało JST, które niejednokrotnie nie były wcale jednostkami osiągniętymi

⁵ W niniejszym wystąpieniu pokontrolnym przez dochody do dyspozycji rozumie się sumę dochodów własnych i subwencji ogólnej, pomniejszoną o obowiązkową wpłatę do budżetu państwa.

⁶ Nadwyżka operacyjna to dodatnia różnica pomiędzy dochodami bieżącymi a wydatkami bieżącymi.

najwyższe dochody w przeliczeniu na jednego mieszkańca. Przyjęty sposób podziału środków w latach 2020-2023 w szczególnym stopniu dyskryminował Warszawę, czyli jedną z JST narażonych w wysokim stopniu na utratę części dochodów w wyniku wprowadzenia programu Polski Ład. W niektórych latach limity wsparcia dla gmin ustalano na takim poziomie, aby część dochodów utraciła tylko Warszawa, a w innych latach limity te dotyczyły także niektórych innych dużych miast. Tylko w wyniku wprowadzenia limitów kwotowych wsparcie dla Warszawy zostało w ww. latach zmniejszone łącznie o 790,6 mln zł, należy jednak pamiętać, że stosowano również inne narzędzia ograniczające wsparcie dla dużych miast. Wprowadzając limity, ograniczano także wsparcie dla Województwa Mazowieckiego: łącznie o 19,1 mln zł. Projekty regulacji mających na celu wprowadzenie tych limitów nie były oparte na analizach Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego, lecz miały charakter uznaniowy. W ocenie NIK wprowadzanie takich limitów, a jednocześnie zwiększanie wsparcia dla części małych JST o wysokich dochodach w przeliczeniu na jednego mieszkańca do gwarantowanej kwoty minimalnej było działaniem nierzetelnym i niecelowym, gdyż nie zmniejszało dysproporcji dochodowych pomiędzy jednostkami.

NIK negatywnie ocenia również:

- wypracowanie w 2022 r. przez Ministerstwo Finansów rozwiązania polegającego na zaliczeniu do dochodów własnych JST, a konkretnie do dodatkowych wpływów z PIT, transferów o charakterze subwencyjnym. W ten sposób w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym zawyżono dochody własne jednostek samorządu terytorialnego.
- niezapewnienie prawidłowości (tj. zgodności z charakterem ekonomicznym) wykazywania transferów środków dla JST w systemie sprawozdawczości budżetowej, a tym samym zawyżanie dochodów własnych JST.
- niepodjęcie prac legislacyjnych nad wprowadzeniem do ustawy o finansach publicznych⁷ reguł i kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej budżetu państwa, zgodnie z jej interwencyjnym charakterem. Na potrzebę uregulowania tej kwestii NIK wskazuje od 2020 r.

Kwestią problematyczną jest sposób ustalania przez Ministerstwo Finansów ogólnej kwoty wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowiącej podstawę obliczenia udziałów JST we wpływach z tego podatku. Działania Ministerstwa Finansów polegające na pomniejszaniu ogólnej kwoty wpływów z PIT o kwoty przekazane na rzecz organizacji pożytku publicznego były niezgodne z literalnym brzmieniem przepisu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁸ (dalej: uodjst). W związku z tym, iż nie wykluczone jest zastosowanie odmiennej wykładni tego przepisu NIK odstępuje od formułowania nieprawidłowości w tym zakresie. Zdaniem NIK przepis art. 2 pkt 5 uodjst wymaga doprecyzowania poprzez uzupełnienie definicji „ogólnej kwoty wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych” o jednoznaczne wskazanie, czy kwota wpływów ma być pomniejszana o kwoty przekazane przez naczelnika urzędu skarbowego na rzecz organizacji pożytku publicznego na podstawie art. 45c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹ (dalej: updof).

⁷ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm.).

⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 2267, ze zm.

⁹ Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Utrzymanie lub wzmocnienie potencjału dochodowego JST

Opis stanu faktycznego

1.1 Prowadzenie analiz i formułowanie wniosków w zakresie sytuacji finansowej samorządu terytorialnego

W latach 2019-2023 w Ministerstwie Finansów opracowywano i publikowano na stronie internetowej następujące materiały:

- kwartalne zestawienia zbiorcze zawierające informacje z wykonania budżetów poszczególnych rodzajów jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków,
- coroczne opracowania pn. „Wynik bieżący w jednostkach samorządu terytorialnego”.

Ponadto co roku sporządzano i włączano do sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa informację o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W latach 2019-2022 przygotowywano również opracowania pn. „Wskaźniki do oceny sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego” obejmujące okresy trzyletnie.

Źródłem danych dla wymienionych opracowań były przede wszystkim sprawozdania jednostek samorządu terytorialnego z wykonania dochodów (Rb-27S), wydatków (Rb-28S) oraz należności (Rb-N) i zobowiązań (Rb-Z) za poszczególne okresy. Opracowania te zawierały dane o wykonaniu budżetów JST, m.in. o wielkości i strukturze dochodów i wydatków, oraz wskazywały na zaobserwowane tendencje (wzrost/spadek określonych wielkości, np. nadwyżki operacyjnej, nadwyżki/deficytu w budżecie JST). Z wymienionych sprawozdań i opracowań wynikało między innymi, że¹¹:

- w 2019 r. dochody ogółem JST były wyższe od wykonanych w 2018 r. o 10,6%; dochody bieżące JST były wyższe od wydatków bieżących o 24,2 mld zł; deficyt operacyjny wystąpił w 28 z 2806 jednostek (w 1% jednostek); zobowiązania JST na koniec 2019 r., w porównaniu ze stanem zobowiązań na koniec 2018 r., zwiększyły się o 7,8%;
- w 2020 r. JST uzyskały dochody ogółem wyższe o 9,5% niż w 2019 r.; dochody bieżące JST były wyższe od wydatków bieżących o 21,4 mld zł; ujemny wynik bieżący wykazało 37 z 2807 jednostek (1,3% jednostek); zobowiązania JST na koniec 2020 r., w porównaniu ze stanem zobowiązań na koniec 2019 r., zwiększyły się o 9,5%;
- w 2021 r. dochody ogółem JST, w stosunku do wykonanych w 2020 r., wzrosły o 9,3%; dochody bieżące JST były wyższe od wydatków bieżących o 36,6 mld zł; ujemny wynik bieżący wykazało 7 z 2807 jednostek (0,2% jednostek); zobowiązania JST na koniec 2021 r., w porównaniu ze stanem zobowiązań na koniec 2020 r., były wyższe o 1,4%;

¹⁰ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹¹ Prezentowane w sprawozdaniach wskaźniki wzrostu wynikają z porównania wielkości nominalnych, tj. nie uwzględniają wzrostu poziomu cen. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego roczne wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych wyniosły: w 2019 r. – 102,3, w 2020 – 103,4, w 2021 r. – 105,1, w 2022 r. – 114,4.

- w 2022 r. dochody ogółem JST, w porównaniu do zrealizowanych w 2021 r., wzrosły o 3,7%, dochody bieżące JST były wyższe od wydatków bieżących o 26,8 mld zł; ujemny wynik bieżący wykazało 77 z 2807 jednostek (2,7% jednostek); zobowiązania JST na koniec 2022 r., w porównaniu ze stanem zobowiązań na koniec 2021 r., były niższe o 0,3%.

Na podstawie wymienionych opracowań można stwierdzić, że w Ministerstwie Finansów gromadzono i analizowano dane dotyczące sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego, zarówno ogółem, jak i w podziale na poszczególne typy jednostek. Opracowania te miały charakter sprawozdawczy.

(akta kontroli: tom I str. 4-5, 12, 15-16, 120-263, 411 pliki 81-90, tom III str. 363 pliki 133-144)

W okresie objętym kontrolą na finanse JST bardzo istotny wpływ miały zmiany systemowe w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych wprowadzone w latach 2019-2022. W trakcie opracowywania projektów odpowiednich ustaw w Ministerstwie Finansów oszacowano skutki finansowe nowych rozwiązań dla JST. Według ocen skutków regulacji do projektów ustaw wprowadzających zmiany ubytek dochodów JST miał wynieść:

- a) w przypadku ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o świadczeniach rodzinnych oraz ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹², wprowadzającej zwolnienie z PIT dla osób do 26 roku życia – 1138 mln zł rocznie (od 2020 r.)¹³,
- b) w przypadku ustawy z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹⁴, obniżającej stawkę PIT z 18% do 17% i podwyższającej koszty uzyskania przychodów dla pracowników – 4812 mln zł rocznie (od 2020 r.)¹⁵,
- c) w przypadku ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁶, czyli tzw. Polskiego Ładu – ustawy wprowadzającej m.in. podwyższenie kwoty wolnej od podatku z 8 tys. zł do 30 tys. zł, podwyższenie progu podatkowego z 85 528 zł do 120 tys. zł, ulgę dla klasy średniej, zakaz odliczania składki zdrowotnej – od 10 530 mln zł do 11 882 mln zł rocznie (od 2022 r.)¹⁷,
- d) w przypadku ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw¹⁸, czyli tzw. Polskiego Ładu 2.0 – ustawy wprowadzającej m.in. obniżenie stawki podatku z 17% do 12% – łącznie 7290 mln zł w okresie dziewięciu lat (2023-2031), przy czym ubytek dochodów z PIT w wysokości od 7991 mln zł do 11 102 mln zł rocznie

¹² Dz. U. poz. 1394.

¹³ Ustawa weszła w życie z dniem 1 sierpnia 2019 r. Według oceny skutków regulacji ubytek dochodów JST w 2019 r. miał wynieść 474 mln zł.

¹⁴ Dz. U. poz. 1835.

¹⁵ Ustawa weszła w życie z dniem 1 października 2019 r. Według oceny skutków regulacji ubytek dochodów JST w 2019 r. miał wynieść 1341 mln zł.

¹⁶ Dz. U. poz. 2105, ze zm.

¹⁷ Według oceny skutków regulacji ubytek dochodów JST miał wynieść (w cenach stałych z 2022 r.): w 2022 r. – 11 922 mln zł, w 2023 r. – 11 622 mln zł, w 2024 r. – 11 882 mln zł, w 2025 r. – 11 675 mln zł, w 2026 r. – 11 343 mln zł, w 2027 r. – 11 164 mln zł, w 2028 r. – 10 902 mln zł, w 2029 r. – 10 754 mln zł, w 2030 r. – 10 631 mln zł, w 2031 r. – 10 530 mln zł, tj. łącznie w ciągu 10 lat – 112 426 mln zł.

¹⁸ Dz. U. poz. 1265, ze zm.

miał być w znacznym stopniu kompensowany przez dodatkowo zwiększone kwoty części rozwojowej subwencji ogólnej (dalej także: subwencji rozwojowej)¹⁹.

(akta kontroli: tom I str. 268-309)

Departament Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów prowadził analizy *ex post* dotyczące skutków fiskalnych reform wprowadzonych ustawami wymienionymi w lit. c i d. Analizy prowadzono w oparciu o dane z deklaracji rocznych PIT za 2022 r. Według wstępnych analiz, w efekcie tych reform wpływy ogółem z PIT w 2022 r. były niższe o 24,7 mld zł, na co złożyło się zmniejszenie wpływów z podatku rozliczanego według skali podatkowej o 25,9 mld zł, podatku liniowego – o 8,1 mld zł i podatku opłacanego w formie karty podatkowej – o 0,1 mld zł oraz zwiększenie wpływów z podatku opłacanego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych o 9,4 mld zł.²⁰ Potencjalny ubytek dochodów JST z udziałów w PIT wyniósł w 2022 r. 17,3 mld zł, a ubytek dochodów budżetu państwa – 7,5 mld zł, przy założeniu przekazywania JST udziałów w PIT na dotychczasowych zasadach, obowiązujących do 2021 r.

(akta kontroli: tom I str. 360-370)

Z analizy przeprowadzonej w 2019 r.²¹ wynika, że Ministerstwo Finansów oceniało ówczesną sytuację finansową samorządów jako dobrą. Podkreślano, że w latach 2014-2018 dochody ogółem samorządów systematycznie wzrastały. Znaczący był również wzrost wydatków majątkowych, szczególnie w 2018 r. (o 52,5%). W ocenie Ministerstwa dowodem na silną i stabilną pozycję samorządów był wysoki udział jednostek, które w latach 2014-2018 wykazywały nadwyżkę operacyjną (ponad 98%), co oznaczało, że zdecydowana większość jednostek była w stanie w ramach wpływów bieżących sfinansować wydatki bieżące. Wskazano, że bardzo dobra sytuacja gospodarcza w latach 2015-2018 (wzrost PKB, wzrost płac i zatrudnienia) oraz zmiany uszczelniające system podatkowy, w tym w zakresie podatków dochodowych, przełożyły się w sposób bezpośredni na systematyczny wzrost dochodów podatkowych, a tym samym na wzrost dochodów JST w tytułu udziałów we wpływach z podatków dochodowych. W 2018 r. dochody JST z tytułu udziałów we wpływach z PIT, w stosunku do uzyskanych w 2015 r., wzrosły o 33,6%, a udziały we wpływach z CIT – o 37%, tj. łącznie o ponad 15 mld zł. W 2019 r. trwały prace nad projektami ustaw skutkujących znaczącym obniżeniem wpływów z PIT. Podstawowe zmiany miały polegać na zwolnieniu z PIT osób do 26 roku życia, obniżeniu z 18% do 17% stawki PIT stosowanej w pierwszym przedziale skali podatkowej oraz na ponad dwukrotnym podwyższeniu kwotowych kosztów uzyskania przychodów dla pracowników. Według ocen skutków regulacji przyjęcie tych rozwiązań oznaczało dla JST utratę dochodów w wysokości blisko 6 mld zł rocznie. W Ministerstwie Finansów rozważano wówczas zrekompensowanie potencjalnego ubytku z tego tytułu poprzez

¹⁹ Według oceny skutków regulacji ubytek dochodów JST z tytułu udziałów w PIT miał wynieść: w 2023 r. – 11 102 mln zł, w 2024 r. – 7991 mln zł, w 2025 r. – 8255 mln zł, w 2026 r. – 8500 mln zł, w 2027 r. – 8817 mln zł, w 2028 r. – 9113 mln zł, w 2029 r. – 9473 mln zł, w 2030 r. – 9811 mln zł, w 2031 r. – 10 125 mln zł. Jednocześnie straty samorządów z tytułu niższych wpływów z PIT miały być kompensowane przez dodatkowo zwiększone kwoty subwencji rozwojowej, będące efektem działania reguły dochodowej określonej w art. 9b uodjst. Dochody JST z tytułu dodatkowej subwencji rozwojowej miały wynieść: w 2023 r. – 10 362 mln zł, w 2024 r. – 9240 mln zł, w 2025 r. – 5385 mln zł, w 2026 r. – 6030 mln zł, w 2027 r. – 6890 mln zł, w 2028 r. – 7821 mln zł, w 2029 r. – 8692 mln zł, w 2030 r. – 10 106 mln zł, w 2031 r. – 11 371 mln zł.

²⁰ Reformy skutkowały m.in. zwiększeniem się liczby osób rozliczających się ryczałtem i na zasadach ogólnych (wg skali) oraz zmniejszeniem się liczby osób rozliczających się podatkiem liniowym (19%). Przyczyną przejść z podatku liniowego na ryczałt była przede wszystkim zmiana zasad opłacania składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą.

²¹ Informacja dotycząca sytuacji JST przygotowana w związku z udziałem Ministra Finansów w nadzwyczajnym posiedzeniu Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego (dalej: KWRiST) w dniu 17 lipca 2019 r., zwołanym na wniosek strony samorządowej w związku ze zmianami podatkowymi w zakresie PIT.

zwiększenie innych strumieni finansowych kierowanych do JST, np. poprzez zwiększenie finansowania zadań zleconych.

(akta kontroli: tom I str. 57-62, tom III str. 180, 190-191)

Odmiennej ocenę sytuacji finansowej JST przedstawił Związek Miast Polskich w raporcie zatytułowanym „Raport o stanie finansów JST” z 20 lutego 2020 r.²² Raport obejmował lata 2004-2018. Autorzy raportu zwrócili uwagę przede wszystkim na następujące kwestie:

- niedostateczne finansowanie oświaty i wzrost luki finansowej, tj. różnicy między wydatkami a dochodami związanymi z realizacją zadań oświatowych; według raportu w analizowanym okresie (2004-2018) część oświatowa subwencji ogólnej wzrosła o 60%, podczas gdy wydatki JST na oświatę wzrosły o 111%;
- narzucenie powiatom, miastom na prawach powiatu i województwom jako „organom założycielskim” obowiązku przejmowania długów i pokrywania strat szpitali, których samorządy nie zakładały i na których funkcjonowanie mają znikomy wpływ: nie są dysponentami środków na ten cel, nie mają wpływu na pensje w służbie zdrowia ani na zakres i wycenę świadczeń należnych z tzw. ubezpieczenia zdrowotnego;
- szybki wzrost kosztów w latach 2016-2018; według raportu w 2018 r., w porównaniu z 2015 r., płace wraz z pochodnymi wzrosły o 11,3 mld zł, zaś wydatki bieżące na zakup materiałów i usług – o blisko 8 mld zł, co oznacza, że wzrost dochodów z udziałów w PIT (o 12,8 mld zł) nie wystarczył nawet na pokrycie wzrostu podstawowych wydatków bieżących;
- wysokie potrzeby inwestycyjne w zakresie wodociągów i kanalizacji, gospodarki odpadami, dróg wojewódzkich i lokalnych, w stosunku do przewidywanej przyszłej nadwyżki operacyjnej netto (do 2027 r.).

W raporcie podkreślono, że sytuacja oświaty w coraz większym stopniu rzutuje na ogólny stan finansów JST, ograniczając nie tylko możliwości finansowania rozwoju lokalnego, ale także obniżając jakość lokalnych usług publicznych. Postulowano o:

- zrekompensowanie ubytków we wpływach JST z udziałów w podatku PIT,
- zwiększenie wydatków budżetu państwa na edukację i ochronę zdrowia, tak aby zmniejszyć obciążenie społeczności lokalnych skutkami rosnącego niedoszacowania części oświatowej subwencji ogólnej oraz niedofinansowania ochrony zdrowia przez Narodowy Fundusz Zdrowia.

(akta kontroli: tom I str. 371-380, tom III str. 197-204)

Z kolei w listopadzie 2021 r. powstał raport Fundacji Ośrodek Rozwoju Polski pt. *Finanse samorządów terytorialnych po pandemii. Od kryzysu do rozwoju* autorstwa Krzysztofa Kwiatkowskiego, Wadima Tyszkiewicza i Marka Wójcika. W raporcie zwrócono szczególną uwagę na zmiany w strukturze dochodów JST polegające na systematycznym zwiększaniu się udziału dotacji celowych (z 22,9% w 2014 r. do 30% roku 2020) i zmniejszaniu się udziału dochodów własnych (z 50,7% w 2014 r. do 48% w 2020 r.). Zdaniem autorów raportu świadczy to o postępującym poważnym ograniczeniu samodzielności finansowej JST. Autorzy wskazują na występującą w ostatnich latach tendencję ograniczania kompetencji samorządów i centralizacji państwa. W ich ocenie program Polski Ład grozi wpędzeniem samorządów w klientelizm wobec władzy centralnej, gdyż rozwiązania proponowane w tym

²² Raport dla Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, opracowany przez Andrzeja Porawskiego i Jana Macieja Czajkowskiego na posiedzenie w dniu 17 lipca 2019 r., został uzupełniony po debacie na posiedzeniach KWRiST i zespołu oraz skorygowany na podstawie danych z WFP z 20 stycznia 2020 r.

programie oznaczają jeszcze więcej centralnych funduszy i uznaniowo dzielonych dotacji.

(akta kontroli: tom I str. 381-409)

Dyrektor Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego (dalej: Departament ST) poinformował, że pracownicy departamentu zapoznają się na bieżąco z analizami i opracowaniami zewnętrznych autorów, ale co do zasady bazują na danych statystycznych podawanych przez GUS lub pochodzących ze sprawozdawczości JST (z systemu BeSTi@²³) i w konsekwencji na własnych analizach. Wyjaśnił, że zewnętrzne opracowania traktowane są z uwagą, choć i z pewną rezerwą, z uwagi na to, iż zdarza się, że niekiedy zawierają pewne nieścisłości w danych lub przyjętych założeniach metodologicznych, co może prowadzić do formułowania niewłaściwych wniosków.

(akta kontroli: tom III str. 182, 193)

W trakcie 2020 r., po wybuchu epidemii COVID-19, w wyniku wprowadzonych obostrzeń i pogorszenia koniunktury gospodarczej oraz na skutek wydłużenia terminu wpłacania zaliczek na podatek dochodowy i terminu rozliczenia rocznego za 2019 r., w kwietniu nastąpił istotny spadek dochodów JST z tytułu udziałów w PIT i CIT. W okresie od stycznia do kwietnia 2020 r. dochody samorządów z PIT były o 2,3 mld zł (o 13%) niższe niż w analogicznym okresie 2019 r., zaś dochody z udziałów w CIT – o 1,6 mld zł (o 31,1%) niższe. Spadek dochodów w części związanej z wydłużeniem terminów rozliczeń podatków miał charakter przejściowy. W Departamencie ST na bieżąco monitorowano sytuację i co miesiąc zestawiano dane o wysokości dochodów JST z udziałów PIT i CIT oraz z subwencji ogólnej. Ministerstwo Finansów prezentowało stanowisko, że samorząd terytorialny jest częścią państwa i w przypadku pogorszenia koniunktury gospodarczej skutki ponosi budżet państwa, jak również samorzady. Jednocześnie podkreślano, że samorzady nie mają do czynienia z drastycznym spadkiem wpływów z PIT i CIT oraz że łącznie z subwencją ogólną dochody po poszczególnych miesiącach kształtują się na poziomie zbliżonym do analogicznego okresu w 2019 r.

(akta kontroli: tom I str. 63-82, tom III str. 190)

W 2020 r. jednostki samorządu terytorialnego wyrażały zaniepokojenie znaczącym spadkiem dochodów z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwietniu 2020 r. Na przykład Prezydent Miasta Stołecznego Warszawy w piśmie do Ministra Finansów z 10 czerwca 2020 r. wskazywał, że w kwietniu 2020 r. dochody z PIT były o 41% niższe niż przed rokiem. W odpowiedzi z 17 lipca 2020 r. Minister Finansów wyjaśniał, że na niższy poziom wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych w 2020 r., a tym samym na dochody samorządów z tytułu udziału w podatku PIT ma sytuacja epidemiologiczna oraz związane z nią spowolnienie gospodarki. Wskazywał również, że przyczyny niskiego wykonania dochodów z PIT w kwietniu 2020 r., w stosunku do poprzedniego roku, leżą między innymi w możliwości odroczenia przez płatników zaliczek na podatek od wynagrodzeń czy przesunięcia terminu wpłat wynikających z rozliczenia rocznego za 2019 r. Minister informował, że ubytek dla dochodów JST z tego tytułu nie będzie miał charakteru trwałego, lecz rozłoży się w czasie.

(akta kontroli: tom II str. 52-73)

W trakcie 2020 r. organizacje reprezentujące jednostki samorządu terytorialnego zwracały się do Prezesa Rady Ministrów i Ministra Finansów z apelami o podjęcie działań mających na celu poprawę sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Związek Powiatów Polskich w piśmie z 29 września 2020 r. domagał

²³ Informatyczny system zarządzania budżetem jednostek samorządu terytorialnego.

się „systemowego i trwałego uzdrowienia sytuacji finansowej JST”. Związek ten, nawiązując do utworzenia Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych (dalej: RFIL), podkreślił, że „nawet najlepszy mechanizm konkursowego wsparcia realizacji przedsięwzięć inwestycyjnych ma charakter czysto interwencyjny, a sprawne funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego wymaga zapewnienia im odpowiedniego poziomu dochodów własnych”. Związek wskazywał, że „powiatom do dnia dzisiejszego nie zostały przyznane jakiegokolwiek podatki lokalne (wbrew wymogom Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego)”, a „kolejne zmiany zasad systemu podatkowego powodują zmniejszenie wysokości kwot udziałów w podatkach dochodowych wpływających do budżetów poszczególnych powiatów”. Związek zwracał także uwagę, że „epidemia COVID-19 spowodowała znaczny wzrost nieplanowanych wydatków po stronie powiatów przy jednoczesnym realnym spadku dochodów”.

(akta kontroli: tom II str. 37-38)

Unia Metropolii Polskich, w piśmie z 25 września 2020 r. adresowanym do Prezesa Rady Ministrów, wskazywała między innymi, że „wprowadzone w 2019 r. zmiany w systemie podatku dochodowego od osób fizycznych PIT trwale ograniczyły dochody jednostek samorządu terytorialnego w roku 2020 o 6,1 mld zł, w miastach Unii Metropolii Polskich o 1,7 mld zł”. Informowano także o obserwowanym spadku dochodów JST wynikającym z restrykcji wprowadzonych w celu przeciwdziałania epidemii COVID-19, w szczególności o spadku dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych PIT (o 764 mln zł) i z podatku dochodowego od osób prawnych CIT (o 241 mln zł) oraz z wpływów ze sprzedaży biletów komunikacji miejskiej (o 641 mln zł).

(akta kontroli: tom II str. 30-31)

W stanowisku z 21 listopada 2022 r., przekazanym Prezesowi Rady Ministrów, Konwent Powiatów Województwa Małopolskiego wskazywał natomiast na „konieczność stworzenia nowego systemu finansowania samorządów”. Argumentował, że „wprowadzone zmiany systemu podatku dochodowego od osób fizycznych dokonane najpierw w ramach Polskiego Ładu, a następnie w ramach jego poprawy – Programu Obniżki Podatków – spowodowały znaczące zmniejszenie wydajności udziałów w PIT, który stanowi jedno z najistotniejszych źródeł dochodów własnych, a w przypadku powiatów – główne źródło”.

(akta kontroli: tom II str. 39-41)

Już we wcześniejszym okresie, poprzedzającym wybuch epidemii COVID-19 oraz wprowadzenie istotnych zmian w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych, pojawiały się głosy krytyczne dotyczące obowiązującego systemu wyrównawczego dochodów JST i wskazujące na potrzebę reformy tego systemu. Nasilenie krytyki tego systemu wystąpiło pod koniec pierwszej dekady XXI w., kiedy po okresie szybkiego wzrostu gospodarczego nastąpiło pogorszenie koniunktury i niektóre jednostki w sytuacji spadku dochodów własnych musiały dokonywać wpłat tzw. janosikowego obliczonego na podstawie wysokości dochodów uzyskanych w okresie dobrej koniunktury. Sprawą wpłat wyrównawczych kilkakrotnie zajmował się Trybunał Konstytucyjny. Na przykład w wyroku z dnia 4 marca 2014 r. (sygn. akt K 13/11) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 31 oraz art. 25 uodjst w zakresie, w jakim przepisy te nie gwarantują województwom zachowania istotnej części dochodów własnych dla realizacji zadań własnych, są niezgodne z art. 167 ust. 1 i 2 w związku z art. 166 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

(akta kontroli: tom II str. 152-155)

W 2018 r. Ministerstwo Finansów podjęło współpracę z Bankiem Światowym w celu opracowania nowej metodologii, pozwalającej unowocześnić polski system transferów wyrównawczych i skorygować jego wady. W efekcie podjętej współpracy w latach 2018-2019 Bank Światowy opracował trzy raporty dotyczące reformy systemu korekcyjno-wyrównawczego dla jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Jako główne mankamenty funkcjonującego systemu wymienił: (1) wysokie krańcowe stopy kontrybucji dla „bogatszych” JST, co stwarza negatywne bodźce do generowania dodatkowych dochodów w tych jednostkach, a jednocześnie obniża zachęty dla samorządów będących biorcami netto do poprawiania ich sytuacji ekonomicznej i możliwości fiskalnych; (2) podatność dochodów JST na wahania koniunktury; (3) brak uwzględnienia specyfiki miast na prawach powiatu, które pełnią jednocześnie funkcje gminy i powiatu.

Wśród rekomendacji Banku Światowego znalazły się między innymi następujące:

- przejście do systemu wyrównawczego uwzględniającego zarówno potencjał dochodowy jak i potrzeby wydatkowe poszczególnych JST; system wyrównawczy odnosiłby się nie – jak obecnie – do rzeczywistej, lecz do skorygowanej liczby ludności, co zdaniem autorów raportu pozwalałoby lepiej odzwierciedlić potrzeby wydatkowe JST; współczynnik korygujący liczbę ludności, tzw. indeks potrzeb wydatkowych, byłby uzależniony od szeregu czynników determinujących, różnych dla poszczególnych typów JST, takich jak (przykładowo): liczba ludności, długość dróg gminnych, liczba bezrobotnych, zatrudnienie ogółem, liczba mieszkań socjalnych i komunalnych, liczba dzieci w wieku 3-6 lat²⁴;
- stworzenie jednolitego mechanizmu wyrównawczego, który obejmowałby zarówno środki pochodzące z wpłat jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa (z tzw. janosikowego), jak i inne środki przekazywane JST z budżetu państwa z tytułu subwencji ogólnej, co powinno wykluczyć możliwość jakichkolwiek zmian w rankingu jednostek samorządu terytorialnego według dochodów po zastosowaniu mechanizmu wyrównawczego,
- określenie wielkości funduszu wyrównawczego w oparciu o algorytm; wielkość funduszu wyrównawczego odpowiadałaby kwocie środków potrzebnych do zapewnienia wszystkim JST minimalnego progu dochodów zapewniających sfinansowanie potrzeb wydatkowych,
- wyodrębnienie miast na prawach powiatu jako oddzielnej kategorii jednostek, z uwagi na fakt, że nie jest możliwe rozdzielenie potrzeb wydatkowych na część gminną i powiatową.

(akta kontroli: tom II str. 161-191)

1.2 Działania na rzecz poprawy sytuacji finansowej JST

W latach 2021-2023, w celu poprawy sytuacji finansowej JST m.in. w związku z wejściem w życie regulacji Polskiego Ładu, podejmowano działania doraźne, polegające na przekazaniu z budżetu państwa dodatkowych środków, nieplanowanych na etapie opracowania ustawy budżetowej na dany rok, w formie uzupełnienia subwencji ogólnej lub dodatkowych udziałów w PIT, tj.:

- w grudniu 2021 r. przekazano 8 mld zł jako uzupełnienie subwencji ogólnej dla gmin, powiatów i województw oraz 4 mld zł dla gmin na zadania inwestycyjne,

²⁴ Na przykład dla powiatów jako najlepsze determinanty wydatków służące obliczeniu indeksu potrzeb wydatkowych w raporcie wskazano: liczbę ludności, łączną długość dróg powiatowych, liczbę pacjentów stacjonarnych jednostek opieki społecznej, liczbę rodzin zastępczych, liczbę bezrobotnych.

- z tego 1 mld zł na wsparcie finansowe inwestycji w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę i 3 mld zł na wsparcie inwestycji w zakresie kanalizacji,
- w czwartym kwartale 2022 r. przekazano w trzech ratach – w październiku, listopadzie i grudniu – dodatkowe udziały we wpływach z PIT w wysokości 13,7 mld zł,
 - w ramach nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2023 zaplanowano dodatkowe 14,3 mld zł jako uzupełnienie subwencji ogólnej; część środków została przekazana w sierpniu, wrześniu i październiku, a przekazanie pozostałych środków miało nastąpić do końca 2023 r.

(akta kontroli: tom I str. 13, 18-24, 183-184, 203,
tom III str. 147, 152-154, 250-251, 286-315)

Oprócz zasilenia JST doraźnymi transferami finansowymi w Ministerstwie Finansów podejmowano także działania o charakterze systemowym. W 2021 r. w reakcji na projektowane zmiany podatkowe w ramach Polskiego Ładu opracowano projekt ustawy wprowadzającej istotne zmiany w zakresie finansowania jednostek samorządu terytorialnego, tj. projekt ustawy o wsparciu jednostek samorządu terytorialnego w związku z Programem Polski Ład²⁵. W uzasadnieniu do tego projektu podano, że proponowane rozwiązania mają na celu m.in. zwiększenie stabilności i przewidywalności dochodów samorządowych, tak by były one mniej narażone na wahania koniunktury gospodarczej oraz skutki wprowadzanych zmian prawnych. Proponowane rozwiązania zostały przyjęte przez Sejm w ustawie z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw²⁶. Podstawowe zmiany polegały na:

- wprowadzeniu nowej części subwencji ogólnej dla gmin, powiatów i województw, tj. części rozwojowej subwencji ogólnej,
- wprowadzeniu reguły, że jeśli dochody z PIT i CIT w danym roku spadną poniżej ustalonego referencyjnego poziomu, to samorzady otrzymają kompensatę w formie dodatkowo zwiększonej subwencji rozwojowej,
- przekazywaniu jednostkom samorządu terytorialnego udziałów w podatkach PIT i CIT w równych miesięcznych ratach ustalonych w oparciu o planowane na dany rok budżetowy wpływy, a nie jak dotychczas – na podstawie bieżących wpływów podatkowych.

Zgodnie z przyjętym rozwiązaniem, od 2022 r. globalna kwota dochodów samorządu terytorialnego z podatków PIT i CIT bazuje na planowanych na dany rok wpływach. W uzasadnieniu do projektu ww. ustawy wskazano, że dzięki temu jednostki samorządu terytorialnego będą pewne otrzymania zaplanowanych dochodów z tych podatków, niezależnie od koniunktury gospodarczej roku budżetowego czy terminów rozliczeń podatków. Rozwiązaniu temu towarzyszy mechanizm korekty dochodów (korekta *ex post*), działający w razie zawyżenia lub zaniżenia prognozy, przy czym wyrównanie następuje dla roku poprzedzającego rok bazowy (n-2), tj. z dwuletnim opóźnieniem.

(akta kontroli: tom I str. 199, 310-329, tom III str. 249-250, 286-290)

Z danych za ostatnie dziesięć lat (2013-2022), wynika, że w praktyce częściej występuje sytuacja, że zrealizowane wpływy podatkowe z PIT i CIT są wyższe od planowanych. Jedynie w latach 2013 i 2020 wpływy z PIT okazały się niższe od prognozowanych na etapie opracowywania projektu ustawy budżetowej.

²⁵ Nr w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów z okresu od 21 listopada 2019 r. do 27 listopada 2023 r.: UD272.

²⁶ Dz. U. poz. 1927, ze zm.

W przypadku CIT sytuacja taka miała miejsce czterokrotnie, w latach 2013, 2014, 2016 i 2020. W związku z tym, że obowiązuje zasada ostrożnego planowania dochodów budżetu państwa, można założyć, że w dalszym ciągu częściej będzie występowała sytuacja, że zrealizowane wpływy z PIT i CIT będą wyższe od planowanych. W takiej sytuacji w danym roku samorzady będą zazwyczaj otrzymywały udziały w kwotach niższych od udziałów w rzeczywistych wpływach, a różnica będzie wyrównywana dopiero po dwóch latach. Zauważyć należy, że w przypadku występowania wysokiej inflacji otrzymane wyrównanie nie będzie w pełni rekompensowało ubytku dochodów ze względu na utratę wartości pieniądza. Ponadto wskazać należy, że w sytuacji znaczącego niedoszacowania inflacji na etapie planowania na rok kolejny dochodów z PIT i CIT dojść może do sytuacji, w której wzrost wydatków jest znacznie wyższy od wzrostu planowanych dochodów z tych podatków, co stawia JST w bardzo trudnej sytuacji finansowej. Sytuacja taka nastąpiła już w pierwszym roku obowiązywania nowych zasad ustalania dochodów z PIT i CIT, czyli w 2022 r. Przy opracowaniu projektu ustawy budżetowej na rok 2022 przyjęto bowiem prognozowany średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w wysokości 103,3%, natomiast średnia inflacja w 2022 r. wyniosła 14,4%, co oznacza, że była wyższa od prognozowanej o 11,1 punktu procentowego. W ustawie nie przewidziano mechanizmu waloryzacji planowanych dochodów w warunkach występowania wysokiej inflacji. Odnosząc się do tej kwestii, Dyrektor Departamentu ST poinformował, że w ramach prowadzonych w Ministerstwie Finansów prac koncepcyjnych nad zmianą systemu dochodów JST rozważane jest przekazywanie korekty dochodów z PIT i CIT z uwzględnieniem inflacji.

Zdaniem NIK wprowadzenie takiej korekty jest niezbędne ze względu na wadliwe funkcjonowanie obecnego systemu. Najwyższa Izba Kontroli zwraca również uwagę na ryzyko systematycznego zaniżania udziału JST w bieżących wpływach z PIT i CIT ze względu na realizację zasady ostrożnego planowania dochodów z tych podatków. W opinii NIK alternatywą dla stosowanych od 2022 r. zasad ustalania dochodów JST z tytułu tych podatków może być powrót do podziału pomiędzy budżet państwa i budżety JST rzeczywistych wpływów z PIT i CIT, wzbogacony o mechanizm stabilizujący w formie dodatkowej subwencji, stosowany w przypadku znaczącego obniżenia dochodów podatkowych w stosunku do wielkości referencyjnej.

(akta kontroli: tom I str. 199, 310-329, tom III str. 115, 249-250, 286-290)

Wbrew wcześniejszym zapowiedziom oraz wbrew obowiązującym w 2023 r. przepisom uodjst Ministerstwo Finansów nie planowało przekazać w 2024 r. korekty CIT za 2022 r. w pełnej wysokości. W art. 21 projektu ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2024²⁷ z 13 listopada 2023 r. (dalej: projekt ustawy o budżecie na rok 2024) przewidziano dodanie w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego art. 70v ust. 1 o następującej treści:

W roku 2024 korekty dochodów za rok 2022 z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, o której mowa w art. 9c, nie dokonuje się w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego, które spełniają łącznie następujące warunki:

1) średnioroczny wzrost dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych w latach 2020-2024 jest wyższy niż 20%;

²⁷ Nr w wykazie prac legislacyjnych UD487, druk sejmowy (Sejm X kadencji) nr 128.

2) planowane na rok 2024 dochody z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych są wyższe o co najmniej 100% od dochodów z tych tytułów w roku 2020;

3) wskaźnik dochodów podatkowych gminy, powiatu lub województwa, wyliczony na rok 2024, jest wyższy od 110% średniego wskaźnika dochodów podatkowych wyliczonego odpowiednio dla wszystkich gmin, powiatów lub województw na rok 2024.

Na podstawie tego przepisu – w przypadku jego wejścia w życie w zaproponowanym kształcie²⁸ – korekty dochodów z CIT za 2022 r. miałyby zostać pozbawione gminy: Kleszczów (w kwocie 3983,7 tys. zł), Puchaczów (485,1 tys. zł), Narew (72,2 tys. zł), Rewal (28 tys. zł), Czajków (7,1 tys. zł) i Kraszewice (7,9 tys. zł) oraz województwa: Mazowieckie (922 254,6 tys. zł), Wielkopolskie (278 236,2 tys. zł) i Dolnośląskie (223 330,5 tys. zł). Realnie jednostki te utraciłyby w wyniku planowanej zmiany mniejsze środki, gdyż jednocześnie zmniejszyłaby się wysokość ich wpłat do budżetu państwa z tytułu tzw. janosikowego – w przypadku gmin: Kleszczów – o 1194,7 tys. zł, Puchaczów – o 121,1 tys. zł, Rewal – o 8,1 tys. zł, Kraszewice – o 1,5 tys. zł i Czajków – o 1,3 tys. zł, a w przypadku Województwa Mazowieckiego – o 385 721,6 tys. zł.

(akta kontroli: tom III str. 115, 138-143, 223-241, 244-245, 262-264, 362-363 pliki 129-132 i 145-156, str. 372-461)

Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów wyjaśnił, że przyjęcie rozwiązań zawartych w projekcie ustawy o budżecie na rok 2024 w zakresie JST wynikało z możliwości budżetowych państwa oraz konieczności zapewnienia odpowiednich środków na wydatki państwa, w tym np. na bezpieczeństwo, obronę narodową oraz ochronę zdrowia. Uzasadnieniem było też:

- przekazanie JST już w 2023 r. z budżetu państwa dodatkowych dochodów z tytułu uzupełnienia subwencji ogólnej w wysokości 14,3 mld zł, tj. kwoty znacząco wyższej niż korekta dochodów z CIT za 2022 r. oraz kwota części rozwojowej subwencji ogólnej na 2024 r.;
- zaplanowanie na 2024 r. dochodów samorządów z tytułu udziału we wpływach z podatku CIT w wysokości 26,4 mld zł, tj. o 20,9% wyższej niż w 2023 r.;
- przekazywanie JST znacznych środków z rządowych programów uruchomionych w ostatnich latach.

Sekretarz Stanu podkreślił, że proponowane rozwiązanie dotyczy tylko JST osiągających dochody podatkowe przekraczające średnie dochody w skali kraju, w których jednocześnie w ostatnich latach dochody podatkowe z tytułu udziału w CIT i PIT bardzo znacząco rosły.

(akta kontroli: tom III str. 239-241, 244-246)

Również w uzasadnieniu do projektu ustawy o budżecie na rok 2024 wskazano, że jednostki samorządu terytorialnego otrzymują środki na zadania inwestycyjne z Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg (RFRD), Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych (RFIL) i Rządowego Funduszu Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych (RFPL:PIS), oraz z rezerw celowych budżetu państwa przeznaczonych na dofinansowanie inwestycyjnych zadań własnych JST. Według uzasadnienia:

²⁸ Ustawa o budżecie na rok 2024 została uchwalona przez Sejm 21 grudnia 2023 r. W art. 34 zawierała przepis o cytowanym brzmieniu. W dniu 27 grudnia 2023 r. Prezydent RP poinformował Marszałka Sejmu o odmowie podpisania ustawy. W dniu 29 grudnia 2023 r. wpłynął do Sejmu nowy rządowy projekt ustawy o budżecie na rok 2024 (druk sejmowy nr 142), zawierający przepis o identycznym brzmieniu (art. 32). Ustawa zawierająca omawiany przepis (w art. 34) została uchwalona przez Sejm 16 stycznia 2024 r.

- w 2023 r. wsparcie dla samorządów z RFRD ma wynieść 6,8 mld zł, a w 2024 r. – prawie 7 mld zł,
- w latach 2020-2021 w ramach RFIL przekazano JST na inwestycje ponad 13 mld zł,
- z RFPŁ:PIS w wyniku naborów samorządy otrzymają środki w kwocie około 100 mld zł.

(akta kontroli: tom III str. 230-231)

NIK zwraca uwagę na następujące aspekty tej sprawy:

- podany wskaźnik wzrostu w 2024 r. dochodów JST z tytułu CIT o 20,9% został obliczony z uwzględnieniem korekty dochodów za 2022 r., która *de facto* stanowi wyrównanie środków, których jednostki nie otrzymały w 2022 r.; wyrównanie to ma być wypłacane po dwóch latach, bez jakiegokolwiek waloryzacji, pomimo utrzymywania się wysokiej inflacji w 2023 r. a także prognozowania na 2024 r. inflacji w wysokości istotnie przekraczającej cel inflacyjny Narodowego Banku Polskiego;
- prawa do uzyskania korekty w praktyce zostaną pozbawione konkretne jednostki, zaś w uzasadnieniu do projektu ustawy o budżecie na rok 2024 przy wskazywaniu źródeł wsparcia dla JST podane zostały globalne wielkości dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, tzn. z uzasadnienia nie wynika na przykład, czy jednostki pozbawione korekty CIT za 2022 r. otrzymały środki z RFRD, RFIL, RFPŁ:PIS oraz jako uzupełnienie subwencji ogólnej w 2023 r. i z rezerw celowych budżetu państwa, a jeśli tak, to w jakiej wysokości; na przykładzie samorządu Województwa Mazowieckiego, który ma zostać pozbawiony największej kwoty dochodów, można zauważyć, że:
 - województwo to jako jedyne w 2022 r. było zobowiązane do dokonania wpłaty z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej (tzw. janosikowego) w wysokości 885 mln zł, a w 2024 r. kwota wpłaty ma wynieść 1257,1 mln zł,
 - ze sprawozdań Rb-27s za 2022 r. i za pierwszą połowę 2023 r. wynika, że samorząd Województwa Mazowieckiego w tych okresach nie otrzymał żadnych środków na inwestycje z państwowych funduszy celowych ani z RFIL lub z RFPŁ:PIS; w sprawozdaniu Rb-27S w paragrafach 609, 610, 635, 637, 629 nie wykazano żadnych dochodów; kwota wydanych promes z RFPŁ:PIS w ramach edycji I-VIII dla samorządu Województwa Mazowieckiego wyniosła 102 mln zł, tj. 18,5 zł na mieszkańca, podczas gdy dla pozostałych województw średnia na mieszkańca wyniosła 119,7 zł; kwota uzupełnienia subwencji ogólnej w 2023 r. dla tego województwa wyniosła 35 mln zł, tj. 6,4 zł na mieszkańca, podczas gdy dla pozostałych województw było to średnio 9,8 zł *per capita*;
- biorąc pod uwagę wysokość dochodów ogółem pomniejszonych o dotacje na zadania zleczone z zakresu administracji rządowej i „janosikowe” w przeliczeniu na jednego mieszkańca wymienione trzy województwa w latach 2021-2022 nie należały do najzamożniejszych; dla Województwa Mazowieckiego wskaźnik ten w 2022 r. wyniósł 621 zł, dla Województwa Wielkopolskiego – 574 zł, a dla Województwa Dolnośląskiego – 539 zł, podczas gdy dla innych pięciu województw wskaźniki te były wyższe niż dla Województwa Mazowieckiego i wyniosły: dla Województwa Kujawsko-Pomorskiego – 755 zł, dla Województwa Zachodniopomorskiego – 744 zł, dla Województwa Podkarpackiego – 683 zł, dla Województwa Opolskiego – 675 zł, a dla Województwa Lubuskiego – 655 zł; podobnie przedstawiały się dane za 2021 r.; wskaźnik dla Województwa Mazowieckiego wyniósł 576 zł, dla Województwa Wielkopolskiego – 532 zł, a dla

Województwa Dolnośląskiego – 525 zł, zaś dla siedmiu województw wskaźniki te były wyższe niż dla Województwa Mazowieckiego: (Województwo Zachodniopomorskie – 658 zł, Województwo Lubelskie – 636 zł, Województwo Opolskie – 632 zł, Województwo Kujawsko-Pomorskie – 631 zł, Województwo Warmińsko-Mazurskie – 622 zł, Województwo Podkarpackie – 614 zł, Województwo Lubuskie – 597 zł);

- przyjęte w 2021 r. rozwiązania gwarantowały jednostkom samorządu terytorialnego, że w przypadku zaniżenia prognozy dochodów z PIT lub CIT, „straty” JST zostaną wyrównane po dwóch latach w celu osiągnięcia ustawowego udziału w tych podatkach; tak wynikało z uchwalonych w 2021 r. przepisów ustawy o dochodach JST oraz z treści uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej te zmiany; jednostki mogły uwzględnić w swoich planach zagwarantowane ustawowo wyrównanie dochodów z CIT za 2022 r., np. zaciągnąć zobowiązania, które planowano spłacić po otrzymaniu tych środków; reguły przyznawania środków JST są zmieniane „w ostatniej chwili”, co pozbawia jednostki możliwości racjonalnego planowania dochodów i wydatków w dłuższej perspektywie, utrudnia podejmowanie długofalowych przedsięwzięć inwestycyjnych oraz naraża na problemy finansowe.

NIK nie neguje możliwości i potrzeby stosowania mechanizmów wyrównywania dochodów JST, przy czym działania Ministerstwa Finansów powinny być podejmowane z odpowiednim wyprzedzeniem oraz nie powinny prowadzić do odbierania nabytych/zagwarantowanych przepisami praw, gdyż podważa to zaufanie do państwa. Podany przykład pokazuje, jak nietrwałe są rozwiązania w zakresie dochodów JST i jak trudno jest przewidywać wysokość dochodów w perspektywie jednego roku, nie mówiąc już o perspektywie wieloletniej. Działanie Ministerstwa Finansów prowadziło *de facto* do obniżenia udziału tych jednostek we wpływach z CIT w 2022 r. względem poziomu określonego w uodjst.

(akta kontroli: tom I str. 316, 411 pliki 65 i 69, tom III str. 264, 358 plik 26, tom IV, str. 220-224, plik 1)

Kolejnym rozwiązaniem, które przewidziano w przepisach ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw było wprowadzenie części rozwojowej subwencji ogólnej, którą jednostki miały otrzymywać od 2023 r. Jednak już w trakcie 2022 r. zmieniono wprowadzone przepisy i zrezygnowano z przekazania w 2023 r. tej części. Dodany we wrześniu 2022 r. art. 70l uodjst stanowi, że w roku 2023 jednostki samorządu terytorialnego nie otrzymują części rozwojowej subwencji ogólnej, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5²⁹. Zmianę uzasadniono przekazaniem zasilenia JST już w 2022 r. w formie dodatkowych dochodów z tytułu udziału we wpływach z PIT. Analogiczna sytuacja miała miejsce także w trakcie 2023 r. Projekt ustawy o budżecie na rok 2024 z 13 listopada 2023 r. przewidywał rezygnację z przekazania części rozwojowej subwencji ogólnej także w 2024 r. Posunięcie to uzasadniono wzrostem planowanych dochodów JST z tytułu udziałów w PIT i CIT oraz tym, że w 2023 r. jednostki samorządu terytorialnego otrzymały z budżetu państwa dodatkowe dochody w wysokości 14 298,2 mln zł jako wsparcie w realizacji ich zadań własnych. Należy przy tym zauważyć, że inne były kryteria podziału dodatkowych środków przekazanych w 2022 r. jako dodatkowe udziały w PIT i w 2023 r. jako uzupełnienie subwencji ogólnej, a inne są ustawowe kryteria podziału części rozwojowej subwencji ogólnej.

²⁹ Przepis dodany ustawą z dnia 15 września 2022 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1964).

Powyższe oznacza, że pomimo wprowadzenia w 2021 r. do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nowej części subwencji ogólnej, dotychczas nie skorzystano z tego narzędzia i na etapie opracowania projektu ustawy o budżecie na rok 2024 z dnia 13 listopada 2023 r. nie planowano przyznania środków z części rozwojowej także w 2024 r.

(akta kontroli: tom I str. 317-318, 347-351, tom II str. 5, 23-26, tom III str. 225, 229-234)

Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów poinformował, że JST wyprzedzająco, zarówno w roku 2022 (na 2023 r.), jak i w roku 2023 (na 2024 r.) otrzymały dodatkowe dochody w wysokości wyższej niż kwota subwencji rozwojowej. Jednocześnie podkreślił, że subwencja rozwojowa jest uzasadnionym i istotnym elementem systemu dochodów JST w długookresowej perspektywie, z tym że przejściowo, z uwagi na przekazywane corocznie do JST transfery wzmacniające, podlegała zawieszeniu.

(akta kontroli: tom III str. 242, 246)

Po zmianie rządu, w dniu 19 grudnia 2023 r., Prezes Rady Ministrów przedstawił autopoprawkę do projektu ustawy o budżecie na rok 2024.³⁰ W szczególności zmiana polegała na skreśleniu przepisu, który zawieszal na 2024 r. wypłatę części rozwojowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego, co miało umożliwić przekazanie do samorządów należnej im części subwencji w wysokości 3231 mln zł³¹.

(akta kontroli: tom III str. 363 pliki 145-156, str. 424-459)

Jak zostało wspomniane powyżej, w okresie objętym kontrolą jednostki samorządu terytorialnego otrzymywały oprócz środków z budżetu państwa także wsparcie finansowe z innych źródeł, w tym przede wszystkim z RFRD (dawniej: Funduszu Dróg Samorządowych), z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, w tym w ramach RFIL oraz RFPŁ:PIS, oraz z Funduszu Pomocy. W latach 2020-2022 jednostki samorządu terytorialnego otrzymały z RFRD na zadania gminne i powiatowe łącznie 8,3 mld zł, a w 2023 r. planowano przekazać z tego funduszu 3,6 mld zł.³² W latach 2020-2021 z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 w ramach programu RFIL do budżetów JST przekazano łącznie 13,2 mld zł, a w ramach programu RFPŁ:PIS – 4,2 mld zł w 2022 r. i 13,2 mld zł w 2023 r. (według danych na dzień 20 października 2023 r.)³³. Ponadto w 2022 r. z Funduszu Pomocy do budżetów JST przekazano 6,8 mld zł³⁴ na realizację zadań wynikających z przepisów ustawy z dnia 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa³⁵, w tym na zadania oświatowe związane z kształceniem, wychowaniem i opieką nad dziećmi i uczniami będącymi obywatelami Ukrainy.

³⁰ <https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/druk.xsp?nr=128-C>.

³¹ Jednocześnie autopoprawka przewidywała wprowadzenie zmian w sposobie podziału części rozwojowej subwencji ogólnej określonym w art. 28a uodjst. Identyczne rozwiązanie przewiduje nowy projekt ustawy o budżecie na rok 2024 z 28 grudnia 2023 r. oraz ustawa o budżecie uchwalona przez Sejm 16 stycznia 2024 r., opublikowane na stronie <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=142>.

³² Dane uzyskane w trakcie kontroli NIK w Ministerstwie Infrastruktury. W 2020 r. przekazano 2,6 mld zł, w 2021 r. – 3,0 mld zł, a w 2022 r. – 2,7 mld zł. Kwota planowana na rok 2023 (3,6 mld zł) podana na podstawie list podstawowych na rok 2023, aktualnych według stanu na 17 lipca 2023 r. mogła ostatecznie ulec zmianie.

³³ Dane uzyskane w trakcie kontroli NIK w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.

³⁴ Kwota wykazana w sprawozdaniach Rb-27S za 2022 r. w paragrafach: § 210 *Środki z Funduszu Pomocy na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy*, § 638 *Środki z Funduszu Pomocy na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji i zakupów inwestycyjnych w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy*.

³⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 103, ze zm.

(akta kontroli: tom I str. 22-23, 181-183, 202-203, tom II str. 265-267, tom III str. 87-90, 194-195, 215-216, 230-231, 252-253, 339, 359 pliki 38-49)

Z wyjaśnień przekazanych przez pracowników Ministerstwa Finansów wynika, że w okresie objętym kontrolą trwały prace nad drugim etapem reformy systemu dochodów JST. W 2021 r. ustalono, że prace nad systemem dochodów JST będą przebiegały dwutorowo. Na początek przygotowane zostaną rozwiązania proste i możliwe do szybkiego wdrożenia, czego efektem była nowelizacja uodjst z października 2021 r. Prace wymagające dłuższych dyskusji i dodatkowych analiz miały toczyć się równolegle. W październiku 2022 r. w Ministerstwie Finansów opracowano główne kierunki zmian w systemie finansowania JST. Podstawowe zmiany miałyby polegać na:

- wprowadzeniu dodatkowych, indywidualnych udziałów w PIT i CIT;
- nowej kategoryzacji jednostek samorządu terytorialnego, tj. podziale na następujące grupy: 1) województwa, 2) powiaty, 3) miasta na prawach powiatu, 4) cztery grupy gmin wyodrębnione według poziomu dochodów z tytułu udziału w podatkach dochodowych *per capita*;
- modyfikacji stabilizującej reguły dochodowej;
- wprowadzeniu nowego systemu wyrównawczego, uwzględniającego nie tylko dysproporcje dochodowe, ale również zróżnicowanie potrzeb wydatkowych JST;
- ograniczeniu wpłat do budżetu państwa, czyli tzw. janosikowego.

Ponadto przyjęto założenie, że każda JST będzie dysponować większymi środkami w stosunku do systemu dotychczasowego.

(akta kontroli: tom I str. 312-313, tom II str. 14, 106-110, tom III str. 168-178, 208-210)

Wstępne kierunki zmian w systemie finansowania JST skierowano do konsultacji ze środowiskami samorządowymi. Część organizacji reprezentujących JST wyraziła opinie na temat proponowanych rozwiązań. Opinie te były zróżnicowane. Komisja ds. Finansów Publicznych Związku Województw Rzeczypospolitej Polskiej pozytywnie oceniła przedłożone propozycje zmian. Pozytywnie do propozycji wprowadzenia dodatkowych, indywidualnych udziałów w PIT i CIT oraz do koncepcji kategoryzacji gmin odniósł się wiceprezes Unii Miasteczek Polskich. Związek Miast Polskich negatywnie ocenił propozycję różnicowania udziałów we wpływach z podatków dochodowych. Związek Gmin Wiejskich kwestionował ustalenie „potrzeb wydatkowych” metodami analizy statystycznej na podstawie danych historycznych i postulował o ponowne rozważenie zasadności indywidualizacji udziałów JST w dochodach podatkowych. Wyraził opinię, że „kolejne „usprawnienia” systemu finansowania samorządów coraz bardziej go komplikują, uzależniają od decyzji politycznych władz centralnych, pozbawiają gminy możliwości przewidywania swoich dochodów w dłuższej perspektywie”. W opinii Związku „prostota systemu finansowania samorządów pozwala na przewidywalność planowanych dochodów, co ma wpływ na kreowanie rozwoju gminy, inwestycje wspierające rozwój bazy podatkowej i podejmowanie decyzji o zakresie i ekonomicie świadczonych usług”.

(akta kontroli: tom III str. 157-167)

Do zakończenia kontroli nie przedstawiono kontrolującemu projektu ustawy ani innych dokumentów zawierających konkretne rozwiązania. Dyrektor Departamentu ST w dniu 31 października 2023 r. poinformował, że aktualnie trwają prace nad uszczegółowieniem przedstawionych stronie samorządowej wstępnych kierunków zmian w tym systemie. Wyjaśnił, że zbudowanie nowego systemu jest skomplikowanym zadaniem, na co wpływa wiele czynników, m.in. duża różnorodność

jednostek samorządu terytorialnego, zarówno pod względem terytorialnym, jak i rozwoju gospodarczego i społecznego, a także sytuacja ekonomiczna w kraju i za granicą. Zwrócił uwagę na szereg nadzwyczajnych okoliczności, które w ostatnich latach wpływały na finanse JST, takich jak epidemia koronawirusa, wybuch wojny w Ukrainie w 2022 r. i związany z tym kryzys uchodźczy, rosnąca inflacja (szczególnie w 2022 r.) oraz zmiany podatkowe. Zdaniem Dyrektora Departamentu ST niepewność tego okresu nie była dobrym momentem na dokonanie diametralnych zmian, a nowy system może być wprowadzony po uzyskaniu szczegółowych danych o wpływie powyższych czynników na finanse JST, w szczególności o wpływie zmian w systemie podatkowym.

(akta kontroli: tom III str. 145, 149-150)

NIK zauważa, że stosowanie doraźnych transferów na rzecz JST może być akceptowane jedynie jako rozwiązanie tymczasowe i krótkotrwałe, a docelowo jednostki samorządowe powinny mieć zapewnione stałe źródła dochodów własnych na poziomie wystarczającym do realizacji wyznaczonych im zadań. Co do zasady środki na zadania własne JST nie powinny być przyznawane na określone cele ustalone przez państwo, gdyż to samorząd terytorialny powinien decydować, które potrzeby społeczności lokalnej należy zaspokoić w pierwszej kolejności i na jakie zadania przeznaczyć środki. Zdaniem NIK, system finansowania JST nie powinien też być nadmiernie skomplikowany i rozproszony, tak aby władze poszczególnych jednostek wiedziały, jakie kwoty dochodów są im należne, w jaki sposób te kwoty zostały ustalone oraz jakich dochodów mogą się spodziewać w kolejnych latach.

NIK zwraca uwagę, że wspólnymi cechami działań inicjowanych przez Ministra Finansów i inne organy administracji rządowej w celu finansowego wsparcia JST w latach 2020-2023 była tymczasowość, niespójność i ręczne sterowanie procesem podziału środków dla JST. Częściowo proces ten był realizowany w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, w 2020 r. w porozumieniu z Ministerstwem Rozwoju, w zakresie podziału środków z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, a częściowo w Ministerstwie Finansów, w porozumieniu z Kancelarią Prezesa Rady Ministrów, w zakresie łagodzenia skutków wprowadzenia programu Polski Ład, a także w związku z niedoszacowaniem przez Ministerstwo Finansów inflacji, co spowodowało zaniżenie wysokości środków przekazywanych samorządom z tytułu udziałów w PIT i CIT. Warto zauważyć, że – jak opisano w podrozdziale 1.5 – w każdym roku ustanowiono inny mechanizm zasilania budżetów JST, a ponadto od 2020 r., gdy jednostkom samorządu terytorialnego przekazano środki z RFIL, utrwaliła się praktyka podejmowania decyzji o dodatkowym zasileniu budżetów JST dopiero w trakcie roku budżetowego. Ponieważ część tych transferów dokonywano pod koniec roku budżetowego, z myślą o wsparciu budżetów roku następnego, to znacząco ograniczono porównywalność budżetów JST w poszczególnych latach.

Powyższe zjawiska doprowadziły do rozregulowania oraz istotnego zmniejszenia przejrzystości systemu dochodów JST. Samorządy, przystępując do konstruowania swoich budżetów, nie wiedziały, na jakie wsparcie mogą liczyć w danym roku budżetowym, przez co trudniej było im racjonalnie zaplanować wydatki lub rozpocząć realizację wieloletnich zadań inwestycyjnych. Mimo upływu niemal dwóch lat od wprowadzenia programu Polski Ład do dnia zakończenia kontroli, Ministerstwo Finansów nie przedstawiło dokumentów świadczących o prowadzonych pracach nad korektą obecnego systemu dochodów JST lub zastąpieniu go nowym systemem, tak aby nie było konieczne podejmowanie w trakcie roku budżetowego działań *ad hoc*, w wyniku których za każdym razem wypracowywany był inny algorytm podziału środków pomiędzy JST. Takie podejście nie zapewniało samorządom stabilności.

Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, podał, że lata 2020-2023, ze względu na występujące w nich nieprzewidywalne czynniki zewnętrzne, nie były odpowiednim momentem do zmiany systemu dochodów JST. Poinformował, że mając na uwadze skalę zmian w systemie podatkowym wprowadzonych w ostatnich latach oraz nowe propozycje zmian pojawiające się w opinii publicznej, konieczne jest zweryfikowanie ich wpływu na rozkład podatku należnego na poszczególne JST. Wskazał też, że aktualnie w zakresie nowego systemu dochodów JST trwają prace koncepcyjno-analityczne, m.in. w zakresie udziału JST w podatkach PIT i CIT, w szczególności w zakresie przyznania udziału JST we wpływach z podatku PIT pobieranego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Zdaniem NIK nieprzewidywalne czynniki zewnętrzne nie wymagały szybkiego przebudowania systemu dochodów JST w zakresie dochodów własnych i transferów o charakterze korekcyjno-wyrównawczym, lecz jedynie dodania narzędzi okresowego wsparcia na czas lockdownu i pomocy uchodźcom z Ukrainy. Pilna potrzeba przebudowania tego systemu wynikała z działań zrealizowanych przez państwo ze znaczącym udziałem Ministra Finansów. Należy tu wymienić przede wszystkim wprowadzenie programu Polski Ład oraz zmianę sposobu ustalania wpływów z PIT oraz CIT. Jednostki samorządu terytorialnego nie powinny ponosić negatywnych konsekwencji tych zmian. W pierwszych latach po ich wprowadzeniu możliwe było wprowadzenie rozwiązań stabilizujących dochody JST, przynajmniej do czasu wypracowania rozwiązań docelowych. Nie przesądzając o tym, jakie to mogły być rozwiązania, przykładowo można wymienić subwencję ogólną o charakterze stabilizującym, opartą na części dochodów z podatku VAT, nowy podatek lokalny od handlu detalicznego lub waloryzację planowanych wpływów z PIT i CIT w przypadku wyższej inflacji. Niewypracowanie żadnych takich rozwiązań narażało samorządy na niepewność, a niektóre także na utratę części dochodów, ze szkodą dla interesu wspólnot lokalnych. W dłuższej perspektywie, zdaniem NIK, istniała potrzeba korekty systemu dochodów JST, zwłaszcza pod względem wprowadzenia rozwiązań ograniczających dużą zmienność dochodów.

Ponadto częściowe zastąpienie dochodów własnych transferami o charakterze dotacyjnym zmniejszało zakres samodzielności JST, uzależniając je od decyzji organów administracji rządowej. Decyzje te zaś były niejednokrotnie podejmowane w sposób nieprzejrzysty i potrafiły być w podobnych sprawach odmienne, co prowadziło do nierównego traktowania jednostek³⁶. Takiego rozwiązania nie można nazwać systemowym. Warto także zauważyć, że zgodnie z art. 9 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego³⁷ wspólnoty lokalne mają prawo, w ramach krajowej polityki ekonomicznej, do wystarczających własnych zasobów, którymi mogą swobodnie dysponować w wykonywaniu swoich kompetencji (ust. 1). W miarę możliwości, subwencje przyznane wspólnotom lokalnym nie powinny być przeznaczane na finansowanie projektów specyficznych. Przyznanie subwencji nie powinno przynosić uszczerbku fundamentalnej wolności polityki wspólnot lokalnych we właściwej im dziedzinie kompetencji (ust. 7).

(akta kontroli tom IV str. 2-10, 41-77, 93-162, 194-217, 220-224 pliki 9, 13-17, 39-56, 59-69, str. 227-232)

W okresie objętym kontrolą, w związku z epidemią COVID-19 oraz konfliktem zbrojnym na Ukrainie, opracowano i wdrożono szereg rozwiązań mających na celu

³⁶ Na przykład: Najwyższa Izba Kontroli, Wystąpienie pokontrolne do Prezesa Rady Ministrów po kontroli P/22/007 – Realizacja zadań finansowanych z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, str. 4-6. https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf-p_22_007_202212091433391670592819-id0-10,typ,kj.pdf

³⁷ Podany do powszechnej wiadomości przekład Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124 poz. 607, ze zm.).

uelastycznienie prowadzenia gospodarki budżetowej i finansowej JST. Instrumenty te nie były przedmiotem szczegółowej analizy w ramach niniejszej kontroli.

(akta kontroli: tom I str. 24-25)

1.3 Wprowadzenie do systemu dochodów JST części rozwojowej subwencji ogólnej

Część rozwojowa subwencji ogólnej została wprowadzona ustawą z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw. W uodjst dodano art. 28a, w którym ustalono sposób liczenia tej części. Zgodnie z tym przepisem część rozwojowa składa się z trzech kwot: podstawowej, premii aktywizującej oraz premii inwestycyjnej. Kwotę podstawową oblicza się proporcjonalnie do liczby mieszkańców, przy czym kwota ta nie może być w przypadku gmin mniejsza od 0,01% ani większa od 3% kwoty podstawowej dla wszystkich gmin. W przypadku powiatów wielkości te wynoszą odpowiednio 0,1% i 0,95%, a w przypadku województw 3% i 10%. Premia aktywizująca przysługuje tym JST, które w roku bazowym miały wyższą dynamikę wydatków majątkowych w przeliczeniu na jednego mieszkańca niż średnio w tej kategorii JST. Co do zasady podział premii aktywizującej pomiędzy uprawnione jednostki danego typu następuje proporcjonalnie do udziału wydatków majątkowych tych jednostek w przeliczeniu na jednego mieszkańca w wydatkach majątkowych wszystkich jednostek danego typu. Z kolei premia inwestycyjna przysługuje tym JST, których wydatki majątkowe w przeliczeniu na jednego mieszkańca w roku poprzedzającym rok bazowy są większe od odpowiednich wydatków wszystkich jednostek danego typu.

NIK zwraca uwagę, że wypracowany w Ministerstwie Finansów sposób obliczania części rozwojowej subwencji ogólnej ogranicza pojęcie rozwoju do wydatków majątkowych kosztem wydatków bieżących, do których należą między innymi wydatki na oświatę, kulturę, ochronę zdrowia lub aktywizację osób starszych. Zdaniem NIK nie można jednoznacznie wykazać, że wydatki na budowę drogi, parku wodnego lub nowej siedziby urzędu gminy są bardziej rozwojowe od wydatków bieżących na dodatkowe zajęcia edukacyjne, ochronę zdrowia, zajęcia kulturalne lub integrujące lokalne wspólnoty. Tworzenie dodatkowego systemu zachęt i premii finansowych dla tych JST, które przeznaczają więcej środków na wydatki majątkowe, a nie na wydatki bieżące o charakterze rozwojowym, a jednocześnie dyskryminowanie – poprzez niższą subwencję ogólną – jednostek przeznaczających środki na zadania rozwojowe finansowane za pomocą wydatków bieżących, może prowadzić do nieefektywnego alokowania środków przez JST i niższego poziomu rozwoju.

NIK wskazuje również, że zgodnie z ust. 9 art. 28a uodjst, dodatkowym wsparciem objęto jednostki, które mają na tyle wysoki potencjał inwestycyjny, że mogą sobie pozwolić na ponoszenie wydatków majątkowych w przeliczeniu na jednego mieszkańca na poziomie wyższym niż jednostki o niskim potencjale inwestycyjnym. Taki mechanizm osłabia działanie mechanizmu korekcyjno-wyrównawczego, jakim jest część wyrównawcza subwencji ogólnej, mającego na celu wyrównywanie dochodów JST. Prowadzi on do jeszcze większego zróżnicowania możliwości inwestycyjnych poszczególnych jednostek wbrew deklaracjom Ministerstwa Finansów w sprawie podejmowania działań na rzecz zapewnienia zrównoważonego rozwoju kraju. Z jednej strony Ministerstwo Finansów inicjowało przy podziale dodatkowych środków pomiędzy JST stosowanie korekt dochodowych (wskaźnik dużych dochodów, wskaźnik zamożności), a z drugiej strony opracowało wyżej wymienione narzędzie wspierania jednostek o wyższym potencjale inwestycyjnym. W związku z tym działania Ministra Finansów można uznać za niekonsekwentne. Rozrost

narzędzi wsparcia i korygowania dochodów JST doprowadził do tego, że efekty oddziaływania tych narzędzi mogą być wzajemnie sprzeczne.

Warto również zwrócić uwagę na fakt, iż przy obliczaniu części rozwojowej premiowane są te jednostki, które otrzymują ponadprzeciętne wsparcie w formie dotacji celowych na zadania inwestycyjne. W tym wypadku dochodzi do podwójnego wsparcia przez państwo: po pierwsze w formie dotacji celowej, po drugie w formie premii inwestycyjnej naliczanej między innymi od tych dotacji.

NIK zauważa, że wprowadzenie minimalnych kwot oraz limitów przy obliczaniu kwoty podstawowej części rozwojowej subwencji ogólnej dyskryminuje jednostki o większej liczbie mieszkańców. Z jednej strony, zgodnie z art. 41 uodjst, dla gminy powstałej z połączenia dwóch lub większej liczby gmin, w drodze zgodnych uchwał, podwyższa się na okres 5 lat wskaźnik udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, żeby zachęcić gminy do łączenia się w większe jednostki. Z drugiej strony gminy te mogą otrzymywać w efekcie połączenia niższą kwotę części rozwojowej subwencji ogólnej. Ponownie przykład ten wskazuje, że rozrost narzędzi wsparcia i korygowania dochodów JST doprowadził do tego, że efekty oddziaływania tych narzędzi mogą być wzajemnie sprzeczne.

Dyrektor Departamentu ST podał, że sposób ustalania wysokości i podziału części rozwojowej subwencji ogólnej jest efektem decyzji podjętej przez Radę Ministrów, która następnie uzyskała charakter normy ustawowej. Ustawodawca działał w ramach przysługującej mu autonomii prawodawczej. Wprowadzając kwotę minimalną, zagwarantowano, że nawet samorzady o mniejszej liczbie ludności otrzymają wymierną kwotę pozwalającą na łagodzenie nierówności rozwojowych i wzmocnienie działalności inwestycyjnej samorządu. Kwota maksymalna została wprowadzona po to, aby JST z największą liczbą ludności nie skonsumowały kwoty podstawowej ze stratą dla jednostek o małej liczbie ludności. Niezależnie od powyższego, w ramach trwających prac nad nowym systemem finansowania JST przedstawione opinie zostaną poddane analizie, w tym w zakresie części rozwojowej subwencji ogólnej.

NIK nie neguje celowości wprowadzenia subwencji wspierającej rozwój JST, wskazuje jednakże na negatywne efekty rozwiązań wypracowanych przez Ministerstwo Finansów. Zwraca uwagę, że nierówności rozwojowe nie zależą od liczby ludności, gdyż można podać przykłady małych gmin, które mają stosunkowo wysoki poziom dochodów oraz wysoką jakość życia i jakość usług publicznych. Podobnie gminy z największą liczbą ludności nie są jednostkami najbogatszymi, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, a występujące w nich korzyści skali są niwelowane przez dodatkowe potrzeby wydatkowe, niewystępujące w małych gminach (rozbudowany transport publiczny, usługi komunalne na rzecz mieszkańców innych gmin dojeżdżających do szkoły lub pracy i inne). O tym, że największe miasta również mogą wymagać nadzwyczajnego wsparcia finansowego, świadczy przyjęcie we wrześniu 2023 r. przez Radę Ministrów programu dla Warszawy³⁸.

(akta kontroli tom IV str. 2-10, 132-139, 194-217, 225-226)

1.4 Ocena sytuacji finansowej JST w okresie objętym kontrolą

1.4.1 Ocena sytuacji finansowej JST na podstawie analizy wskaźnikowej

W trakcie niniejszej kontroli do oceny sytuacji finansowej JST w latach 2019-2023 wykorzystano następujące wskaźniki:

³⁸ Bardziej szczegółowo napisano o tym programie w dalszej części wystąpienia.

- wielkość dochodów ogółem pomniejszonych o dotacje celowe z budżetu państwa na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami,
- wielkość dochodów do dyspozycji, tj. dochodów własnych i subwencji ogólnej po odjęciu obowiązkowej wpłaty do budżetu państwa,
- wielkość wydatków majątkowych,
- wielkość nadwyżki operacyjnej,
- wielkość zadłużenia,
- wskaźnik zadłużenia w relacji do dochodów do dyspozycji,
- wskaźnik zadłużenia w relacji do nadwyżki operacyjnej.

Wielkość dochodów ogółem pomniejszonych o dotacje celowe z budżetu państwa na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami (dalej: dochody₁)

W latach 2019-2022 łączna wielkość dochodów₁ JST systematycznie rosła, z 208 mld zł w 2018 r. do 302,5 mld zł w 2022 r. W tym okresie średni realny wzrost dochodów₁ wyniósł 3,7% rocznie, przy czym największy wzrost odnotowano w 2021 r. (o 6,4%), a najniższy w 2022 r. (o 0,6%). W 2022 r. dochody te były realnie o 15,6% wyższe niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 10,9% wyższe.

Analiza zbiorczych danych wykazała, że dla wszystkich kategorii JST, czyli miast na prawach powiatu, pozostałych gmin, zwanych dalej w niniejszej analizie gminami, powiatów i województw, dochody₁ uzyskane w 2022 r. były realnie wyższe niż w 2018 r.

W analizowanym okresie dochody₁ gmin systematycznie wzrastały, z 92,3 mld zł w 2018 r. do 145,1 mld zł w 2022 r., co oznacza, że nominalnie zwiększyły się o 57,2%. W ujęciu realnym dochody₁ gmin zwiększały się średnio o 5,7% rocznie, a największy wzrost wystąpił w 2021 r. (o 8,4%). Główne przyczyny wzrostu dochodów gmin w 2021 r. były następujące:

- wyprzedzające przekazanie w 2021 r. gminom uzupełnienia subwencji ogólnej w wysokości 3,7 mld zł na poczet roku 2022 w związku ze zmianami podatkowymi wchodzącymi w życie od 1 stycznia 2022 r.,
- dodatkowe zasilenie z budżetu państwa gmin środkami tzw. subwencji wodno-kanalizacyjnej w wysokości blisko 4 mld zł,
- dodatkowe wsparcie na inwestycje przekazane w 2021 r. w ramach Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych, finansowanego z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, w wysokości około 2 mld zł³⁹,
- wzrost wpływów z PIT na skutek poprawy koniunktury gospodarczej w roku 2021; dochody gmin z tytułu udziału we wpływach z PIT zwiększyły się nominalnie r/r o 2,9 mld zł, tj. o 12,6% (realnie o 7%).

Z kolei w 2022 r. dochody₁ w stosunku do uzyskanych w 2021 r. wzrosły o 6%, Dochody te w ujęciu realnym były o 24,9% wyższe niż w 2018 r. W całym badanym okresie (lata 2019-2022) dochody₁ gmin były średnio o 14,3% wyższe niż w 2018 r. W 2022 r. miały miejsce następujące transfery na rzecz gmin:

³⁹ Według danych otrzymanych przez Ministerstwo Finansów z Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w wyniku konkursów rozstrzygniętych w 2021 r. w ramach RFIL przyznano gminom wsparcie w wysokości 2230 mln zł. Według sprawozdań budżetowych Rb-27S gminy wykazały dochody z tego tytułu (w § 610 *Dofinansowanie ze środków Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych*) w wysokości 2091,2 mln zł.

- przekazanie przez Ministerstwo Finansów środków w ramach dodatkowego udziału w PIT w wysokości 7,7 mld zł,
- przekazanie środków z Rządowego Funduszu Polski Ład: Programu Inwestycji Strategicznych (finansowanego z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19) w wysokości 3,1 mld zł⁴⁰.

Ponadto w 2022 r. gminy otrzymały znaczne środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 (12,8 mld zł⁴¹) oraz z Funduszu Pomocy (3,3 mld zł⁴²), przy czym środki te były przeznaczone przede wszystkim na realizację dodatkowych zadań, takich jak wypłata dodatków węglowych⁴³ oraz pomoc obywatelom Ukrainy po wybuchu wojny. W związku z tym, biorąc pod uwagę konieczność realizacji dodatkowych zadań, w praktyce sytuacja finansowa gmin w 2022 r. nie uległa poprawie, gdyż po wyeliminowaniu środków pochodzących z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz z Funduszu Pomocy wysokość realnych dochodów₁ nie uległa zwiększeniu, a wręcz była niższa niż w 2021 r., o 5,1%.

Dochody₁ powiatów wzrosły z 25,2 mld zł w 2018 r. do 35,4 mld zł w 2022 r., tj. o 40,6%. W ujęciu realnym dochody₁ zwiększały się średnio o 2,8% rocznie, przy czym realny wzrost wystąpił w latach 2019 i 2020 (odpowiednio o 6,9% i 7,9%), zaś w latach 2021 i 2022 następował spadek realnych dochodów₁ (o 1,1% w 2021 r. i 2% w 2022 r.). W 2022 r. dochody te były realnie o 11,8% wyższe niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 12% wyższe.

Dochody₁ miast na prawach powiatu zwiększyły się z 74,3 mld zł w 2018 r. do 98,8 mld zł w 2022 r., tj. nominalnie o 32,9%. W ujęciu realnym dochody₁ na przemian wzrastały i obniżały się, przy czym średnio w analizowanym okresie zwiększały się o 1,4% rocznie. W 2022 r. dochody te były realnie o 5,7% wyższe niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 5,6% wyższe.

W przypadku województw dochody₁ zwiększyły się z 16,2 mld zł w 2018 r. do 23,3 mln zł w 2022 r., tj. o 43,3%. Średni realny wzrost dochodów₁ wyniósł 3,3% rocznie, przy czym wzrost wystąpił w latach 2019, 2020 i 2021 (odpowiednio o 7,7%, 8,3% i 2,2%), zaś w 2022 r. nastąpił spadek o 4,4%. W 2022 r. dochody te były realnie o 13,9% wyższe niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 14,3% wyższe.

Z przeprowadzonej przez NIK analizy danych wynika, że w 2022 r. realny spadek dochodów₁, w stosunku do uzyskanych w roku poprzednim (2021) wystąpił we wszystkich grupach JST za wyjątkiem gmin. Dochody₁ powiatów zmniejszyły się o 2%, dochody miast na prawach powiatu – o 4,5%, zaś dochody województw – o 4,4%.

Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił, że spadek dochodów₁ w 2022 r., w stosunku do uzyskanych w roku poprzednim (2021), w niektórych typach JST miał wymiar statystyczny i był, co do zasady, efektem porównywania do wyjątkowo dobrego wykonania budżetów JST w roku 2021. Zaznaczył, że w 2022 r. samorządy

⁴⁰ W sprawozdaniach Rb-27S gminy wykazały dochody w tego tytułu (§ 637 Środki otrzymane z Rządowego Funduszu Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych na realizację zadań inwestycyjnych) w wysokości 3084,4 mln zł.

⁴¹ W sprawozdaniach Rb-27S gminy wykazały dochody w tego tytułu (§ 218 Środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19) w wysokości 12 822,6 mln zł.

⁴² W sprawozdaniach Rb-27S gminy wykazały dochody w § 210 Środki z Funduszu Pomocy na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy w wysokości 3316,7 mln zł oraz w § 638 Środki z Funduszu Pomocy na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji i zakupów inwestycyjnych w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy w wysokości 0,3 mln zł.

⁴³ Dodatki wypłacane na podstawie ustawy z dnia 5 sierpnia 2022 r. o dodatku węglowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1630).

dysponowały znacznymi środkami z lat ubiegłych, w tym pochodzącymi z dodatkowych subwencji przekazanych JST pod koniec 2021 r. w wysokości 12 mld zł. Dodał, że na realne dochody₁ oddziaływała także inflacja.

Należy jednak zauważyć, że również w 2022 r. przekazano JST dodatkowe środki w wysokości 13,7 mld zł w postaci tzw. dodatkowych udziałów w PIT, dzielonych według odmiennych zasad niż miałyby to miejsce w przypadku rzeczywistych udziałów w PIT.

W pierwszym półroczu 2023 r. dochody₁ JST wyniosły 158,7 mld zł i były nominalnie o 13,6% wyższe niż w pierwszym półroczu 2022 r., ale w ujęciu realnym nastąpił niewielki spadek wielkości tych dochodów (o 0,2%). W gminach odnotowano niewielki realny wzrost dochodów₁ (o 0,5%), realne dochody₁ powiatów pozostały na niemal identycznym poziomie, dochody₁ miast na prawach powiatu zmniejszyły się o 3,1%, zaś dochody₁ województw wzrosły o 8,2%.

Dyrektor Departamentu ST, odnosząc się do spadku dochodów₁ miast na prawach powiatu, podniósł, że w analizie należy uwzględnić fakt, że w 2023 r. miasta na prawach powiatu dysponowały środkami pozostałymi po wykonaniu ich budżetów w 2022 r. w wysokości 7,5 mld zł. Poinformował również, że w wyniku prowadzonych przez Ministerstwo Finansów analiz sytuacji finansowej samorządów, w ramach nowelizacji ustawy budżetowej na 2023 r., uzupełniono dochody samorządów o dodatkowe środki w wysokości prawie 14,3 mld zł, jako uzupełnienie subwencji ogólnej, a istotna część tych środków przypadnie miastom na prawach powiatu (3,4 mld zł).

Prowadzi to do wniosku, że ubytek dochodów z tytułu udziałów w PIT, związany z przeprowadzonymi reformami w ramach Polskiego Ładu, był co roku w znacznym stopniu rekompensowany jednostkom samorządu terytorialnego, przy czym w każdym roku stosowano odmienne zasady podziału środków. Nie oznacza to jednak, że niektóre jednostki, w tym niektóre miasta na prawach powiatu, nie straciły na wprowadzonych reformach. Szczegółową analizę w tym zakresie została przeprowadzona w podrozdziale 1.4.2.

(akta kontroli: tom I str. 410-411 pliki 13, 29, 45, 61 i 77, tom II str. 199-201, 218-219, 252-253, tom III str. 1-36, 62-64, 78-82, 358-359 pliki 27, 29, 31, 33 i 35)

Wielkość dochodów do dyspozycji

W latach 2019-2022 wielkość dochodów do dyspozycji, tj. dochodów własnych i subwencji ogólnej po odjęciu obowiązkowej wpłaty do budżetu państwa, JST ogółem systematycznie wzrastała, z 178,2 mld zł w 2018 r. do 246,7 mld zł w 2022 r.

W okresie obejmującym lata 2019-2022 średni realny wzrost dochodów do dyspozycji JST wyniósł 2,4% rocznie, przy czym w latach 2019-2021 dochody realnie rosły odpowiednio o 6,2%, 3,6% i 7,3%, zaś w 2022 r. nastąpił ich spadek o 6,8%. W 2022 r. dochody te były realnie o 10% wyższe niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 11% wyższe.

Podobnie kształtowały się tendencje w przypadku gmin. Dochody do dyspozycji zwiększyły się z 80,6 mld zł w 2018 r. do 113,9 mld zł w 2022 r., przy czym realny wzrost dochodów wystąpił w latach 2019-2021 – kolejno o 6,7%, 4,9% i 7,6%, zaś w 2022 r. nastąpił realny spadek tych dochodów o 6,8%. Średnio w analizowanym okresie odnotowano wzrost dochodów do dyspozycji o 2,9% rocznie. W 2022 r. dochody te były realnie o 12,3% wyższe niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 12,8% wyższe.

Nieco inaczej kształtowała się wysokość dochodów do dyspozycji w przypadku powiatów. Ich dochody do dyspozycji wzrosły z 20,4 mld zł w 2018 r. do 29,7 mld zł

w 2022 r., tj. o 45,6%. W ujęciu realnym dochody do dyspozycji powiatów znacząco wzrosły w latach 2019 i 2020 (odpowiednio o 13% i 9,8%), zaś w latach 2021 i 2022 nastąpił ich spadek (odpowiednio o 0,5% i 6,2%). Ich średni wzrost w analizowanym okresie wyniósł 3,7% rocznie. W 2022 r. dochody te były realnie o 15,7% wyższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 19,1% wyższe.

Dochody do dyspozycji miast na prawach powiatu zwiększyły się z 66,4 mld zł w 2018 r. do 85,7 mld zł w 2022 r., tj. o 29,1%. W ujęciu realnym dochody do dyspozycji na przemian wrastały i obniżały się, przy czym średnio w analizowanym okresie wzrosły o 0,6% rocznie. W latach 2019 i 2021 nastąpił ich wzrost odpowiednio o 3,2% i 9%, zaś w latach 2020 r. i 2022 r. – spadek odpowiednio o 0,7% i 8,1% w stosunku do wielkości z roku poprzedniego. W 2022 r. dochody te były realnie o 2,6% wyższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 5% wyższe.

W przypadku województw dochody do dyspozycji zwiększyły się z 10,8 mld zł w 2018 r. do 17,4 mld zł w 2022 r., tj. nominalnie o 60,5%. Średni realny wzrost dochodów do dyspozycji wyniósł 6,3% rocznie, przy czym wzrost wystąpił w latach 2019, 2020 i 2021, odpowiednio o 7,2%, 6,5% i 12,5%, zaś w 2022 r. nastąpił spadek o 0,7%. W 2022 r. dochody te były realnie o 27,6% wyższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 19,4% wyższe.

Z przytoczonych danych wynika, że najkorzystniej ukształtowały się tendencje w przypadku województw, w których średni wzrost realnych dochodów wyniósł 6,3% rocznie, zaś najmniej korzystnie dla miast na prawach powiatu, których dochody do dyspozycji w analizowanym okresie wzrosły średnio o 0,6%. W 2022 r. spadek realnych dochodów do dyspozycji wystąpił we wszystkich grupach JST, przy czym najmniejszy spadek dotyczył województw (o 0,7%), a największy – miast na prawach powiatu (o 8,1%).

Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił, że przyczyną wyjątkowo korzystnej sytuacji finansowej województw, na tle innych typów JST, było to, że dochody tych jednostek opierają się w dużej mierze o wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), a w analizowanym okresie dochody te charakteryzowały się stałym, równomiernym wzrostem. Wyższemu wykonaniu dochodów z CIT sprzyjały zarówno czynniki makroekonomiczne, jak również działania mające na celu uszczelnianie bazy podatkowej podejmowane w ostatnich latach.

Stosunkowo mniej korzystne zmiany w wysokości dochodów do dyspozycji miast na prawach powiatu Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił tym, że jednostki te były relatywnie mniej wspierane środkami inwestycyjnymi niż gminy, zwłaszcza gminy wiejskie i miejsko-wiejskie, a przyczyną takiego podejścia były istotne dysproporcje rozwojowe. Uzasadził, że miasta na prawach powiatu są jednostkami relatywnie silniejszymi gospodarczo, o wyższym poziomie rozwoju od typowej gminy czy powiatu.

Dyrektor Departamentu ST, odnosząc się do przyczyn realnego spadku dochodów do dyspozycji jednostek samorządu terytorialnego w 2022 r. w stosunku do uzyskanych w roku poprzednim, tj. w 2021, podkreślił, że, spadek ten miał wymiar statystyczny i był co do zasady efektem porównywania do wyjątkowo dobrego wykonania budżetów JST w 2021 r. Jako drugą przyczynę wskazał duży wzrost inflacji w 2022 r. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że gdyby Minister Finansów nie zainicjował zmian skutkujących obowiązywaniem od 2022 r. nowych zasad obliczania dochodów JST z tytułu PIT i CIT, to wysoka inflacja nie byłaby dla tych jednostek tak dotkliwym problemem.

W pierwszym półroczu 2023 r. dochody do dyspozycji JST ogółem wyniosły 137,4 mld zł i były nominalnie o 9,7% wyższe niż w pierwszym półroczu 2022 r., ale w ujęciu realnym nastąpił ich spadek o 3,6%. W gminach, powiatach i miastach na prawach powiatu dochody do dyspozycji realnie obniżyły się: w gminach o 4,2%, w powiatach o 5,6%, w miastach na prawach powiatu o 5,8%. Jedynie dochody do dyspozycji województw realnie wzrosły o 15,5%.

Dyrektor Departamentu ST, odnosząc się do spadku dochodów do dyspozycji ww. typów JST, zwrócił uwagę na fakt, że jednostki te dysponowały także środkami pozostałymi po wykonaniu budżetu w roku poprzednim. Zdaniem NIK niewydanie przez JST wszystkich środków w roku poprzednim nie uzasadnia spadku ich dochodów w roku następnym.

(akta kontroli: tom I str. 122-126, 143-147, 168-172, 189-193, 208-212, 410-411 pliki 13, 29, 45, 61 i 77, tom II str. 202-203, 223-225, 256-257, tom III str. 1-36, 64-65, 82-83, 358-359 pliki 27, 29, 31, 33 i 35)

Wielkość wydatków majątkowych

W każdym z lat 2019-2021 wielkość wydatków majątkowych JST ogółem była niższa niż w roku 2018, kiedy wyniosła 52,9 mld zł. Najniższy poziom tych wydatków odnotowano w 2020 r. (48,8 mld zł). W 2022 r. wielkość wydatków majątkowych znacząco wzrosła, do 64,9 mld zł. Mimo to, po wyeliminowaniu efektu inflacji⁴⁴, wydatki te wciąż były realnie o 2,4% niższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 9,1% niższe.

Podobne tendencje można zauważyć w odniesieniu do gmin. Średniookresowe realne tempo zmian dla analizowanego okresu było ujemne (-0,8%). W 2022 r. wydatki te były realnie o 3,2% niższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 16,2% niższe.

W przypadku powiatów w latach 2019-2021 wystąpił realny spadek wydatków majątkowych, zaś w 2022 r. – wyraźny ich wzrost – o 28,2%. W 2022 r. wydatki te były realnie o 2,9% wyższe niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 12,2% niższe.

W miastach na prawach powiatu wydatki majątkowe w 2022 r. były realnie o 6,7% niższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 2,8% niższe.

Wydatki majątkowe województw w 2022 r. wyniosły 7,9 mld zł i były nominalnie o 33,5% wyższe niż w 2018 r., kiedy osiągnęły wartość 5,9 mld zł. W 2022 r. wydatki te były realnie o 6,1% wyższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 10,2% wyższe.

W pierwszym półroczu 2023 r. wydatki majątkowe JST ogółem wyniosły 24,9 mld zł i były nominalnie o 50,4% wyższe niż w pierwszym półroczu 2022 r. W ujęciu realnym wydatki te wzrosły o 32,2%. Realny wzrost wydatków majątkowych nastąpił we wszystkich grupach JST: w gminach – o 44%, w powiatach – o 55,3%, w miastach na prawach powiatu – o 14,2%, a w województwach – o 16,4%.

Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił, że obniżenie wielkości wydatków majątkowych gmin i powiatów w latach 2019 i 2020 wynikało przede wszystkim z cyklu wydatkowania funduszy unijnych. Z kolei wzrost wydatków majątkowych tych jednostek w 2022 r. oraz w pierwszej połowie 2023 r. był rezultatem skutecznego aplikowania przez te jednostki o środki bezzwrotne w ramach uruchomionych programów rządowych, finansowanych głównie z Funduszu Przeciwdziałania

⁴⁴ Liczonej za pomocą deflatora PKB.

COVID-19. W przypadku miast na prawach powiatu nastąpiło przesunięcie w czasie realizacji wydatków majątkowych na programy, projekty lub zadania finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o finansach publicznych (największe odnotowano w 2019 r., zaś w gminach i powiatach – w 2018 r.). Jednym z istotnych czynników różnicujących była skala poszczególnych zadań inwestycyjnych (większa wartość jednostkowa inwestycji generowała dłuższy cykl inwestycyjny).

(akta kontroli: tom II str. 203-204, 226-227, 258-259, 410-411 pliki 13, 29, 45, 61 i 77, tom III str. 5, 12, 18, 24, 31, 37, 65-67, 83-84, 358-359 pliki 27, 29, 31, 33 i 35)

Wielkość nadwyżki operacyjnej

W 2018 r. nadwyżka operacyjna JST (tj. różnica między dochodami bieżącymi a wydatkami bieżącymi) wyniosła łącznie 23,1 mld zł. Następnie w kolejnych latach wielkość ta podlegała istotnym wahaniom: w 2019 r. wzrosła realnie, w stosunku do roku poprzedniego, o 1,4%, w 2020 r. zmniejszyła się o 15,1%, w 2021 r. wzrosła o 62,6%, zaś w 2022 r. ponownie zmniejszyła się, o 34,2%. Średniookresowe tempo zmian wysokości nadwyżki operacyjnej w analizowanym okresie było ujemne (-2%). W 2022 r. nadwyżka ta była realnie o 7,9% niższa niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 4,9% wyższa.

Podobnie ukształtował się trend w przypadku gmin. W 2022 r. nadwyżka operacyjna gmin była realnie o 1,4% niższa niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 7,8% wyższa.

Nadwyżka operacyjna powiatów była w 2022 r. realnie o 1,2% wyższa niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 28,4% wyższa.

Łączna wysokość nadwyżki operacyjnej miast na prawach powiatu podlegała większym wahaniom niż w przypadku gmin i powiatów. W 2022 r. nadwyżka ta była realnie o 42,8% niższa niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 20,6% niższa.

Zmniejszenie się nadwyżki operacyjnej w 2020 r. w gminach (o 6%), powiatach (o 5,9%) i miastach na prawach powiatu (o 50%) było wynikiem szybszego tempa wzrostu wydatków bieżących niż dochodów bieżących w stosunku do wykonanych w 2019 r. Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił, że było to skutkiem epidemii COVID-19, która wiązała się z wystąpieniem nieprzewidzianych wydatków bieżących JST, przy jednoczesnym spadku dochodów z tytułu udziałów w PIT.

Z kolei w 2021 r. dochody bieżące wzrosły w większym stopniu niż wydatki bieżące, co przełożyło się na wzrost nadwyżki operacyjnej w gminach (o 40,1%), powiatach (o 30,1%) i miastach na prawach powiatu (o 205,7%). Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił, że wzrost dochodów bieżących był związany z procesem wychodzenia z lockdownu gospodarki, co przyczyniło się do wzrostu dochodów z udziałów w PIT i CIT. Wzrosły także dochody z podatków i opłat lokalnych, a ponadto w 2021 r. przekazano wyprzedzająco dodatkową subwencję związaną z przygotowaniem jednostek do wchodzących od 1 stycznia 2022 r. zmian podatkowych.

W przypadku województw łączna nadwyżka operacyjna była w 2022 r. realnie o 44,2% wyższa niż w roku bazowym (2018 r.), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 38,2% wyższa.

Dyrektor Departamentu ST, odnosząc się do wzrostu nadwyżki operacyjnej województw w 2020 r., w odróżnieniu od innych typów JST, wyjaśnił, że dochody bieżące tych jednostek to w głównej mierze udziały w podatku CIT, który okazał się najmniej podatny na skutki epidemii, a ponadto wydatki bieżące województw

samorządowych nie były obciążone w tak znacznym stopniu wydatkami związanymi z przeciwdziałaniem COVID-19, jak budżety pozostałych rodzajów JST.

Zmniejszenie (w ujęciu realnym) nadwyżki operacyjnej wszystkich typów JST w 2022 r. Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił występowaniem wysokiej inflacji, która powodowała znaczny nominalny wzrost wydatków związanych z funkcjonowaniem jednostek budżetowych oraz wydatków dotyczących obsługi długu. Nominalny wzrost dochodów bieżących nie zrównoważył wzrostu wydatków bieżących. NIK wskazuje, że niska dynamika dochodów bieżących JST względem inflacji była między innymi wynikiem zmiany zasad ustalania dochodów z tytułu udziału JST we wpływach z podatków dochodowych oraz niedoszacowaniem wielkości inflacji na etapie planowania ustawy budżetowej na rok 2022.

W pierwszym półroczu 2023 r. łączna nadwyżka operacyjna JST wyniosła 14,9 mld zł i była niższa nominalnie o 27,2%, a realnie o 36% niż w pierwszym półroczu 2022 r. Wielkość nadwyżki operacyjnej realnie obniżyła się w gminach o 50,1%, w powiatach – o 29,4%, w miastach na prawach powiatu – o 52,1%, w sytuacji gdy już w 2022 r. odnotowano znaczące spadki jej wysokości. Jedynie w województwach wystąpił wzrost nadwyżki operacyjnej (nominalnie o 28,1%, realnie o 12,6%).

(akta kontroli: tom I str. 213-238, 410-411 pliki 13, 29, 45, 61 i 77, tom II str. 204-206, 228-229, 260-261, tom III str. 5, 12, 18, 24, 31, 37, 67-68, 84-86, 358-359 pliki 27, 29, 31, 33 i 35)

Wielkość zadłużenia

Według zbiorczych danych ze sprawozdań Rb-Z, jednostki samorządu terytorialnego na koniec 2018 r. posiadały zobowiązania w wysokości 76,1 mld zł. Nominalnie kwota zobowiązań sukcesywnie wzrastała w kolejnych okresach, do 90,8 mld zł w 2022 r. W ujęciu realnym średniookresowe tempo zmian tej wielkości w analizowanym okresie było ujemne i wyniosło -1,3%. W 2022 r. zadłużenie to było realnie o 5,2% niższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 3,8% wyższe.

Podobnie kształtował się trend w przypadku gmin. Zobowiązania tych jednostek według stanu na koniec roku nominalnie wzrosły, z 30,1 mld zł w 2018 r. do 34,1 mld zł w 2022 r., tj. o 13,3% w ciągu czterech lat. W 2022 r. zadłużenie gmin było realnie o 9,9% niższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 0,2% wyższe.

Znacznie korzystniej kształtowała się sytuacja w odniesieniu do powiatów, których zadłużenie w ujęciu realnym zmniejszyło się w całym analizowanym okresie. Według stanu na koniec 2018 r. zobowiązania powiatów wyniosły 6,5 mld zł, a na koniec 2022 r. – 6 mld zł. W 2022 r. zadłużenie to było realnie o 26% niższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 12,1% niższe.

Zobowiązania miast na prawach powiatów zwiększyły się z 33,6 mld zł według stanu na koniec 2018 r. do 45,6 mld zł na koniec 2022 r. Średnio w analizowanym okresie zobowiązania miast na prawach powiatów, w odróżnieniu od innych typów jednostek, realnie wzrosły, o 1,9% rocznie. W 2022 r. zadłużenie tych jednostek było realnie o 8% wyższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 13,3% wyższe.

Zobowiązania województw, podobnie jak w przypadku powiatów, w ujęciu realnym zmniejszały się w całym analizowanym okresie, średnio o 9,4% rocznie. Według stanu na koniec 2018 r. ich wysokość wynosiła 6 mld zł, a na koniec 2022 r. – 5,1 mld zł.

W 2022 r. zadłużenie to było realnie o 32,6% niższe niż w roku bazowym (2018), a w całym badanym okresie (lata 2019-2022) – średnio o 14,1% niższe.

Podsumowując, w latach 2019 i 2020 realna wielkość zadłużenia gmin i miast na prawach powiatu wzrosła, a powiatów i województw – zmniejszyła się. Natomiast w latach 2021-2022 we wszystkich typach JST odnotowano istotne realne zmniejszenie się stanu zobowiązań.

Odnosnie do zmniejszenia się zadłużenia JST, w ujęciu realnym, w latach 2021-2022 Dyrektor Departamentu ST wyjaśnił, że ze względu na dodatkowe transfery otrzymywane przez jednostki samorządu terytorialnego począwszy od 2021 r. zmniejszyły się potrzeby pożyczkowe samorządu, zaś wzrost inflacji skutkujący wzrostem wydatków związanych z obsługą długu poskutkował wyhamowaniem dynamiki samorządowego długu w kwotach nominalnych, a tym samym doprowadził do spadku zadłużenia w cenach stałych.

Na koniec pierwszego półrocza 2023 r. zobowiązania JST ogółem wyniosły 89,6 mld zł i były nominalnie o 2,5% wyższe niż w połowie 2022 r. W ujęciu realnym nastąpił spadek zadłużenia o 9,9%. Zadłużenie realnie obniżyło się we wszystkich typach jednostek, lecz różna była skala tego spadku. W gminach zobowiązania obniżyły się realnie o 9,4%, w powiatach – o 12,6%, w miastach na prawach powiatu – o 8,6%, a w województwach – o 21,3%.

(akta kontroli: tom I str. 207, 410-411 pliki 13, 29, 45, 61 i 77, tom II str. 206-207, 230-231, 262-263, tom III str. 40, 43, 46, 49, 52, 68-69, 86-87, 358-359 pliki 27-35)

Wskaźnik zadłużenia w relacji do dochodów do dyspozycji (dalej: wskaźnik zadłużenia₁)

W 2018 r. wielkość zobowiązań JST stanowiła 42,7% wielkości dochodów do dyspozycji tych jednostek. W latach 2019 i 2020 wskaźnik ten utrzymywał się na zbliżonym poziomie (odpowiednio 42,1% i 42,7%), zaś w latach 2021 i 2022 – uległ poprawie i wyniósł odpowiednio 38,3% i 36,8%.

W przypadku gmin stosunek zadłużenia do wielkości dochodów do dyspozycji uległ systematycznej poprawie, z 37,3% w 2018 r. do 29,9% w 2022 r.

Podobna tendencja wystąpiła w przypadku powiatów. Wskaźnik zadłużenia₁ zmniejszył się z 31,7% w 2018 r. do 20,3% w 2022 r.

Odmienny trend wystąpił w miastach na prawach powiatu. Wskaźnik zadłużenia₁ w 2018 r. wyniósł 50,6%, w kolejnych dwóch latach wzrastał, do poziomu 58,8% w 2020 r., a potem obniżał się, do 53,2% w 2022 r.

Z kolei w województwach w analizowanym okresie wystąpiła wyraźna tendencja spadkowa – wskaźnik zadłużenia₁ poprawił się z 55,3% w 2018 r. do 29,2% w 2022 r.

Korzystna tendencja utrzymała się w pierwszym półroczu 2023 r. Wskaźnik zadłużenia₁ w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego uległ poprawie we wszystkich typach JST.

(akta kontroli: tom II str. 207, 232-233, 264)

Wskaźnik zadłużenia w relacji do nadwyżki operacyjnej (dalej: wskaźnik zadłużenia₂)

Wskaźnik ten pokazuje, ile lat JST spłacałaby swoje zadłużenie, gdyby przeznaczala na ten cel pełną kwotę nadwyżki operacyjnej.

W latach 2018-2022 wskaźnik zadłużenia₂ ulegał znacznie większym wahaniom niż wskaźnik zadłużenia₁ ze względu na zmienny poziom wysokości nadwyżki operacyjnej jednostek w poszczególnych latach.

W 2018 r. wielkość zobowiązań JST na koniec roku stanowiła 329,2% nadwyżki operacyjnej uzyskanej przez te jednostki w wymienionym roku. W kolejnych dwóch latach wskaźnik wzrastał i w 2020 r. osiągnął poziom 420,1%. W 2021 r., w związku z wystąpieniem wysokiej nadwyżki operacyjnej, wskaźnik zadłużenia₂ obniżył się do 248,9%, a w 2022 r. ponownie wzrósł, do 338,9%. W przypadku gmin wystąpiły analogiczne, co ogółem w JST, trendy w kształtowaniu się wskaźnika zadłużenia₂. W przypadku powiatów wskaźnik ten na przemian obniżał się i wzrastał, przy czym na koniec 2022 r. osiągnął znacznie korzystniejszą wartość (229,9%) niż w 2018 r. (314,3%).

W miastach na prawach powiatu wskaźnik zadłużania₂ kształtował się na znacznie wyższym poziomie niż w innych typach JST. W 2018 r. zobowiązania miast na prawach powiatu stanowiły 468,7% nadwyżki operacyjnej tych jednostek. W 2019 r. wskaźnik wzrósł do 584,9%, a w kolejnym roku – aż do 1300%. Następnie, w 2021 r., w związku ze znaczącym, ponad trzykrotnym wzrostem wysokości nadwyżki operacyjnej, wskaźnik obniżył się do 423,3%, ale w kolejnym roku ponownie wzrósł do 884,8%. Ogólnie w przypadku miast na prawach powiatu można zauważyć pogorszenie się obu wskaźników zadłużenia w 2022 r., w stosunku do ich wartości z 2018 r.

Z kolei w województwach w analizowanym okresie wskaźnik zadłużenia₂ ulegał systematycznej poprawie i w ciągu czterech lat obniżył się z 193,8% w 2018 r. do 90,5% w 2022 r. Jak już wskazano powyżej, analogiczna tendencja spadkowa była widoczna na podstawie wartości wskaźnika zadłużenia₁.

W pierwszej połowie 2023 r. wskaźnik zadłużenia₂ dla JST ogółem uległ znacznemu pogorszeniu w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Pogorszenie wskaźnika zadłużenia₂ wystąpiło w gminach, powiatach i miastach na prawach powiatu. Na przykład w gminach zadłużenie było siedmiokrotnie wyższe niż nadwyżka operacyjna za pierwsze półrocze 2023 r., a w miastach na prawach powiatu zadłużenie było czternastokrotnie wyższe od nadwyżki operacyjnej uzyskanej w pierwszym półroczu 2023 r. Pogorszenie się wskaźnika wynikało ze znacznego spadku wysokości nadwyżki operacyjnej w pierwszym półroczu 2023 r. w stosunku do jej wysokości w pierwszym półroczu 2022 r. Natomiast w województwach wskaźnik zadłużenia₂ uległ dalszej poprawie – kwota zadłużenia była niższa od nadwyżki operacyjnej za pierwsze półrocze 2023 r.

(akta kontroli: tom II str. 207-208, 232-233, 264)

1.4.2. Zmiana realnych dochodów JST w poszczególnych grupach dochodowych

Na podstawie uzgodnionej z Departamentem ST bazy danych, NIK dokonała porównania realnych zmian wybranych dochodów jednostek samorządu terytorialnego w latach 2018-2022 w podziale na cztery kategorie JST: miasta na prawach powiatu (dalej: MPP), pozostałe gminy, powiaty i województwa oraz w podziale na grupy dochodowe. Porównanie dotyczyło średnich dochodów w latach 2019-2022 w stosunku do 2018 r. (rok bazowy) i dochodów w 2022 r. względem roku 2018 r., również w przeliczeniu na jednego mieszkańca. Wartości realne zostały obliczone z wykorzystaniem deflatora produktu krajowego brutto.

Zmiana realnych dochodów miast na prawach powiatu

Miasta na prawach powiatu podzielono na sześć równych, pod względem liczby jednostek, grup kwantylowych (dalej: grupy dochodowe) według dochodów w przeliczeniu na jednego mieszkańca, po wyeliminowaniu z obliczeń dotacji celowych z budżetu państwa na zadania zlecone (dalej: dochody *per capita*), w 2018 r. W grupie pierwszej znalazły się jednostki z najniższymi dochodami *per capita* w 2018 r., a w grupie szóstej – z najwyższymi dochodami *per capita*.

Z analizy danych wynika, że średnio w latach 2019-2022 w porównaniu z 2018 r. wzrosły realne dochody MPP we wszystkich grupach dochodowych. W omawianym okresie występowała silnie ujemna korelacja pomiędzy dynamiką dochodów *per capita* a numerem grupy dochodowej, co wskazuje, że znacznie szybciej rosły dochody MPP o niższych dochodach. Średnie dochody *per capita* MPP z grupy pierwszej były w latach 2019-2022 realnie o 16,1% większe niż w 2018 r., podczas gdy średnie dochody MPP z grupy szóstej wzrosły w tym okresie zaledwie o 1,6%, co wskazuje *de facto* na ich stagnację. Warto zauważyć, że w tym czasie wzrosły realne potrzeby wydatkowe tych jednostek, związane między innymi z przeciwdziałaniem skutkom epidemii COVID-19, pomocą dla uchodźców z Ukrainy i wypłatą dodatku węglowego, co oznaczało, że MPP z grupy szóstej miały mniej środków na realizację standardowych zadań. Należy jednak podkreślić, że stagnacja dochodów dotyczyła stosunkowo niewielkiej grupy MPP, gdyż już w grupie piątej średnie dochody w latach 2019-2022 były realnie o 5,4% wyższe niż w 2018 r. Należy zauważyć, że przekazanie samorządom w 2022 r. dochodów z tytułu dodatkowego udziału w PIT nie miało istotnego wpływu na poprawę sytuacji finansowej MPP z grupy szóstej. Realne dochody tych jednostek były w 2022 r. zaledwie o 2,1% wyższe niż w 2018 r. W największym stopniu problem niskich dochodów dotyczył dużych miast, gdyż do szóstej grupy dochodowej zaliczały się m.in. Warszawa, Kraków, Wrocław, Gdańsk i Poznań.

Przechodząc do analizy poszczególnych jednostek, należy wskazać, że w sześciu MPP (9,1% jednostek) średnie dochody *per capita* w latach 2019-2022 były realnie mniejsze niż w 2018 r., a w 60 MPP – większe. Najmocniej – o 4,8% – spadły realne dochody Płocka. Niższe w stosunku do 2018 r. były także dochody realne Białegostoku, Siedlec, Lublina, Rybnika i Warszawy. Z kolei największy wzrost dochodów realnych zanotował Chełm. Średnie dochody tego miasta w latach 2019-2022 były aż o 33,2% większe niż w 2018 r.

Jedną z głównych przyczyn niskiej dynamiki dochodów MPP były zmiany systemowe dotyczące podatku PIT. Efektem tych zmian było obniżenie się dynamiki wpływów ogółem z tego podatku zarówno w wyniku realizacji Programu Polski Ład, jak i w wyniku zmiany sposobu wyliczenia kwot rocznego dochodu jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału we wpływach z PIT. Zmiana ta polegała na tym, że w danym roku JST miały otrzymywać wpływy z PIT w kwotach prognozowanych przez Ministerstwo Finansów, a nie w kwotach odpowiadających udziałom w rzeczywistych wpływach⁴⁵.

Zmiany systemowe zahamowały realny wzrost dochodów z PIT w dużej części miast na prawach powiatu. O ile w niższych grupach dochodowych średnie dochody MPP z tytułu PIT w latach 2019-2022 były, *per capita*, realnie wyższe o ponad 3% od analogicznych dochodów w 2018 r., to w MPP z piątej grupy dochodowej dochody te były wyższe już tylko o 1,3%, a w najwyższej, szóstej grupie dochodowej pozostały

⁴⁵ Ustawa z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw.

praktycznie na tym samym poziomie co w 2018 r i to po uwzględnieniu dodatkowego udziału tych jednostek w PIT w 2022 r.⁴⁶

Wyżej przedstawiona analiza dotyczyła średnich wyników za lata 2019-2022. Jeżeli natomiast 2018 r. porówna się z samym 2022 r., w którym nastąpiły najważniejsze, negatywne z punktu widzenia dochodów JST zmiany systemowe, to można zauważyć wyraźny spadek realnych wpływów z PIT *per capita* we wszystkich grupach dochodowych MPP. Największy spadek dotyczył szóstej, najwyższej grupy dochodowej, gdzie wyniósł 6,6%, a najmniej spadły realne dochody z PIT w pierwszej grupie dochodowej – o 2,1%. Spadek ten nastąpił pomimo jednorazowego zwiększenia udziałów JST we wpływach z PIT.

Łącznie w sześciu z 66 MPP średnie dochody z PIT w latach 2019-2022, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, były realnie niższe niż w 2018 r. Jeżeli natomiast porówna się dochody z tego tytułu w 2022 r. z analogicznymi dochodami w 2018 r., to można będzie zaobserwować, że spadek realnych dochodów *per capita* z tytułu PIT nastąpił aż w 47 jednostkach, czyli w ponad 71% MPP. Najsilniej spadły realne dochody *per capita* z tytułu PIT w Jaworznie – o 9,3%. Co więcej, jeżeli z analizy wyeliminuje się wpływ zmiany liczby mieszkańców na wskaźnik dochodów, to okazuje się, że realne dochody z tytułu PIT były w 2022 r. niższe niż w 2018 r. w 61 z 66 miast na prawach powiatu. Warto zauważyć, że od 2018 r. do 2022 r. realna wartość produktu krajowego brutto znacząco się zwiększyła (o 15,3%), a zatem w warunkach braku zmian systemowych można było oczekiwać, że realne dochody jednostek samorządu terytorialnego z tytułu PIT wzrosłyby w tym okresie średnio o podobną wielkość. Co prawda wzrost dochodów transferowych⁴⁷ w latach 2019-2022 w pełni wyrównał MPP realny spadek wpływów z PIT, jednak w sześciu MPP nie zrekompensował w pełni ubytku innych dochodów, co spowodowało wspomniany wcześniej spadek średnich realnych dochodów *per capita* w tych jednostkach. Porównując realne dochody *per capita* w samym 2022 r. z analogicznymi dochodami w 2018 r. zaobserwowano spadek dochodów w ośmiu jednostkach. Najbardziej spadły dochody Białegostoku – o 7%.

Zmiana realnych dochodów pozostałych gmin

Analizę dynamiki realnych dochodów *per capita* gmin przeprowadzono w 10 grupach dochodowych. Stwierdzono, że istniała wyraźna, ujemna korelacja pomiędzy wielkością dochodów *per capita* w 2018 r. a ich średnim wzrostem w latach 2019-2022 względem 2018 r. We wszystkich grupach dochodowych średnie dochody *per capita* w tym okresie realnie wzrosły, z tym że znacząco różniła się ich dynamika. O ile w grupie pierwszej dochody gmin zwiększyły się w tym okresie średnio o 28,8%, to w grupie dziesiątej już tylko o 3,2%. Warto przypomnieć, że podobną zależność zaobserwowano w miastach na prawach powiatów.

Jeszcze wyższe dynamiki dochodów można zaobserwować, porównując realne dochody *per capita* gmin w samym 2022 r. z analogicznymi dochodami w 2018 r. Realne dochody gmin z pierwszej grupy zwiększyły się wówczas średnio aż o 47,1%, podczas gdy dochody gmin z grupy dziesiątej – o 8,9%.

Wyeliminowanie z analizy efektu zmiany liczby ludności nie wpływa zasadniczo na wyniki, jedynie dynamika średnich dochodów w poszczególnych grupach jest mniej zróżnicowana, co związane jest z odpływem ludności z gmin o niskich dochodach do gmin o wysokich dochodach. Taką samą zależność zaobserwowano w miastach na prawach powiatu. Niemniej również w takim ujęciu realne dochody gmin oraz miast

⁴⁶ Wzrost wyniósł 0,1%.

⁴⁷ Bez transferów z innych JST, dotacji celowych z budżetu państwa na zadania zlecone i bez środków na realizację programów wspieranych środkami z UE.

na prawach powiatu z niższych grup dochodowych wrosły znacznie bardziej niż analogiczne dochody jednostek z grup wyższych.

W 2022 r. w 87 gminach (3,6%) realne dochody *per capita* były niższe niż w 2018 r. Średnio w latach 2019-2022 realne dochody były niższe niż w 2018 r. w 147 gminach (6,1%). Dane te wskazują, że w gminach problem obniżania się dochodów był mniejszy niż w miastach na prawach powiatu. Warto zauważyć, że częściowo problem ten wynikał ze zmian w dochodach majątkowych, na przykład w związku z jednorazową sprzedażą istotnych składników majątku. Jeśli sprzedaż taka miała miejsce w 2018 r., to jest zrozumiałe, że w latach następnych dochody danej JST były mniejsze. Niemniej w badanym okresie występował również problem spadku realnych wpływów z PIT. W 140 gminach średnie dochody *per capita* z PIT w latach 2019-2022 były realnie mniejsze niż w 2018 r. Znaczące pogorszenie pod tym względem nastąpiło w 2022 r., gdy realne dochody *per capita* z tytułu PIT obniżyły się względem dochodów z 2018 r. w 321 gminach (13,3%).

Wzrost dochodów transferowych⁴⁸ zniwelował spadek dochodów z PIT w dużej części gmin. Warto jednak wskazać, że w 12 gminach, w których średnie dochody *per capita* z PIT w latach 2019-2022 były realnie mniejsze niż w 2018 r., wzrost dochodów transferowych nie zrekompensował spadku dochodów z PIT. Jeśli porówna się sam 2022 r. z rokiem 2018 r., to okaże się, że gmin takich było 21. Oznacza to, że alokacja środków przekazywanych samorządom przez instytucje sektora rządowego, w tym z inicjatywy Ministra Finansów, doprowadziła do sytuacji, w której pewna liczba JST nie otrzymała pełnej rekompensaty za ubytki w PIT, podczas gdy inne jednostki otrzymały środki znacznie większe niż wyniósł ubytek ich dochodów z tego tytułu. To że w 21 gminach przekazane transfery nie zniwelowały częściowej utraty dochodów *per capita* z PIT⁴⁹ świadczy o niepełnej skuteczności rozwiązań wypracowanych przez Ministra Finansów i inne organy administracji rządowej.

Zmiana realnych dochodów powiatów

W powiatach, podobnie jak w miastach na prawach powiatu i gminach, największy wzrost średnich dochodów *per capita* w tym okresie dotyczył pierwszej grupy dochodowej. Dochody te wrosły realnie o 16,8%. W grupach: drugiej oraz od czwartej do siódmej średni wzrost dochodów *per capita* był podobny i wyniósł około 14-15%⁵⁰. Dopiero w trzech najwyższych grupach dochodowych (8-10) można było zaobserwować znacznie mniejszą dynamikę dochodów. W najwyższej, dziesiątej grupie średnie dochody *per capita* były w latach 2019-2022 realnie o 6,5% wyższe niż w 2018 r. Oznacza to, że ww. dochody realnie wrosły we wszystkich badanych grupach powiatów. Również jeżeli porówna się realne dochody *per capita* w samym 2022 r. z analogicznymi dochodami w 2018 r., to można zaobserwować wzrost dochodów we wszystkich grupach dochodowych.

Przechodząc do analizy dochodów poszczególnych powiatów, należy wskazać, że spadek średnich dochodów *per capita* w latach 2019-2022 względem dochodów w 2018 r. dotyczył 30 jednostek, co oznacza, że w niemal co dziesiątym powiecie zaobserwowano w omawianym okresie spadek dochodów *per capita*. Po wyeliminowaniu wpływu zmiany liczby mieszkańców na obliczenia zaobserwowano, że liczba jednostek, w których w ww. okresie spadły realnie dochody, wyniosła 37, czyli blisko 12% wszystkich powiatów. Porównując sam 2022 r. z rokiem 2018 r.

⁴⁸ Bez transferów z innych JST, dotacji celowych z budżetu państwa na zadania zlecone i bez środków na realizację programów wspieranych środkami z UE.

⁴⁹ A po wyeliminowaniu efektu zmian liczby ludności – w 19 gminach.

⁵⁰ W trzeciej grupie dochodowej przekraczał 16%.

można zaobserwować spadek tej liczby do 31, co oznacza, że niższe realnie dochody otrzymało wówczas około 10% powiatów.

W omawianym okresie stwierdzono również w niektórych powiatach obniżenie się realnych dochodów z PIT. W 12 jednostkach średnie dochody *per capita* z tytułu PIT w latach 2019-2022 były realnie mniejsze niż w 2018 r. Jednocześnie w 35 jednostkach dochody *per capita* z tego tytułu w samym 2022 r. były realnie mniejsze niż w 2018 r., przy czym największy ich spadek, o ponad 15%, zaobserwowano w powiecie piaseczyńskim. Wyeliminowanie z obliczeń efektów zmiany liczby ludności nie zmienia znacząco powyższych wyników.

Dochody transferowe przyczyniły się w znacznym stopniu do zrekompensowania powiatom realnej obniżki wpływów z tytułu PIT. W 12 powiatach, w których średnie dochody *per capita* z PIT w latach 2019-2022 były realnie niższe niż w 2018 r., wzrost dochodów transferowych w pełni zrekompensował ten ubytek. Sytuacja pod tym względem przedstawiała się mniej korzystnie przy porównaniu samego 2022 r. z rokiem 2018 r., ponieważ zidentyfikowano 6 powiatów, w których łączne wpływy z PIT i dochody transferowe *per capita* realnie się zmniejszyły, przy czym po wyeliminowaniu wpływu zmiany liczby ludności na wynik obliczeń okazało się, że ww. dochody zmniejszyły się realnie w jednym powiecie: bełchatowskim.

Zmiana realnych dochodów województw

Dla celów analizy województwa podzielono na cztery grupy dochodowe, po cztery jednostki w każdej. W dwóch pierwszych grupach zawierających województwa o niższych dochodach *per capita* obserwowano wysoki wzrost tych dochodów. Średnio w latach 2019-2022 przeciętne dochody *per capita* w grupie pierwszej były o 26,1% większe niż w 2018 r., a w grupie drugiej – o 28,8% większe. Tymczasem analogiczne dochody w grupie trzeciej wzrosły zaledwie o 2,9%, a w grupie czwartej – o 6,8%. Wskazuje to na znaczącą różnicę dynamiki dochodów w jednostkach znajdujących się w dolnej i górnej połowie rankingu województw, uszeregowanych według dochodów *per capita* w 2018 r. Jeszcze większe różnice dotyczyły wzrostu dochodów pomiędzy 2018 r. a 2022 r. Podczas gdy dochody *per capita* województw z grupy pierwszej były w 2022 r. realnie o 29,9% wyższe niż w 2018 r., to w grupie trzeciej dochody te zmniejszyły się średnio o 1%.

Po wyeliminowaniu z obliczeń efektu zmiany liczby mieszkańców, spadek średnich dochodów w grupie trzeciej wyniósł pomiędzy 2018 r. a 2022 r. 2,1%. W tym czasie w pozostałych grupach średnie dochody realnie wzrosły: od 26,5% w grupie pierwszej do 8,3% w grupie czwartej.

Przechodząc do analizy dochodów poszczególnych województw, należy wskazać, że spadek średnich dochodów *per capita* w latach 2019-2022 względem dochodów w 2018 r. dotyczył jednego województwa – świętokrzyskiego. Wyniósł on 2,9%. Po wyeliminowaniu wpływu zmiany liczby mieszkańców na obliczenia zaobserwowano, że w ww. okresie realne dochody obniżyły się w trzech województwach. Oprócz świętokrzyskiego były to województwa podkarpackie i podlaskie.

W części województw szczególnie duży spadek dochodów, w porównaniu z 2018 r., nastąpił w 2022 r. W województwie pomorskim dochody *per capita* w 2022 r. były niższe niż w 2018 r. o 6,1%, w województwie świętokrzyskim o 7,5%, a w województwie podlaskim o 19,8%. Po wyeliminowaniu wpływu zmiany liczby mieszkańców na obliczenia zaobserwowano, że w ww. okresie realne dochody obniżyły się w czterech województwach. Należało do nich, oprócz trzech wyżej wymienionych, także województwo podkarpackie. Jedną z głównych przyczyn tego spadku były zmiany w dochodach majątkowych. We wszystkich ww. czterech

województwach nastąpił bowiem w omawianym okresie silny spadek dochodów z tego tytułu⁵¹.

We wszystkich województwach średnie dochody *per capita* z tytułu PIT w latach 2019-2022 były realnie wyższe niż w 2018 r. Po wyeliminowaniu wpływu zmiany liczby mieszkańców na obliczenia stwierdzono nieznaczny, realny spadek dochodów województwa śląskiego z tytułu PIT – o 0,1% – oraz wzrost dochodów z tego tytułu w pozostałych 15 województwach. Porównanie samego 2022 r. z 2018 r. wskazuje, że dochody *per capita* z tytułu PIT wzrosły realnie we wszystkich województwach, ale skala tego wzrostu była bardzo zróżnicowana: od 3,5% w województwie mazowieckim do ponad 60% w województwie podlaskim, świętokrzyskim i opolskim, a także 57,4% w województwie lubuskim. Warto dodać, że były to województwa z najmniejszą liczbą mieszkańców, co może wskazywać na preferencyjne traktowanie małych województw przy podziale dodatkowych środków z tytułu PIT. Potwierdzają to dane dotyczące podziału tych środków pomiędzy województwa w 2022 r. Aż 11 województw otrzymało kwotę w wysokości minimalnego progu wsparcia 32 676 640,94 zł, a w dwóch kolejnych kwota ta nie przekraczała 40 mln zł. Tylko trzy województwa – mazowieckie, śląskie i wielkopolskie – miały istotnie wyższe dodatkowe dochody. Taki podział dochodów był szczególnie korzystny dla małych województw. Na przykład województwa łódzkie i pomorskie, które w 2022 r.⁵² miały po blisko 2,4 mln mieszkańców, otrzymały dodatkową kwotę z tytułu PIT w takiej samej wysokości co województwa opolskie i podlaskie, mające mniej niż milion mieszkańców.

Dyrektor Departamentu ST, odnosząc się do wyników powyższych obliczeń, podał między innymi, że kształtowanie się dochodów poszczególnych rodzajów JST w ostatnich latach było efektem przede wszystkim sytuacji makroekonomicznej oraz funkcjonowania przepisów w zakresie ustalania subwencji, wpłat oraz dochodów z tytułu udziału w PIT i CIT, z uwzględnieniem dodatkowych transferów wspierających samorządy, mających na względzie zapewnienie zrównoważonego rozwoju JST. Wskazał też, że na etapie projektowania ocenianych przez NIK rozwiązań nie było możliwe uzyskanie takich wyników, jakie można otrzymać obecnie, mając komplet danych i możliwość ich pełnej analizy oraz oceny.

Zdaniem NIK na kształtowanie się dochodów poszczególnych rodzajów JST znaczący wpływ miało również wprowadzenie zmian podatkowych będących realizacją Programu Polski Ład. W dużej mierze negatywne zjawiska po stronie dochodów własnych JST były efektem działań realizowanych lub inicjowanych w Ministerstwie Finansów. Wprowadzenie Programu Polski Ład oraz przekazywanie jednostkom samorządu terytorialnego wpływów z PIT w wielkościach, które zostały zaplanowane w oparciu o istotnie zaniżoną prognozę inflacji, a nie w wielkościach wykonanych, spowodowało obniżenie się realnych wpływów z tego tytułu. W dużej części jednostek spadek tych wpływów został zrekompensowany zwiększonymi dochodami z budżetu państwa i innymi transferami środków z podsektora rządowego, jednak w niektórych jednostkach rekompensata utraconych dochodów z tytułu PIT była niepełna. Warto dodać, że w związku z większym zakresem zadań, zwłaszcza realizowanych przez gminy, utrzymanie się realnych dochodów na niezmiennym poziomie nie zapewniało JST niepogorszenia się ich sytuacji finansowej. NIK wskazuje zwłaszcza na bardzo niską dynamikę realnych dochodów miast na prawach powiatu, co wynikało w znaczącym stopniu z podziału środków pomiędzy JST niekorzystnego dla części tych jednostek.

(akta kontroli: tom IV str. 78-81, 104-126, 194-217, 220-224 pliki 1, 9-10)

⁵¹ Analiza nie obejmowała dotacji celowych na zadania zlecone.

⁵² Stan na 30 czerwca.

1.5 Narzędzia wsparcia finansowego JST opracowane w Ministerstwie Finansów w latach 2021-2023

1.5.1. Uzupelnienie subwencji ogólnej w 2021 r.

W nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2021⁵³ zaplanowano przekazanie jednostkom samorządu terytorialnego z budżetu państwa dodatkowych 12 mld zł, z tego 8 mld zł tytułem rekompensaty za zmniejszone dochody w następstwie wprowadzenia z początkiem 2022 r. Programu Polski Ład, a 4 mld zł na inwestycje wodno-kanalizacyjne. Podział kwoty 4 mld zł pomiędzy gminy był związany z dostępnością wodociągów i sieci kanalizacyjnej, dlatego w kontroli skupiono się na sposobie podziału pozostałej kwoty, równej 8 mld zł, która miała być związana z rekompensatą ubytków na skutek planowanej obniżki wpływów z PIT. Algorytm podziału tej kwoty został określony w art. 8 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw.

Kwota 8 mld zł została podzielona wstępnie na trzy części, pomiędzy gminy, powiaty i województwa, proporcjonalnie do prognozowanych dochodów z tytułu udziału w podatku PIT w 2022 r. oraz proporcjonalnie do ustawowych udziałów tych trzech typów JST. Udział gmin wyniósł 76,4%, udział powiatów 20,4%, a udział województw 3,2%. Na skutek podziału środków gminom przypadło w udziale 6112 mln zł, powiatom 1632 mln zł, a województwom 256 mln zł.

Podział ww. kwoty na trzy części proporcjonalnie do planowanych wpływów z PIT był uzasadniony tym, że dodatkowe środki stanowiły rekompensatę ubytku w tym podatku na skutek zmian systemowych. Natomiast niespójna z logiką tego podziału była alokacja środków pomiędzy poszczególne jednostki, która opierała się na innych kryteriach niż wielkość planowanych wpływów z PIT.

Przy podziale środków pomiędzy gminy obliczono wskaźnik zamożności. W liczniku tego wskaźnika znalazła się suma planowanych na 2022 r. dochodów z PIT i CIT, pozostałych dochodów podatkowych wykonanych w 2020 r. oraz planowanych na 2022 r. wielkości części wyrównawczej i części równoważącej subwencji ogólnej, pomniejszona o obowiązkowe wpłaty do budżetu państwa (tzw. janosikowe) i podzielona przez liczbę mieszkańców w 2020 r. W mianowniku znalazła się średnia dla wszystkich gmin, obliczona w analogiczny sposób. W celu ustalenia udziału poszczególnych gmin w dodatkowej kwocie subwencji ogólnej planowanej na 2022 r. dochody z PIT pomnożono przez wskaźnik zamożności, co oznaczało, że gminom z wyższymi dochodami w przeliczeniu na jednego mieszkańca zmniejszono przyznaną kwotę, a gminom z niższymi od średnich dochodami na jednego mieszkańca ją zwiększano.

Na tym korekty w obliczeniach się jednak nie kończyły, bo do wyżej opisanego mechanizmu dodano warunek, że wielkość wsparcia dla gminy nie może być niższa od 305 600 zł ani wyższa od 305 600 000 zł⁵⁴.

Przyjęty dla gmin algorytm w szczególnym stopniu dyskryminował Warszawę, czyli jedną z gmin narażonych w wysokim stopniu na utratę części dochodów w wyniku wprowadzenia Programu Polski Ład. Należy wspomnieć, że w 2021 r. średni udział dochodów z PIT w dochodach ogółem (bez dotacji na zadania zlecone) wynosił 29% w miastach na prawach powiatu i 21% w pozostałych gminach, tymczasem

⁵³ Ustawa z dnia 1 października 2021 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2021 (Dz. U. poz. 1900).

⁵⁴ Zgodnie z art. 8 ust. 10 pkt 1 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw, kwota środków finansowych na uzupełnienie subwencji ogólnej dla gminy nie może być mniejsza niż 0,005% i większa niż 5% kwoty środków, o których mowa w ust. 4 pkt 1, dla wszystkich gmin.

w Warszawie dochody z PIT stanowiły 36% dochodów ogółem. Mimo że Warszawa była więc w znacznie większym stopniu niż średnio inne gminy narażona na zmniejszenie się dochodów z PIT, tylko wobec niej zastosowano podwójny mechanizm dyskryminacyjny przy obliczaniu należnej kwoty. Po pierwsze, tak jak w przypadku innych gmin o dochodach powyżej średniej, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, dokonano zmniejszenia, o wskaźnik zamożności, kwoty skorygowanych dochodów z PIT, stanowiącej podstawę obliczenia dodatkowej kwoty subwencji. Po drugie zastosowano ograniczenie kwotowe w wysokości 305,6 mln zł, które *de facto* dotyczyło wyłącznie Warszawy. W efekcie dodatkowa kwota subwencji przyznana Warszawie z puli środków dla gmin na łagodzenie skutków wprowadzenia Programu Polski Ład wyniosła, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, 170 zł, przy średniej dla wszystkich gmin na poziomie 160 zł na mieszkańca. Dla porównania Poznań, który nie podlegał ograniczeniu kwotowemu, otrzymał z puli gminnej 193 zł *per capita*, Kraków 221 zł *per capita*, Łódź 209 zł *per capita*, Wrocław 218 zł *per capita*, Gdańsk 184 zł *per capita*, Białystok 210 zł *per capita*, Lublin 196 zł *per capita*, a Rzeszów 194 zł *per capita*.

Dyrektor Departamentu ST poinformował, że przekazanie środków w formie uzupełnienia subwencji ogólnej odbywało się niezależnie od systemu korekcyjno-wyrównawczego, dlatego uzasadnione było wprowadzenie, w algorytmie podziału środków, korekty związanej z poziomem zamożności poszczególnych jednostek.

NIK podziela opinię o zasadności wprowadzenia mechanizmu korekcyjno-wyrównawczego, wskazując jednakże, że w opisywanym algorytmie mechanizm ten był znacznie silniejszy od stosowanego względem dochodów podatkowych, gdyż miał zastosowanie nawet w przypadku nieznacznego odchylenia od średniej dla wszystkich gmin. Na przykład wskaźnik zamożności obliczony dla gminy Prószków z województwa świętokrzyskiego był wyższy od średniej zaledwie o 1%, a mimo to w obliczeniach przyjęto o 1% niższą kwotę skorygowanych dochodów z PIT w stosunku do dochodów planowanych na 2022 r. Dla jednostek, które miały wyższy wskaźnik zamożności, dokonywano odpowiednio większej korekty.

Mimo że już sam mechanizm korekcyjno-wyrównawczy był bardzo silny, to jeszcze dodatkowo zastosowano minimalną gwarantowaną kwotę wsparcia oraz – w przypadku Warszawy – limit wsparcia. Z informacji przekazanych przez Dyrektora Departamentu ST wynika, że konkretne wielkości kwoty minimalnej i limitu dla Warszawy nie wynikały z analiz Departamentu ST, lecz były wynikiem decyzji nadzorującego ten departament Sekretarza Stanu, Sebastiana Skuzy, który konsultował opisywany algorytm najprawdopodobniej z Kancelarią Prezesa Rady Ministrów. Co więcej Dyrektor Departamentu ST przyznał, że najbardziej logicznym rozwiązaniem był podział środków w oparciu o planowane dochody z PIT, z uwzględnieniem wskaźnika zamożności, a więc bez górnej i dolnej granicy wsparcia. Sekretarz Stanu wskazał, że konsultował ten algorytm z Prezesem Rady Ministrów, Mateuszem Morawieckim.

Niejasny był także mechanizm wprowadzenia minimalnej, gwarantowanej kwoty wsparcia, z którego korzystały nie tylko gminy mniej zamożne, ale również gminy, którym obniżono wsparcie na skutek zastosowania wskaźnika zamożności, jak w przypadku Krynicy Morskiej. Zastosowanie w jednym algorytmie dwóch częściowo przeciwstawnych mechanizmów (korekcyjno-wyrównawczego i zwiększającego wsparcie do kwoty minimalnej) powodowało, że cel podziału stawał się niejasny, zwłaszcza że – jak wskazał Dyrektor Departamentu ST – ustalenie wielkości minimalnego wsparcia nie wynikało z analiz tego departamentu. Sekretarz Stanu poinformował, że zapewnienie mniejszym samorządom minimum wsparcia miało na celu umożliwienie rozwoju jednostkom mniej zamożnym i realizację zasady

zrównoważonego rozwoju, należy jednak wskazać, że wskaźniki zamożności nie były brane pod uwagę w tym mechanizmie.

Zdaniem NIK sposób podjęcia decyzji o podziale środków wskazuje na stosowanie subiektywnych, nieprzejrzystych kryteriów, których jednym z głównych celów było zmniejszenie środków dla Warszawy i przekazanie ich innym, przede wszystkim małym gminom, nawet jeżeli gminy te miały w przeliczeniu na jednego mieszkańca większe dochody od Warszawy. NIK podziela opinię Dyrektora Departamentu ST, że najbardziej logiczny byłby algorytm oparty o planowane dochody z PIT z uwzględnieniem wskaźnika zamożności, przy czym – zdaniem NIK – skala tej korekty powinna być porównywalna ze skalą korekty przewidzianą dla dochodów podatkowych. Natomiast dodanie górnej i dolnej kwoty wsparcia było, z punktu widzenia logiki zaproponowanych przez Departament ST rozwiązań, niezasadne i ukierunkowane na zmniejszenie środków Warszawie.

W powiatach podzielono środki w analogiczny sposób, co w gminach, przy czym wysokość kwoty gwarantowanej ustalono na 408 000 zł, a limit na 163 200 000 zł.⁵⁵ Żadna jednostka nie osiągnęła tego limitu, co oznacza, że jego wprowadzenie nie miało sensu. Warszawa otrzymała 161 938 470 zł, czyli o blisko 1,3 mln zł mniej niż wynosił limit. Średnia kwota z puli środków dla powiatów wyniosła, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, 43 zł. Największą kwotę *per capita*, 91 zł, otrzymał powiat piaseczyński, a najmniejszą – 12 zł – powiat szydłowiecki. Warszawa otrzymała kwotę *per capita* niewiele mniejszą niż powiat piaseczyński (90 zł).

W województwach przyjęto kwotę gwarantowaną w wysokości 6 400 000 zł. Kwotę taką otrzymały cztery województwa: lubuskie, opolskie, podlaskie i świętokrzyskie. Natomiast limit ustalono na 38 400 000 zł.⁵⁶ Tak jak w przypadku gmin, limit ustalono *de facto* tylko dla jednego województwa – mazowieckiego. W wyniku zastosowania przez Ministerstwo Finansów mechanizmu podwójnie dyskryminującego województwo mazowieckie, znalazło się ono dopiero na piątym miejscu pod względem dodatkowych dochodów *per capita*, mimo że miało zdecydowanie najwyższe planowane dochody z PIT *per capita* (69 zł; drugie pod tym względem województwo dolnośląskie miało dochody *per capita* z tego tytułu w wysokości 49 zł). Województwo mazowieckie było też, wraz z województwem śląskim, najbardziej narażone na negatywny efekt wprowadzenia Programu Polski Ład, gdyż udział PIT w dochodach ogółem tych województw (bez dotacji na zadania zlecone) przekraczał 11%.

Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu ST wynika, że decyzję w sprawie wprowadzenia limitu dla Województwa Mazowieckiego i ustalenia jego wysokości zakomunikował Sekretarz Stanu, Sebastian Skuza. Nie wynikała ona z analiz prowadzonych w tym departamencie. Sekretarz Stanu poinformował, że nie pamięta, dlaczego polecił dodatkowo zmniejszyć wsparcie dla tego województwa oraz dla Warszawy.

We wcześniejszych wyjaśnieniach Dyrektor Departamentu ST informował, że wprowadzenie minimalnych i maksymalnych wartości wsparcia zmniejszało dysproporcje dochodowe między JST z uwagi na to, że dodatkowe uzupełnienia dochodów – z racji ich wprowadzania w ciągu roku budżetowego – następowały co do zasady poza mechanizmami wyrównawczymi i równoważącymi. Przyjęte wartości

⁵⁵ Zgodnie z art. 8 ust. 10 pkt 2 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw kwota środków finansowych na uzupełnienie subwencji ogólnej dla powiatu nie może być mniejsza niż 0,025% i większa niż 10% kwoty środków, o których mowa w ust. 4 pkt 2, dla wszystkich powiatów.

⁵⁶ Zgodnie z art. 8 ust. 10 pkt 3 ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw kwota środków finansowych na uzupełnienie subwencji ogólnej dla województwa nie może być mniejsza niż 2,5% i większa niż 15% kwoty środków, o których mowa w ust. 4 pkt 3, dla wszystkich województw.

realizowały ideę zrównoważonego rozwoju i zmierzały generalnie do relatywnie większego wsparcia samorządów słabszych ekonomicznie, niestanowiących silnych ośrodków rozwoju gospodarczego.

Zdaniem NIK stosowanie ww. wartości w celu zmniejszania dysproporcji dochodowych było niecelowe. Istnieje grupa jednostek, którym zwiększono wsparcie do kwoty minimalnej, mimo że miały wysokie dochody w przeliczeniu na jednego mieszkańca, czasem nawet wyższe niż Warszawa, wobec której stosowano z kolei górne limity ograniczające wysokość wsparcia. Z tego powodu małych gmin nie można utożsamiać z jednostkami słabszymi ekonomicznie.

Warto zwrócić uwagę, że dodatkowe wsparcie z budżetu państwa zostało przekazane JST pod koniec 2021 r. Miało ono służyć dofinansowaniu zadań realizowanych w 2022 r. Jak wskazała NIK w wystąpieniu pokontrolnym do Ministra Finansów po kontroli P/21/012 – *Opracowanie ustaw budżetowych na lata 2021-2022, zaplanowanie w nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2021 wydatków na zadania realizowane w latach następujących nastąpiło z pominięciem zasady realności budżetu państwa, która postuluje maksymalną precyzję w ustaleniu wielkości wydatków budżetowych na podstawie rzeczywistych potrzeb, jak również zaburzało przejrzystość i porównywalność budżetów w kolejnych latach. Wydatki budżetu państwa powinny mieć odzwierciedlenie w rzeczywistej realizacji zadań publicznych w danym roku budżetowym, a nie polegać jedynie na przesuwaniu środków z budżetu państwa do państwowych funduszy celowych lub innych jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych*⁵⁷.

(akta kontroli: tom IV str. 1-10, 82-92, 104-126, 194-217, 220-224 pliki 9, 16-17, str. 306-317)

1.5.2. Zwiększenie udziału we wpływach z PIT w 2022 r.

Zgodnie z art. 70j uodjst, jednostki samorządu terytorialnego miały otrzymać w 2022 r. dodatkowe dochody z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w łącznej wysokości 13 673 000 000 zł. Kwotę tę podzielono na dwie podstawowe części:

- 7 793 172 696 zł – proporcjonalnie do wysokości planowanych na 2023 r. dochodów JST z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych,
- 5 879 827 304 zł – jako uzupełnienie wpływów z PIT dla gmin, powiatów i województw, w których planowane na rok 2023 dodatkowe dochody z tego tytułu, pochodzące z podziału kwoty wskazanej w poprzednim *tiret*, były niższe odpowiednio od: 2 888 418,57 zł, 6 076 607,20 zł i 32 676 640,94 zł.

W 2023 r. udziały gmin, powiatów i województw w dochodach z PIT miały wynieść odpowiednio 38,40%, 10,25% i 1,60%, czyli łącznie 50,25%⁵⁸. Ustalona na podstawie tych wielkości struktura podziału środków pomiędzy ww. trzy grupy JST wyniosła 76,42%, 20,40% i 3,18%.

Natomiast rzeczywista struktura podziału kwoty 7 793 172 696 zł według rodzajów JST była następująca:

- 73,37% przypadło w udziale gminom,
- 21,05% przypadło w udziale powiatom,

⁵⁷ Str. 45. Źródło: <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/21/012/KBF>

⁵⁸ Art. 4 ust. 2, z zastrzeżeniem art. 89, art. 5 ust. 2 i art. 6 ust. 2 uodjst, informacja Ministerstwa Finansów o wielkości udziału gmin we wpływach z podatku PIT w 2023 r. zamieszczona na stronie internetowej <https://www.gov.pl/web/finanse/wielkosc-udzialu-gmin-we-wplywach-z-podatku-pit-w-2023-r-wyniesie-3840>.

– 5,58% przypadło w udziale województwom.

Oznacza to, że gminy otrzymały o ponad 3 punkty procentowe mniejszy udział w powyższej kwocie, podczas gdy powiaty i województwa otrzymały większy udział niż wynikał ze struktury planowanych wpływów z PIT w 2023 r., odpowiednio o 0,65 i 2,40 punktu procentowego.

Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu ST wynikało, że różnica ta była efektem ustalenia ww. kwoty w sposób odpowiadający wysokości subwencji rozwojowej obliczonej na 2023 r. W konsekwencji struktura podziału środków na rodzaje samorządów nieznacznie odbiegała od struktury podziału standardowych dochodów z udziału w PIT na samorzady.

Zdaniem NIK powyższe wyjaśnienia stanowią jeden z dowodów na to, że środki przekazane samorządom w 2022 r. jako dodatkowy udział w PIT nie stanowiły w rzeczywistości dodatkowego udziału w ich wpływach z tego podatku, lecz rodzaju subwencji ogólnej, której jednak nie wykazano jako subwencji, lecz jako dochody własne. Takie ujęcie nie miało uzasadnienia ekonomicznego ze względu na charakter tych środków, zbliżony do części rozwojowej subwencji ogólnej.

Po podziale ww. kwoty na trzy części: gminną, powiatową i wojewódzką, każdą z tych części podzielono pomiędzy jednostki zgodnie z ich udziałem w wydatkach majątkowych odpowiednio gmin, powiatów i województw ogółem.

Porównując planowane na 2022 r. dochody poszczególnych gmin z tytułu PIT, obliczone jako 38,34% wpływów z tego tytułu od podatników zamieszkujących daną gminę, z dodatkowymi środkami z tytułu PIT obliczonymi na podstawie art. 70j uodjst, zaobserwowano duże zróżnicowanie jednostek pod względem dodatkowego udziału w PIT. Średnio dodatkowy udział gmin w planowanych wpływach z PIT wyniósł 9,5%. Najmniejszy dodatkowy udział w PIT – 3,8% – zaobserwowano w Chojnicach (gmina wiejska), a najwyższy – 235,9% – w Przytułach. Udział budżetu państwa we wpływach z PIT wynosił w 2022 roku 49,81%⁵⁹ i taki też udział można było maksymalnie przekazać poszczególnym JST, żeby miało sens nazywanie tych środków udziałem w PIT. Biorąc pod uwagę, że w 467 gminach dodatkowy udział przewyższał 49,81%⁶⁰, można wskazać, że nazywanie tych środków dodatkowym udziałem w PIT było nieuprawnione, gdyż całkowity udział w tym podatku nie mógł przekroczyć 100%. Co więcej, w przypadku 70 gmin kwota samego tylko dodatkowego udziału w PIT byłaby wyższa od 100% planowanych na obszarze tych jednostek wpływów w PIT. We wspomnianej wyżej gminie Przytuły łączny udział podstawowego i dodatkowego udziału w PIT byłby bliski trzykrotności całkowitych planowanych wpływów z PIT od podatników zamieszkujących tę gminę. Wskazuje to, że nazywanie dodatkowych środków przekazywanych JST na podstawie art. 70j uodjst dodatkowym udziałem w PIT nie miało odzwierciedlenia w rzeczywistych wpływach. Środki te nie miały charakteru dochodów własnych JST, do których zalicza się udział we wpływach z PIT, lecz stanowiły formę subwencji ogólnej z elementami dotacji celowej, jako że samorzady zostały zobligowane do przeznaczenia 15% tych środków w latach 2022-2027 na zadania wskazane w art. 70k ust. 1 uodjst⁶¹. Jednostki, które nie zastosują się do ww. przepisu, mają – zgodnie z art. 70k ust. 3 uodjst – utracić prawo do otrzymania w 2029 r. środków z rezerw subwencji ogólnej.

⁵⁹ 100% - 38,34% (udział gmin) – 10,25% (udział powiatów) – 1,60% (udział województw).

⁶⁰ Po uwzględnieniu dodatkowego udziału w PIT powiatów i województw, pomniejszającego możliwy do przekazania gminom udział budżetu państwa w PIT, liczba takich gmin byłaby jeszcze większa.

⁶¹ Zadania z zakresu poprawy efektywności energetycznej, rozwoju odnawialnych źródeł energii w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii oraz ograniczenia kosztów zakupu ciepła lub energii ponoszonych przez odbiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 1436, ze zm.).

Warto wskazać, że nawet w przypadku, w którym JST otrzymałyby dodatkowy udział w PIT maksymalnie w kwocie równej udziałowi budżetu państwa z tego tytułu w planowanych wpływach od podatników zamieszkujących te JST (tj. 49,81%), to w dalszym ciągu nieuzasadnione byłoby tak duże zróżnicowanie udziału w tych wpływach poszczególnych jednostek, a nawet same kryteria zróżnicowania tego udziału. Na przykład gmina wiejska Chojnice otrzymałaby najmniejszy z wszystkich gmin w Polsce udział w PIT wynoszący 42,17%, gmina o najwyższych dochodach *per capita*, Kleszczów, otrzymałaby udział wynoszący 54,21%, a wspomniana wyżej gmina Przytuły – udział wynoszący 88,15%.

W powiatach dodatkowe dochody z puli dla powiatów odpowiadały średniemu udziałowi we wpływach z PIT w wysokości 2,6%, przy czym w powiecie sejneńskim otrzymana kwota odpowiadała zwiększonemu udziałowi we wpływach z PIT na poziomie 22%, a w mieście na prawach powiatu Tychy – udziałowi w wysokości zaledwie 1,4%. Mimo że w przypadku powiatów zróżnicowanie dodatkowych udziałów było dużo mniejsze niż w przypadku gmin, to – zdaniem NIK – również było na tyle wysokie (kilkunastokrotne), że nie znajdowało uzasadnienia w sytuacji finansowej poszczególnych jednostek. Trudno też znaleźć uzasadnienie dla przyznania najmniejszego, dodatkowego udziału we wpływach powiatów z PIT Tychom, których wskaźnik dochodów podatkowych w przeliczeniu na jednego mieszkańca był w 2022 r. niższy niż w 22 innych jednostkach.

Dyrektor Departamentu ST podał, że do ustalenia dochodu z tytułu PIT nie ma znaczenia wysokość podatku zapłaconego przez podatników zamieszkałych na obszarze danej gminy, powiatu, województwa. Poinformował, że forma zasilenia samorządów w dodatkowe środki wiązała się z możliwościami legislacyjnymi. W 2022 r. nie było możliwości przekazania dodatkowych środków w formie uzupełnienia subwencji, ponieważ nie dokonano nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2022. Nie było więc możliwości zwiększenia wydatków budżetu państwa w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, a jak wiadomo wydatki ujęte w ustawie budżetowej stanowią nieprzekraczalny limit.

Zdaniem NIK brak związku pomiędzy wysokością podatku płaconego przez podatników z obszaru danej JST a dochodami budżetu tej jednostki z tytułu udziału we wpływach z tego podatku oznacza, że dochodów tych nie można nazywać udziałem we wpływach z PIT ani zaliczać do dochodów własnych, które powinny być powiązane z aktywnością tej jednostki, a szerzej z aktywnością gospodarczą i bazą podatkową na jej terenie. Brak takich związków świadczy o tym, że transfer środków, nazywany dodatkowym udziałem w PIT, w rzeczywistości miał charakter subwencji ogólnej, rozdzielonej między samorządy w oparciu o kryteria określone przez państwo. Jeżeli w 2022 r. nie dokonano nowelizacji ustawy budżetowej, to nie oznacza, że transfer środków mający charakter subwencji ogólnej przestawał być subwencją. To, że określone dochody są zaliczane do dochodów własnych, a inne do subwencji, powinno zależeć od charakteru ekonomicznego tych dochodów.

(akta kontroli: tom IV str. 1-10, 82-92, 104-126, 194-217, 220-224 pliki 5, 9, 14)

1.5.3. Uzupelnienie subwencji ogólnej i środki z jej rezerwy w 2023 r.

Zgodnie z art. 70o⁶² ustawy o dochodach JST, samorządy miały otrzymać w 2023 r. dodatkowe dochody z budżetu państwa w łącznej wysokości 14 083 303 tys. zł z tytułu subwencji ogólnej. Na dochody te składały się kwoty w wysokości:

⁶² Art. 70o – 70u dodane do uodjst ustawą z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2023 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1586).

- 7 500 000 tys. zł, która podlegała podziałowi w sposób określony w art. 70p między jednostki samorządu terytorialnego proporcjonalnie do dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w 2023 r.,
- 3 500 000 tys. zł, która podlegała podziałowi w sposób określony w art. 70q 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,
- 2 000 000 tys. zł, która podlegała podziałowi między gminy w sposób określony w art. 70r,
- 935 437 tys. zł – na zwiększenie rezerwy subwencji ogólnej, o którym mowa w art. 70s, z przeznaczeniem na nagrodę specjalną, o której mowa w art. 92a ust. 1 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela⁶³,
- 935 437 tys. zł – na zwiększenie rezerwy subwencji ogólnej, o którym mowa w art. 70s, z przeznaczeniem na nagrodę specjalną, o której mowa w art. 92a ust. 1 ustawy Karta Nauczyciela.

NIK przeanalizowała podział trzech pierwszych kwot w łącznej wysokości 13 mld zł.

Podział kwoty 7,5 mld zł

Kwota 7,5 mld zł została podzielona pomiędzy trzy rodzaje JST – gminy, powiaty i województwa – proporcjonalnie do ich dochodów ustalonych na rok 2023 z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Dodatkowe dochody dla gmin miały być podzielone pomiędzy poszczególne jednostki proporcjonalnie do wysokości dochodów gmin, ustalonych na rok 2023 z tytułu udziału we wpływach z PIT, przy czym dochody te nie mogły być niższe niż 1500 tys. zł ani wyższe niż 100 000 tys. zł. Odpowiedni algorytm podziału dodatkowych dochodów miał obowiązywać dla powiatów, przy czym dochody te nie mogły być niższe niż 3400 tys. zł ani wyższe niż 55 000 tys. zł, oraz dla województw, przy czym dochody te nie mogły być niższe niż 10 000 tys. zł ani wyższe niż 35 000 tys. zł. Z analizy obliczeń wynika, że zostały one przeprowadzone prawidłowo.

Przyjęcie kwot gwarantowanych, zwiększających w niektórych JST wielkość minimalnego wsparcia, i górnych limitów obniżających kwotę maksymalnego wsparcia spowodowało, że poszczególne gminy, powiaty i województwa różniły się pod względem skali dodatkowego wsparcia w stosunku do planowanych dochodów z PIT.

W przypadku gmin średnie wsparcie z tytułu uzupełnienia subwencji ogólnej, przekazane zgodnie z art. 70o ust. 2 pkt 1 i art. 70p uodjst, odpowiadało udziałowi w planowanych na 2023 r. wpływach z PIT w wysokości 5,6%. Jednakże ze względu na ustanowienie gwarantowanej kwoty i limitu wsparcia, jego rzeczywista skala znacząco się różniła między gminami. Wsparcie zaplanowane do przekazania Warszawie odpowiadało wielkości jej udziału w PIT równego zaledwie 0,8%, czyli było blisko siedmiokrotnie mniejsze, w stosunku do planowanych wpływów z PIT, niż w przypadku średniej dla gmin. Relatywnie niskie wsparcie ustalono również dla Krakowa i Wrocławia. Odpowiadało ono wielkościom udziału tych miast w planowanych wpływach z PIT równym odpowiednio 2,8% i 3,4%, a więc również istotnie niższym od średniej. Z drugiej strony dodatkowe wsparcie zaplanowane dla gmin Przytuły i Krempana było wyższe od 100% udziału tych gmin we wpływach z PIT, co oznacza, że jednostki te otrzymały większe wsparcie tylko z tego jednego tytułu niż otrzymałyby w sytuacji, gdyby wpływy z PIT od podatników z tych gmin w całości

⁶³ Dz. U. z 2023 r. poz. 984, ze zm.

stanowiły ich dochody. Wsparcie zaplanowane dla gminy Przytuły odpowiadało 142 razy większemu udziałowi tej gminy we wpływach z PIT niż wsparcie zaplanowane dla Warszawy w stosunku do planowanych na jej rzecz wpływów z tego podatku. Łącznie 195 gmin miało otrzymać dodatkowe wsparcie wyższe niż ich planowane wpływy z PIT.

Dane te wskazują na skrajnie nierówne podejście przy podziale pomiędzy gminy środków, które zgodnie z art. 70o ust. 2 pkt 1 ustawy o dochodach JST miały być podzielone „proporcjonalnie do dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych”. Skrajnie nieproporcjonalny podział środków został uwzględniony w przyjętym przez Radę Ministrów projekcie ustawy, uchwalonym przez Sejm⁶⁴. Nałożenie górnego limitu kwotowego oznaczało, że na przyjętym rozwiązaniu traciły przede wszystkim duże miasta (Warszawa, Wrocław, Kraków), a nie jednostki najbogatsze, charakteryzujące się najwyższymi dochodami w przeliczeniu na jednego mieszkańca.

Dysproporcje w podziale środków pomiędzy poszczególnymi powiatami były dużo niższe niż w przypadku gmin, choć w dalszym ciągu były znaczące. Najmniejsze wsparcie w stosunku do planowanych wpływów z PIT ponownie otrzymała Warszawa. Wysokość tego wsparcia odpowiadała udziałowi Warszawy we wpływach z PIT (w części powiatowej) równemu 0,5%, skala wsparcia była więc trzykrotnie mniejsza niż średnio w powiatach. Dla porównania najwyższe wsparcie w relacji do planowanych dochodów z PIT otrzymał powiat sejneński. Wsparcie to odpowiadało udziałowi we wpływach z PIT równemu 12,2%, było więc w relacji do tego udziału 26-krotnie większe niż wsparcie Warszawy. W przypadku dwóch powiatów – sejneńskiego i bieszczadzkiego – kwota ich wsparcia była wyższa od ich planowanych dochodów z PIT.

Średnie wsparcie dla województw z tytułu uzupełnienia subwencji ogólnej, przekazane w związku z art. 70o ust. 2 pkt 1 i art. 70p uodjst, odpowiadało udziałowi w planowanych na 2023 r. wpływach z PIT w wysokości 0,2%. Wysokość tego wsparcia odpowiadała, tak jak w przypadku gmin i powiatów, zwiększeniu udziału w PIT o 14,5%.

W przypadku województw dysproporcje w podziale środków pomiędzy poszczególne jednostki, w relacji do planowanych dochodów z PIT, były dużo niższe niż w przypadku powiatów i – zwłaszcza – gmin. Wsparcie przeznaczone dla województwa mazowieckiego odpowiadało wielkości udziału we wpływach z PIT w wysokości około 0,2%, tyle samo (w zaokrągleniu) co wsparcie przeznaczone dla województw: dolnośląskiego, małopolskiego, śląskiego, wielkopolskiego, pomorskiego, łódzkiego i kujawsko-pomorskiego. Najwyższe wsparcie w relacji do planowanych dochodów z PIT otrzymało województwo opolskie. Wysokość tego wsparcia odpowiadała udziałowi we wpływach z PIT równemu około 0,5%. Relatywne wsparcie dla województwa opolskiego było około 3 razy większe niż w przypadku województwa mazowieckiego.

Podział kwoty 3,5 mld zł

Zgodnie z art. 70q ustawy o dochodach JST, ww. kwota podlega podziałowi pomiędzy gminy, powiaty i województwa proporcjonalnie do wysokości udziału kwoty dochodów ustalonych na 2023 r. z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych gmin, powiatów i województw w łącznej kwocie dochodów wszystkich jednostek samorządu terytorialnego z tego tytułu. Zasady podziału kwoty na trzy główne części są więc takie same jakie były w przypadku podziału kwoty 7,5 mld zł.

⁶⁴ <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3323>

Zasady podziału kwoty 2 674 626 866 zł dla gmin zostały określone w art. 70q ust. 2 i 3 uodjst. Kwotę tę należało rozdzielić między gminy, w których dochody podatkowe, powiększone o wskazane w tym przepisie części subwencji ogólnej oraz pomniejszone o wpłaty, o których mowa w art. 29 uodjst⁶⁵, w przeliczeniu na jednego mieszkańca gminy, były niższe od 110% średnich dochodów wszystkich gmin z tych samych tytułów, w przeliczeniu na jednego mieszkańca kraju. Ww. kwotę miano rozdzielać proporcjonalnie do udziału kwoty stanowiącej wyrównanie do 110% średnich dochodów w łącznej kwocie tego wyrównania dla gmin spełniających warunek wsparcia. W analogiczny sposób podzielono środki pomiędzy powiaty i województwa. Obliczenia zostały wykonane poprawnie, w oparciu o dane GUS i dane opublikowane wcześniej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów dotyczące planowanych: kwot subwencji, udziałów we wpływach z PIT i CIT oraz wpłat do budżetu państwa na część równoważącą lub regionalną subwencji ogólnej.

Podział kwoty 2 mld zł

Zgodnie z art. 70o ust. 2 pkt 3 uodjst, dla gmin przeznaczono dodatkowe środki w łącznej wysokości 2 mld zł. Sposób podziału tych środków wskazano w art. 70r tej ustawy. Kwota 750 mln zł miała zostać rozdzielona między gminy o liczbie mieszkańców od 10 001 do 40 000, kwota 1000 mln zł – pomiędzy gminy o liczbie mieszkańców od 40 001 do 100 000, a kwota 250 mln zł – pomiędzy gminy o liczbie mieszkańców od 101 000 do 150 000, proporcjonalnie do udziału wydatków majątkowych gminy w wydatkach majątkowych wszystkich gmin z danej grupy w latach 2020-2022.

Należy zauważyć, że z podziału środków zostały wykluczone gminy o liczbie mieszkańców do 10 tys. i powyżej 150 tys., czyli z gmin małych i z gmin największych. Takie rozwiązanie było dyskryminujące dla małych i dla największych gmin, a w szczególności dla tych gmin, które nie otrzymały żadnych środków z tego tytułu mimo zbliżonej liczby mieszkańców do gmin, które takie wsparcie otrzymały. Na przykład środki przyznano gminie Grębów, zamieszkaney przez 10 010 mieszkańców, a nie przyznano gminie Bieliny zamieszkaney przez 9984 mieszkańców. W tym wypadku różnica 26 mieszkańców przesądziła o tym, że jedna gmina otrzymała środki, a druga już nie. Podobnie środki przyznano dla Bytomia zamieszkanego przez blisko 150 tys. osób, a nie przyznano dla Zabrze zamieszkanego przez niewiele więcej osób.

Dyrektor Departamentu ST poinformował, że podział środków pomiędzy JST dokonany na podstawie art. 70r uodjst powinien być rozpatrywany łącznie z innymi rozwiązaniami wprowadzonymi ustawą z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2023 oraz niektórych innych ustaw. Przepis art. 70p uodjst wprowadził minimalne kwoty wsparcia gmin, powiatów i województw, na czym w szczególności skorzystały gminy o mniejszej liczbie ludności. Gminy powyżej 150 tys. mieszkańców otrzymały środki na podstawie art. 70u tej ustawy. Ponadto gminy do 10 tys. mieszkańców lub powyżej 150 tys. mieszkańców otrzymały z budżetu państwa dodatkowe środki z rezerwy subwencji ogólnej.

Odnosząc się do tych wyjaśnień należy wskazać na nadmierne skomplikowanie i związaną z nim nieprzejrzystość systemu wsparcia dla JST. Podział środków, o których mowa w art. 70r uodjst, odbywał się zgodnie z innymi kryteriami niż środki, o których mowa w art. 70p tej ustawy. Jeszcze inne kryteria obowiązywały przy podziale środków, o których mowa w art. 70u, który nie był skierowany tylko do gmin o liczbie mieszkańców powyżej 150 tys., a co ważniejsze największe miasta tych

⁶⁵ Obowiązkowe wpłaty do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej.

środków w ogóle nie otrzymały. Wykluczanie części gmin z podziału środków tylko dlatego, że mogły skorzystać z innego narzędzia wsparcia świadczy o niedopracowaniu tych rozwiązań, zwłaszcza że nie wyjaśniono, dlaczego za przedział wsparcia, o którym mowa w art. 70r uodjst, wybrano 10 tys. – 150 tys. mieszkańców, a nie jakiś inny.

Gdyby kryterium wydatków majątkowych z lat 2020-2022 zastosować nie tylko do gmin wymienionych w art. 70r uodjst, ale także do gmin do 10 tys. mieszkańców i powyżej 150 tys. mieszkańców, oraz gdyby wziąć pod uwagę także inne środki wskazane w powyższych wyjaśnieniach Dyrektora Departamentu ST⁶⁶, to okazałoby się, że gminy o liczbie mieszkańców przekraczającej 150 tys. otrzymały zaledwie 13,9% środków, mimo że ich udział w wydatkach majątkowych gmin wynosił 27,5%. Wbrew temu, co wskazano w wyjaśnieniach, nieprzyznanie dużym miastom środków, o których mowa w art. 70r uodjst, nie zostało im zrekompensowane wyższym udziałem w podziale innych środków.

Dyrektor Departamentu ST podał, że pomysł, żeby z podziału środków, o których mowa w art. 70r ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, wyłączyć jednostki o liczbie mieszkańców do 10 tys. osób i powyżej 150 tys. osób, był sugestią nadzorującego Sekretarza Stanu, Sebastiana Skuzy, po konsultacjach z jego przełożonymi. W pierwszym wariantcie proponowanym przez Departament ST i zaakceptowanym przez Sekretarza Stanu nie było takich rozwiązań. Ustalenie konkretnych przedziałów, do których było kierowane wsparcie finansowe, nie było efektem obliczeń w Departamencie ST. Sekretarz Stanu poinformował, że najmniejsze jednostki otrzymały duże wsparcie poprzez inne mechanizmy, natomiast wsparcie dla dużych miast ograniczono po to, aby nie otrzymały zbyt dużo względem mniejszych jednostek.

Podział środków pomiędzy trzy ww. grupy gmin⁶⁷ został przeprowadzony według innych kryteriów, niż podział środków wewnątrz każdej z tych grup. Ten drugi podział przeprowadzono proporcjonalnie do udziału wydatków majątkowych. Natomiast alokacja środków pomiędzy trzy grupy miała charakter uznaniowy, niewynikający z obliczeń. Warto zauważyć, że po zsumowaniu wydatków majątkowych gmin za lata 2020-2022 (w gminach od 10 001 do 150 000 mieszkańców) struktura tych wydatków według trzech grup gmin określonych ze względu na liczbę mieszkańców wyglądała następująco:

- wydatki majątkowe gmin o liczbie mieszkańców od 10 001 do 40 000 stanowiły 65,2% sumy,
- wydatki majątkowe gmin o liczbie mieszkańców od 40 001 do 100 000 stanowiły 23,9% sumy,
- wydatki majątkowe gmin o liczbie mieszkańców od 100 001 do 150 000 stanowiły 10,9% sumy.

Natomiast w art. 70r ust. 1 uodjst wskazano następujący podział środków pomiędzy te trzy grupy:

- gminom o liczbie mieszkańców od 10 001 do 40 000 przyznano 37,5% środków,
- gminom o liczbie mieszkańców od 40 001 do 100 000 przyznano 50% środków,
- gminom o liczbie mieszkańców od 100 001 do 150 000 przyznano 12,5% środków.

Z porównania tych dwóch struktur wynika, że gminom o liczbie mieszkańców od 40 001 do 100 000 mieszkańców przyznano nieproporcjonalnie dużo większe wsparcie niż wynikało ze struktury wydatków majątkowych. Odbyłoby się do kosztu gmin o liczbie mieszkańców z gmin mniejszych, liczących od 10 001 do 40 000

⁶⁶ Środki, o których mowa w art. 70p, 70t i 70u uodjst.

⁶⁷ 10-40 tys. mieszkańców, 40-100 tys. mieszkańców i 100-150 tys. mieszkańców.

mieszkańców. Wsparcie tych gmin było aż o 27,7 punktów procentowych niższe niż wynikało ze struktury wykonania wydatków majątkowych w latach 2020-2022, według trzech omawianych grup gmin, natomiast wsparcie dla gmin o liczbie mieszkańców od 40 001 do 100 000 było o 26,1 punktów procentowych wyższe niż wynikało z tej struktury, a wsparcie dla gmin o liczbie mieszkańców od 100 001 do 1500 000 było wyższe o 1,6 punktu procentowego.

Dyrektor Departamentu ST podał, że średnie gminy mają bardzo duże znaczenie w rozwoju kraju. Wsparcie dla takich jednostek powinno przyczynić się do wzmocnienia ich potencjału ekonomicznego, poprawić ich funkcjonowanie i być zachętą do aktywności w regionie.

Zdaniem NIK dla rozwoju kraju duże znacznie mają wszystkie gminy, nie tylko średnie, ale również małe, a także duże miasta. Jeżeli za kryterium podziału środków pomiędzy poszczególne gminy przyjęto wydatki majątkowe zrealizowane w trzech poprzednich latach, to trudno znaleźć uzasadnienie, dla którego podział środków pomiędzy trzy wyróżnione w art. 70r uodjst grupy gmin opierał się na innym, nieprzejrzywym kryterium.

Warto zauważyć, że wyjaśnienie odnoszące się do konstrukcji algorytmu podziału środków z RFIL w 2020 r. dostarczało argumentów na rzecz odwrotnego działania. Dyrektor Departamentu ST wskazał bowiem odnośnie tamtych środków, że algorytm podziału zawierający gwarantowaną kwotę wsparcia dla małych gmin i limit wsparcia dla największych miast wpisywał się w zasadę zrównoważonego rozwoju. Szczególnie wspierano gminy mniejsze, mające mniejsze szanse na rozwój. Takie podejście powinno, zdaniem Dyrektora, przyczynić się do większej aktywności ekonomicznej w małych jednostkach oraz do szybszego ich rozwoju.

Z analizy danych ujętych w obliczeniach, w oparciu o które dokonano podziału kwot wymienionych w art. 70r ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, wynika, że do obliczeń tych przyjęto wydatki majątkowe w innych kwotach niż wynika z baz danych sporządzonych na podstawie sprawozdań budżetowych oraz z informacji za poszczególne lata o wykonaniu budżetów JST, dołączanych do sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Wynikało to z przyjęcia w obliczeniach, zgodnie z art. 70r ust. 2 uodjst, danych ze sprawozdań uwzględniających korekty wprowadzone po sporządzeniu ww. informacji.

Ministerstwo Finansów, po wprowadzeniu do arkusza obliczeniowego skorygowanych danych o wydatkach majątkowych gmin w latach 2020-2022 i liczbie ludności według stanu na 31 grudnia 2022 r.⁶⁸, prawidłowo obliczyło kwoty wsparcia dla poszczególnych gmin.

Skutki finansowe algorytmu podziału środków zastosowanego w 2023 r.

Podsumowując analizę dotyczącą wszystkich wyżej wymienionych elementów wsparcia finansowego JST w 2023 r., należy wskazać, że łączna skala tego wsparcia dla poszczególnych jednostek była bardzo zróżnicowana. Odnosząc te środki do planowanych wpływów z PIT, można wskazać, że spośród gmin relatywnie najmniejsze wsparcie przyznano Warszawie⁶⁹, dla której dodatkowe środki stanowiły odpowiednik zwiększenia udziałów we wpływach z PIT o 0,8%. W przypadku Krakowa środki te stanowiły odpowiednik zwiększenia udziałów w PIT o 2,8%, a w przypadku Wrocławia – o 3,4%. Z drugiej strony w przypadku dwóch gmin – Przytuły i Krempna – dodatkowe wsparcie było wyższe niż wyniosłyby dochody tych jednostek z PIT w przypadku, gdyby miały one udział w wpływach z tego podatku równy 100%. W 11 gminach dodatkowe środki z budżetu państwa odpowiadały ich udziałowi

⁶⁸ Zgodnie z art. 70o ust. 4 uodjst.

⁶⁹ Z puli przeznaczonej dla gmin, czyli bez puli dla powiatów.

w planowanych dochodach z PIT w wysokości od 80% do 100%⁷⁰. Warto zauważyć, że pod względem skali wsparcia gmina o najwyższych dochodach w przeliczeniu na jednego mieszkańca w Polsce⁷¹, czyli Kleszczów, otrzymała wyższe wsparcie, zarówno w relacji do planowanych dochodów z PIT, jak i w relacji do liczby mieszkańców, niż gminy o znacznie niższym potencjale dochodowym lub planowanych dochodach z PIT. Wsparcie Kleszczowa odpowiadało bowiem udziałowi w PIT w wysokości 9%, a w przeliczeniu na jednego mieszkańca wyniosło 241,6 zł. Natomiast w przypadku gminy Stęszew, której dochody w przeliczeniu na jednego mieszkańca stanowiły w 2022 r. zaledwie 14% analogicznych dochodów gminy Kleszczów, dodatkowe wsparcie odpowiadało jej udziałowi w PIT w wysokości 5,3%, a w przeliczeniu na jednego mieszkańca wyniosło 163,7 zł.

Oznacza to, że głównym celem wsparcia nie było ani zrekompensowanie gminom niższych wpływów z PIT na skutek zmian systemowych, ani zmniejszenie zróżnicowania pomiędzy bogatymi i biednymi gminami. Niewątpliwie najbardziej poszkodowanymi jednostkami w podziale środków były duże miasta, a zwłaszcza Warszawa, Kraków i Wrocław, które – mimo że nie są jednostkami o najwyższych dochodach w przeliczeniu na jednego mieszkańca – to otrzymały relatywnie najmniej środków.

Dyrektor Departamentu ST podał, że najprawdopodobniej były prowadzone w tej sprawie konsultacje z Kancelarią Prezesa Rady Ministrów. Algorytm opracowany w Departamencie ST zawierał inne elementy, gdyż oparty był głównie na wpływach z PIT, lecz także zawierał propozycje, żeby wzmocnić gminy, które mają na swoim terenie ograniczenia związane z ochroną przyrody, a także powiaty, w których były największe potrzeby wydatkowe z zakresu pomocy społecznej. Propozycje te otrzymały wstępną akceptację ze strony nadzorującego departament Sekretarza Stanu, ale ostatecznie algorytm, na skutek wyżej wymienionych konsultacji, został całkowicie zmieniony. Sekretarz Stanu wskazał, że zmianę algorytmu wprowadzono w wyniku sugestii przekazanej przez Krzysztofa Kubow, Sekretarza Stanu w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów i szefa Gabinetu Politycznego Prezesa Rady Ministrów, który kontaktował się w tej sprawie z Prezesem Rady Ministrów, Mateuszem Morawieckim.

Dyrektor Departamentu ST poinformował również, że być może w decyzjach podejmowanych ponad departamentem uwzględniano fakt, że Warszawa otrzyma 3 mld zł z programu wieloletniego. Podał również, że przyjęte wartości realizowały ideę zrównoważonego rozwoju i zmierzały generalnie do relatywnie większego wsparcia samorządów słabszych ekonomicznie. Sekretarz Stanu poinformował, że duże miasta mają większe możliwości w pozyskiwaniu dochodów, a zatem można było uznać, że mniejsze jednostki wymagają większego wsparcia.

Odnosząc się do powyższych stwierdzeń, w szczególności dotyczących potrzeby zapewnienia zrównoważonego rozwoju, należy podkreślić, że w działaniach Rady Ministrów, w tym Ministra Finansów odpowiedzialnego za przygotowanie algorytmów wsparcia finansowego JST, dostrzec można niekonsekwencję. Z jednej strony uznano, że dużym miastom, w tym w szczególności Warszawie, należy ograniczyć wysokość wsparcia, gdyż równe potraktowanie dużych miast i pozostałych gmin prowadziłoby do niezrównoważonego rozwoju. Z drugiej zaś strony we wrześniu 2023 r. Rada Ministrów przyjęła uchwałę w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Rządowy program wsparcia rozwoju miasta stołecznego

⁷⁰ Wśród 13 gmin, w których dodatkowe dochody były wyższe niż wyniósłby udział w planowych wpływach z PIT równy 80%, jedna gmina była z województwa warmińsko-mazurskiego, trzy z województwa lubelskiego, dwie z województwa podkarpackiego i aż siedem z województwa podlaskiego.

⁷¹ Bez dotacji celowych na zadania zlecone, wyłączonych z analizy.

Warszawy na lata 2023-2030⁷². W uzasadnieniu projektu tej uchwały⁷³ wskazano, że jest ona opracowywana w związku z realizacją przyjętej przez Rząd RP „Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 roku)”, w której jako jeden z celów rozwojowych Polski do 2030 r. wskazany został rozwój zrównoważony terytorialnie. Jego priorytetem jest włączenie w procesy rozwojowe wszystkich terytoriów. Strategia wskazuje, że przejawem słabości największych polskich aglomeracji jest ich niska pozycja konkurencyjna na tle Unii Europejskiej. Wśród deficytów wymieniane są m.in.: ograniczona dostępność transportowa wewnątrz ich obszarów funkcjonalnych, kwestia organizacji transportu zbiorowego, niewystarczająca jakość środowiska. Program ma na celu zwiększenie możliwości rozwoju miasta stołecznego Warszawy i podniesienie jakości życia jego mieszkańców poprzez wsparcie finansowe wskazanych w nim zadań własnych z zakresu polityki rozwoju.

A zatem z jednej strony najpierw w latach 2020-2023 ograniczono wsparcie dla Warszawy, uzasadniając to potrzebą zapewnienia zrównoważonego rozwoju, a następnie we wrześniu 2023 Rada Ministrów postanowiła, że w celu zapewnienia rozwoju zrównoważonego terytorialnie należy dla Warszawy ustanowić program wsparcia na lata 2023-2030. Ustanowienie tego programu oraz treść jego uzasadnienia świadczą o niecelowości działań Ministra Finansów prowadzonych w porozumieniu z Kancelarią Prezesa Rady Ministrów w zakresie ograniczania Warszawie i innym dużym miastom wsparcia w okresie objętym kontrolą. Osobą bezpośrednio odpowiedzialną za te działania w Ministerstwie Finansów był Sekretarz Stanu nadzorujący działania Departamentu ST.

(akta kontroli: tom IV, str. 1-10, 82-139, 194-217, 220-224 pliki 4, 7, 9, 11, 15, str. 306-317)

1.6 Zapewnienie prawidłowości wykazywania przez JST transferów środków w systemie sprawozdawczości budżetowej oraz w informacjach o sytuacji finansowej JST

W 2020 r. Minister Finansów nie wprowadził zmiany w rozporządzeniu w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych⁷⁴ (dalej: klasyfikacja budżetowa), w celu wyodrębnienia w dochodach JST dochodów otrzymanych ze środków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, m.in. z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych. Zmiana została wprowadzona w 2021 r.⁷⁵, wraz z utworzeniem przez Ministra Finansów paragrafu 218 – Środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19, paragrafu 610 – Dofinansowanie ze środków Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych oraz paragrafu 609 – Środki z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych związanych z przeciwdziałaniem COVID-19.

⁷² Uchwała nr 161 Rady Ministrów z dnia 5 września 2023 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą "Rządowy program wsparcia rozwoju miasta stołecznego Warszawy na lata 2023-2030" (M.P. poz. 1020).

⁷³ <https://www.gov.pl/web/premier/uchwala-w-sprawie-ustanowienia-programu-wieloletniego-pod-nazwa-rzadowy-program-wsparcia-rozwoju-miasta-stolecznego-warszawy-na-lata-20232030>. Dostęp w dniu 17 grudnia 2023 r.

⁷⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513, ze zm.).

⁷⁵ § 1 pkt 2 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 26 lipca 2021 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. poz. 1382), które weszło w życie z mocą od dnia 1 stycznia 2021 r.

W „Informacji o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego” za 2020 r. załączonej do Sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.” i opracowanej w Ministerstwie Finansów, dochody otrzymane przez JST w 2020 r. ze środków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, m.in. z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych, zostały zaliczone do dochodów własnych JST. Natomiast w latach 2021-2022 dochody te zostały w analogicznej informacji wykazane jako składnik dotacji celowych dla JST, a nie jako dochody własne tych jednostek. W konsekwencji porównywalność danych dotyczących dochodów JST w latach objętych kontrolą została istotnie ograniczona.

Dyrektor Departamentu ST poinformował, że środki przekazane JST w 2020 r. z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych zostały podzielone według algorytmu i przekazane na dowolny cel inwestycyjny, bez wskazania określonych zadań. Ponadto środki te nie podlegały zwrotowi, jak miałyby to miejsce w przypadku dotacji celowych. Zdaniem Dyrektora środki te miały bardziej charakter subwencji niż dotacji celowych, ale ponieważ nie były wypłacane z budżetu państwa, to uznano, że powinny być zaliczone do dochodów własnych. Ponadto w klasyfikacji budżetowej charakter tych środków najlepiej wyrażał paragraf 6290 – Środki na dofinansowanie własnych inwestycji gmin, powiatów, samorządów województw, pozyskane z innych źródeł.

Zdaniem NIK środki transferowane do samorządów z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 nie miały charakteru dochodów własnych, gdyż nie zostały osiągnięte przez JST w wyniku prowadzonej przez nie działalności ani nie wynikały z wpłat od lokalnych podmiotów zasilających budżety JST na przykład z tytułu różnego typu podatków. Z pięciu naborów wniosków o środki z RFIL, dwa nabory zostały rozstrzygnięte w 2020 r., a trzy w 2021 r. W 2020 r. JST otrzymały środki z RFIL zarówno na dowolne cele inwestycyjne (pierwszy nabór ogólny)⁷⁶ jak i na określone zadania inwestycyjne (drugi nabór ogólny, rozstrzygnięty w trybie konkursowym, środki przekazano JST w grudniu 2020 r.)⁷⁷ W trzech naborach rozstrzygniętych w 2021 r. – trzecim naborze ogólnym⁷⁸, naborze wśród gmin z przeznaczeniem na inwestycje w miejscowościach, w których funkcjonowały zlikwidowane państwowe przedsiębiorstwa gospodarki rolnej⁷⁹, i naborze wśród gmin turystycznych⁸⁰ – przyznano środki na określone zadania inwestycyjne, tak jak w drugim naborze z 2020 r. Warto odnotować, że JST mogły zmieniać przeznaczenie tych środków, pod warunkiem, że zostaną one wydatkowane na zadania inwestycyjne⁸¹. *De facto*

⁷⁶ § 2 ust. 1 pkt 1 i 2 uchwały nr 102 Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2020 r. w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego (M.P. z 2022 r. poz. 22). Dalej: uchwała w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego.

⁷⁷ § 2 ust. 1 pkt 3 uchwały w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego.

⁷⁸ Tamże. W § 11 ust. 2 uchwały w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego wskazano, że Prezes Rady Ministrów w 2020 r. ogłasza co najmniej dwa terminy naboru wniosków o wsparcie, o którym mowa w § 2 ust. 1 pkt 3. Pierwszy z tych naborów został ogłoszony przez Prezesa Rady Ministrów w dniu 24 sierpnia 2020 r., środki zostały przekazane JST w grudniu tego roku. Drugi nabór wniosków został ogłoszony przez Prezesa Rady Ministrów w dniu 9 grudnia 2020 r., wnioski były składane w terminie od 10 grudnia 2020 r. do 28 grudnia 2020 r., a środki przekazano JST w marcu 2021 r.

⁷⁹ Uchwała nr 157 Rady Ministrów z dnia 30 października 2020 r. zmieniająca uchwałę w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego (M.P. poz. 1011).

⁸⁰ Na podstawie uchwały nr 6 Rady Ministrów z dnia 12 stycznia 2021 r. zmieniającej uchwałę w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego (M.P. poz. 26). W uchwale tej określono m.in. algorytm podziału środków pomiędzy gminy objęte wsparciem.

⁸¹ Możliwość zmiany celu wskazanego we wniosku na inny cel inwestycyjny została przewidziana we wzorze wniosku zawartego w załączniku 4 uchwały w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego. Wskazano tam, że dana JST zobowiązuje się m.in. do przeznaczenia całości otrzymanych środków na wydatki majątkowe objęte wnioskiem, a w przypadku zmiany zakresu kosztu lub przedmiotu wydatku majątkowego poinformowania o tym Prezesa Rady Ministrów za pośrednictwem

oznaczało to, że JST miały taką samą, dużą dowolność w wydatkowaniu środków, jak przy wydatkowaniu środków przekazanych im na podstawie algorytmu w ramach pierwszego naboru. Warto jednocześnie zauważyć, że nabory rozstrzygane w trybie konkursowym zostały przeprowadzone zarówno w 2020 r., jak i w 2021 r., pomiędzy tymi latami nie nastąpiła więc zmiana charakteru przekazywanych środków, uzasadniająca ich zaliczanie w 2020 r. do dochodów własnych, a w 2021 r. do dotacji celowych.

W tym miejscu wskazać również należy na to, co zostało już podniesione przez NIK w informacji o wynikach kontroli P/22/007 – Realizacja zadań finansowanych z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19⁸², iż finansowanie jednostek samorządu terytorialnego ze środków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 wykracza poza dotychczasowe formy finansowania w ramach subwencji lub dotacji z budżetu państwa.

Zdaniem NIK charakter ekonomiczny środków powinien mieć prymat nad sposobem ich klasyfikowania i sprawozdawania, gdyż system sprawozdawczości powinien odzwierciedlać rzeczywisty charakter operacji finansowych, a nie działać w oderwaniu od nich, przedstawiając nieprawdziwy obraz rzeczywistości. Wymaga to podjęcia stosownych prac legislacyjnych nie tylko na poziomie rozporządzeń. Środki publiczne, które są przekazywane do budżetów JST i nie mają charakteru celowego, tylko mogą być swobodnie wykorzystywane przez JST na ich zadania, powinny być zaliczane do subwencji ogólnych. Ponadto ważne jest, żeby klasyfikowanie i wykazywanie dochodów pochodzących z tego samego źródła było jednolite w różnych latach, umożliwiając porównywalność danych, oraz żeby nie zawyżać dochodów własnych JST poprzez zaliczanie do nich środków z RFIL ani żadnych innych transferów o charakterze dotacyjnym (celowym) lub subwencyjnym (ogólnym).

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że problem zawyżania dochodów własnych JST w systemie klasyfikacyjno-sprawozdawczym jest znacznie szerszy i nie dotyczy tylko środków z RFIL. W klasyfikacji budżetowej wśród paragrafów dochodów wymienia się:

- § 290 i § 665 – Wpływy z wpłat gmin i powiatów na rzecz innych JST oraz związków gmin, związków powiatowo-gminnych, związków powiatów, związków metropolitalnych na dofinansowanie zadań,
- § 217, § 269, § 635 – dotyczące środków przekazanych przez państwowe fundusze celowe, w tym Fundusz Pracy, na zadania realizowane przez jednostki sektora finansów publicznych,
- § 246, § 628 – Środki otrzymane od pozostałych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych,
- § 270, § 629 – Środki na dofinansowanie własnych zadań JST i ich związków, pozyskane z innych źródeł, przy czym do innych źródeł można zaliczyć środki przekazywane przez podmioty sektora instytucji rządowych i samorządowych, które nie zaliczają się do sektora finansów publicznych, na przykład z funduszy rządowych prowadzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego.

Oдноśnie dochodów z tytułu wpływów z wpłat gmin i powiatów na rzecz innych JST, Dyrektor Departamentu ST wskazał, że są to w szczególności dochody z tytułu rozliczeń kosztów realizacji zadań między JST. Oдноśnie transferów z państwowych

województwa w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmiany, przeznaczenia niewykorzystanych środków na wydatki majątkowe.

⁸² <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/22/007>.

funduszy celowych na realizację zadań własnych JST podał, że klasyfikacja dochodów budżetowych uwzględnia rozróżnienie „dotacji” od „środków”. W związku z powyższym rozróżnieniem, transfery z tych funduszy niebędące dotacjami są zaliczane do dochodów własnych JST, gdyż nie stanowią również elementu subwencji ogólnej. Z kolei środki otrzymane od pozostałych jednostek sektora finansów publicznych albo z innych źródeł są ujmowane w dochodach własnych jako środki nie pochodzące z budżetu państwa.

NIK nie uważa powyższego podejścia za zasadne z punktu widzenia przejrzystości finansów publicznych. Do dotacji celowych i do subwencji ogólnych powinny być zaliczane – po wprowadzeniu stosownych zmian legislacyjnych – również środki o podobnym charakterze ekonomicznym co dotacje i subwencje. Co do zasady środki przeznaczone na wsparcie dla JST nie powinny być ujmowane w ich dochodach własnych, gdyż te powinny odzwierciedlać ich potencjał dochodowy, wynikający z lokalnych uwarunkowań, a zwłaszcza z wielkości bazy podatkowej, aktywności gospodarczej danej jednostki oraz z gospodarowania majątkiem.

(akta kontroli: tom IV str. 82-103, 194-219)

1.7 Sposób ustalania udziałów JST we wpływach z PIT

Jednym z podstawowych źródeł dochodów JST są udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. W latach 2018-2022 stanowiły one pomiędzy 18,1% a 20,2% ogółu dochodów JST. W przepisach art. 4 ust. 2, art. 5 ust. 2, art. 6 ust. 2 oraz art. 89 uodjst określono wysokość udziałów gmin, powiatów i województw, we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych płaconego przez podatników zamieszkałych na obszarze danej jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z tymi przepisami wysokość udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, od podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze gminy wynosi 39,34%⁸³, na obszarze powiatu – 10,25%, a na obszarze województwa – 1,6%.

Wątpliwości NIK budzi sposób ustalania przez Ministerstwo Finansów kwoty wpływów z PIT stanowiącej podstawę obliczenia udziałów jednostek samorządu terytorialnego. Departament Polityki Makroekonomicznej przedstawił dane o wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowiących podstawę ustalenia udziału jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z tego podatku, wyjaśniając przy tym, że:

- podstawę tę stanowią wpływy z podatku pobieranego na zasadach ogólnych, tj. według skali podatkowej (rozdział 75601⁸⁴, § 001⁸⁵ w klasyfikacji budżetowej⁸⁶) oraz wpływy z podatku pobieranego od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w wysokości 19% (rozdział 75604⁸⁷, § 001),
- powyższe wpływy pomniejsza się o udziały przekazane na rzecz organizacji pożytku publicznego (rozdział 75656⁸⁸, § 001),

⁸³ Z zastrzeżeniem art. 89 ustawy.

⁸⁴ Rozdział 75601 *Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych*; w objaśnieniu podano, że w rozdziale tym ujmuje się wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych (zasady ogólne), wpływy ze zryczałtowanego podatku dochodowego oraz wpływy z karty podatkowej.

⁸⁵ § 001 *Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych*; w objaśnieniu podano, że paragraf ten obejmuje wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych pobieranego według skali podatkowej, o której mowa w art. 27 updof, oraz wpływy z podatku dochodowego pobieranego od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, o którym mowa w art. 30c updof.

⁸⁶ Klasyfikacja, o której mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych.

⁸⁷ Rozdział 75604 *Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych pobieranego w wysokości 19% od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej*.

⁸⁸ Rozdział 75656 *Podatek dochodowy od osób fizycznych przekazany przez urzędy skarbowe na rzecz organizacji pożytku publicznego*; w objaśnieniu podano, że kwoty wykazuje się ze znakiem ujemnym.

- nie uwzględnia się kwoty stanowiącej różnicę określoną zgodnie z art. 27f ust. 8-10 updof.

Ustalanie wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych i przekazywanie udziałów dla JST należało do zadań Departamentu Budżetu Państwa. Na przykład w 2021 r., według zestawienia sporządzonego przez ten departament, wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych klasyfikowane w rozdziałach 75601 i 75604, w § 001, wyniosły łącznie 124 885,7 mln zł. Na rzecz organizacji pożytku publicznego (dalej także: OPP) przekazano 921,2 mln zł. Podstawę obliczenia udziałów jednostek samorządu terytorialnego stanowiła różnica tych kwot, tj. 123 964,5 mln zł.

(akta kontroli: tom II str. 6, 137-151, 192-196, 216-217, 234-235, 265-267, tom III str. 271, 275-283, 340-349)

Wątpliwości dotyczą tego, czy przy ustalaniu dochodów poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego należy uwzględniać kwoty przekazane na rzecz organizacji pożytku publicznego na podstawie art. 45c updof. W myśl ust. 1 tego przepisu właściwy naczelnik urzędu skarbowego przekazuje na wniosek podatnika organizacji pożytku publicznego kwotę w wysokości nieprzekraczającej 1,5% (do końca 2022 r. – 1%) podatku należnego wynikającego z zeznania podatkowego albo jego korekty. Art. 9 ust. 1-3 uodjst w brzmieniu obowiązującym przed 26 października 2021 r. stanowił, iż kwotę udziału gminy, powiatu lub województwa we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowiącego dochód budżetu państwa, ustala się mnożąc ogólną kwotę wpływów z tego podatku przez – odpowiednio – 0,3934 (w przypadku gmin), 0,1025 (w przypadku powiatów) lub 0,0160 (w przypadku województw), z zastrzeżeniem art. 89 w przypadku gmin, i wskaźnik równy udziałowi należnego w roku poprzedzającym rok bazowy podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na obszarze danej JST, w ogólnej kwocie należnego podatku w tym samym roku⁸⁹. Definicja ogólnej kwoty wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych zawarta jest w art. 2 pkt 5 uodjst. Przepis ten stanowi, że *ilekroć w ustawie jest mowa o ogólnej kwocie wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych – rozumie się przez to 100% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, pobieranego na zasadach ogólnych, tj. według skali podatkowej, o której mowa w art. 27 updof, oraz podatku pobieranego od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w wysokości 19%; przez wpływy rozumie się wpłaty pomniejszone o dokonane zwroty, przy czym w kwocie zwrotów nie uwzględnia się kwoty stanowiącej różnicę określoną zgodnie z art. 27f ust. 8-10 updof.*

W ocenie NIK całość środków wpłacanych przez podatnika lub płatnika w trakcie roku podatkowego w formie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, a także podatku wpłacanego na poczet zeznania rocznego stanowi wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych. Środki przekazywane na podstawie art. 45c updof do OPP nie są zaś zwrotami podatku, ponieważ organizacje te nie dokonywały wpłat podatku, który mógłby być im zwrócony.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, odnosząc się do tej kwestii, podkreśliła, że udziały dla JST przekazywane były z centralnego rachunku bieżącego budżetu

⁸⁹ Art. 9 ust. 1-3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w brzmieniu obowiązującym od dnia 26 października 2021 r. i mającym po raz pierwszy zastosowanie do budżetu na rok 2022 r. stanowią, iż kwotę rocznego dochodu gminy/powiatu/województwa z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych ustala się, mnożąc ogólną kwotę wpływów z tego podatku przez – odpowiednio – 0,3934 (w przypadku gmin), 0,1025 (w przypadku powiatów) lub 0,0160 (w przypadku województw), z zastrzeżeniem art. 89 (dotyczącym gmin), i wskaźnik równy udziałowi należnego podatku dochodowego od osób fizycznych od podatników zamieszkałych na obszarze gminy/powiatu/województwa, w ogólnej kwocie należnego podatku, ustalony w sposób określony w ust. 4.

państwa oraz że środki na rzecz organizacji pożytku publicznego nie wpływały na centralny rachunek bieżący budżetu państwa i były przekazywane bezpośrednio przez urzędy skarbowe.

Zdaniem NIK fakt ten nie przesądza o sposobie ustalania *ogólnej kwoty wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych*, o której mowa w art. 2 pkt 5 uodjst. Wykładnia literalna omawianego przepisu prowadzi do wniosku, że tak skonstruowana definicja obejmuje również tę część podatku wykazanego w zeznaniach podatkowych jako należny, która następnie została przekazana organizacjom pożytku publicznego, a zatem udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych winien być liczony od kwoty uwzględniającej późniejsze wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego.

Do odmiennych wniosków mogą prowadzić dyrektywy wykładni systemowej i funkcjonalnej. NIK prześledziła historię zmian ustawowych dokonywanych w zasadach przekazywania określonego procentu podatku dochodowego od osób fizycznych organizacjom pożytku publicznego. Możliwość tę wprowadzono 1 stycznia 2004 r. Zgodnie z obowiązującym od tego dnia art. 27d updof podatek wynikający z zeznania zmniejszono⁹⁰ o kwotę wpłaty podatnika na rzecz organizacji pożytku publicznego. Przepis ten znakomicie korespondował z definicją zamieszczoną w art. 2 pkt 5 uodjst⁹¹. Nie powinno ulegać wątpliwości, że kwoty przekazane organizacjom pożytku publicznego w świetle definicji z art. 2 pkt 5 uodjst nie były ujmowane w ogólnej kwocie wpływów podatkowych, od której wyliczano dochód jednostek samorządu terytorialnego, bowiem – w zależności od okoliczności faktycznych – albo nie były wpływami, albo należało je uznać za zwroty. Warto przy tym zauważyć, że sam ustawodawca wprost uznawał dokonanie wpłaty na rzecz organizacji pożytku publicznego za zmniejszenie podatku (art. 27d oraz art. 34 ust. 9 pkt 5 updof w brzmieniu obowiązującym w latach 2004-2006).

Od 1 stycznia 2007 r. przepis art. 27d updof przestał obowiązywać, a zasady przekazywania 1% podatku dochodowego od osób fizycznych organizacjom pożytku publicznego unormowano w art. 45 ust. 5c updof, zgodnie z którym przekazania organizacji pożytku publicznego kwoty nieprzekraczającej 1% podatku należnego wynikającego z zeznania podatkowego dokonywał naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek podatnika. Zmian tych dokonano ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁹². Prace legislacyjne nad tą ustawą prowadzono rozpatrując łącznie kilka projektów. W projekcie poselskim z 23 lutego 2006 r. (druk nr 592) zaproponowano zmianę art. 27d updof mającą na celu zmniejszenie podatku dochodowego wynikającego z zeznania o 1% podatku należnego, jeżeli podatnik zobowiąże urząd skarbowy do przekazania tej kwoty na rzecz organizacji pożytku publicznego. Uzasadnieniem dla tej zmiany miało być wyłączenie usprawnienie procesu przekazywania środków organizacjom pożytku publicznego poprzez wyeliminowanie uciążliwych i skomplikowanych czynności obciążających podatnika i zastąpienie ich prostym wypełnieniem rubryki zeznania podatkowego. Propozycja ta, chociaż już o nieco zmienionej konstrukcji, została przejęta w rządowym projekcie ustawy (druk nr 732). Również w tym przypadku uzasadnieniem proponowanej

⁹⁰ Zmniejszenie nie mogło przekroczyć kwoty dokonanej wpłaty, jednak nie więcej niż kwoty stanowiącej 1% podatku należnego, wykazanego w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 updof.

⁹¹ W brzmieniu wówczas obowiązującym przepis ten stanowił, że przez ogólną kwotę wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych należy rozumieć 100% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, pobieranego na zasadach ogólnych, oraz podatku pobieranego od dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w wysokości 19%; przez wpływy rozumie się wpłaty pomniejszone o dokonane zwroty.

⁹² Dz. U. Nr 217, poz. 1588, ze zm.

zmiany miało być uproszczenie procesu przekazywania 1% organizacjom pożytku publicznego (str. 2 uzasadnienia), polegające na zmniejszeniu podatku poprzez wpłatę dokonywaną za pośrednictwem urzędu skarbowego (str. 44). Generalne zasady ustanowione z dniem 1 stycznia 2007 r. obowiązują do dzisiaj, mimo przeniesienia odpowiedniej regulacji do art. 45c updof i zwiększenia kwoty przekazywanej organizacjom pożytku publicznego do 1,5%. Wydaje się, że tak zidentyfikowane cele przyświecające ustawodawcy nie przewidywały wpływu dokonywanych zmian na zasady dystrybucji wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych pomiędzy budżet państwa i jednostki samorządu terytorialnego, a uwzględnienie kwot przekazywanych organizacjom pożytku publicznego w ogólnej kwocie wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych musiałoby wszak prowadzić do zwiększenia dochodów jednostek samorządu terytorialnego kosztem budżetu państwa.

Patrząc na problem od strony praktycznej i celowościowej, działanie Ministerstwa Finansów miało uzasadnienie ekonomiczne – pomiędzy budżet państwa i jednostki samorządu terytorialnego dzielone były wpływy, którymi można było dysponować, tj. wpływy pomniejszone o środki przekazane na rzecz OPP.

W związku z możliwymi różnymi interpretacjami przepisu art. 2 pkt 5 uodjst NIK odstępuje od formułowania jednoznacznej oceny naruszenia przez Ministra Finansów przepisów art. 9 ust. 1-3 w związku z art. 2 pkt 5 uodjst, regulujących zasady ustalania kwot z tytułu udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego. Zdaniem NIK przepis art. 2 pkt 5 uodjst wymaga doprecyzowania poprzez uzupełnienie definicji „ogólnej kwoty wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych” o jednoznaczne wskazanie, czy kwota wpływów ma być pomniejszana o kwoty przekazane przez naczelnika urzędu skarbowego na rzecz organizacji pożytku publicznego na podstawie art. 45c updof.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

- 1) przygotowanie projektów rozwiązań prawnych pozbawiających niektóre jednostki samorządu terytorialnego (sześć gmin i trzy województwa) wyrównania dochodów z CIT za 2022 r.,
- 2) niewypracowanie rozwiązań systemowych umożliwiających odejście od stosowania doraźnych narzędzi wsparcia finansowego JST,
- 3) opracowanie narzędzi wsparcia i korygowania dochodów JST o wzajemnie sprzecznych lub powielających się efektach oddziaływania, co czyniło system wsparcia finansowego JST mało przejrzystym,
- 4) opracowanie w latach 2021-2023 algorytmów podziału dodatkowych środków pomiędzy JST w oparciu o subiektywne, nieprzejrzyste, nieoparte na pogłębionych analizach kryteria,
- 5) przekazywanie dodatkowego wsparcia dla JST dopiero pod koniec roku budżetowego w celu wzmocnienia budżetów tych jednostek w roku następnym, co zaburzało porównywalność tych budżetów oraz zmniejszało przejrzystość finansów samorządu terytorialnego, gdyż dużo trudniej było ustalić, jaka była rzeczywista skala spadków lub wzrostów dochodów JST w poszczególnych latach, w wyniku czego trudno było też ocenić ich sytuację finansową,
- 6) zawyżenie w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym dochodów własnych JST w wyniku przekazania w 2022 r. jednostkom samorządu terytorialnego środków o charakterze subwencyjnym w formie zwiększonych udziałów w PIT,
- 7) niezapewnienie prawidłowości (tj. zgodności z charakterem ekonomicznym) wykazywania transferów środków dla JST w systemie sprawozdawczości budżetowej oraz w informacjach o sytuacji finansowej tych jednostek.

OCENA CZĄSTKOWA

NIK ocenia pozytywnie fakt, że w Ministerstwie Finansów na bieżąco analizowano sytuację finansową JST oraz podejmowano działania, które w znacznym stopniu zrekomensowały samorządom ubytki dochodów związane z reformami podatkowymi i zapobiegły realnemu spadkowi dochodów JST.

NIK ocenia negatywnie działania mające na celu pozbawienie niektórych jednostek należnego im wyrównania dochodów z CIT za 2022 r.

NIK negatywnie ocenia również niewypracowanie rozwiązań systemowych umożliwiających odejście od stosowania doraźnych narzędzi wsparcia finansowego JST oraz doprowadzenie do rozrostu narzędzi wsparcia i korygowania dochodów JST, co spowodowało, że efekty oddziaływania tych narzędzi były wzajemnie sprzeczne lub też się powielaly, czyniąc system wsparcia finansowego JST mało przejrzystym.

W latach 2021-2023, w algorytmach podziału dodatkowych środków pomiędzy JST stosowano subiektywne, nieprzejrzyste, nieoparte na pogłębionych analizach kryteria, których jednym z głównych celów było zmniejszenie środków dla Warszawy i innych dużych miast oraz dla Województwa Mazowieckiego i przekazanie tych środków przede wszystkim małym gminom, nawet jeżeli gminy te miały w przeliczeniu na jednego mieszkańca większe dochody niż duże miasta.

NIK negatywnie ocenia także pogorszenie się, między innymi w wyniku działań Ministerstwa Finansów, przejrzystości systemu finansów samorządowych. W latach objętych kontrolą jednostkom samorządu terytorialnego przekazywano dodatkowe wsparcie pod koniec roku budżetowego w celu wzmocnienia budżetów tych jednostek w roku następnym, co zaburzało porównywalność budżetów oraz zmniejszało przejrzystość finansów samorządu terytorialnego. Przekazanie w 2022 r. jednostkom samorządu terytorialnego środków o charakterze subwencyjnym w formie zwiększonych udziałów w PIT spowodowało zawyżenie w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym dochodów własnych JST. Samorządom nie zapewniono możliwości prawidłowego wykazywania transferów środków dla JST w systemie sprawozdawczości budżetowej oraz w informacjach o sytuacji finansowej tych jednostek.

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

2. Wyrównywanie różnic w potencjale dochodowym JST

2.1 Analiza zróżnicowania wybranych wskaźników finansowych JST

Analizując zróżnicowanie wybranych wskaźników finansowych wśród samorządów NIK stwierdza, że kształtowało się ono różnie w zależności od obszaru poddanego badaniu oraz typu JST. Do oceny zróżnicowania wykorzystano głównie współczynnik zmienności⁹³, a badanymi wskaźnikami były m.in. dochody₁ oraz dochody do dyspozycji, tj. suma dochodów własnych i subwencji ogólnej. Badanie zróżnicowania dochodów i innych wskaźników sytuacji finansowej JST przeprowadzono w czterech następujących rodzajach jednostek: gminach⁹⁴, miastach na prawach powiatu, powiatach i województwach. Przedstawiane przez NIK dane dotyczące zróżnicowania wskaźników finansowych odnoszą się do całej populacji jednostek poszczególnych typów. W celu przedstawienia danych dla samorządów o najwyższych i najniższych dochodach, dodatkowo każdy z rodzajów JST podzielono, co do zasady, na równe – pod względem liczby jednostek – grupy dochodowe, uszeregowane według

⁹³ Zróżnicowanie mierzone było współczynnikiem zmienności, który obliczany był jako iloraz odchylenia standardowego przez średnią arytmetyczną. W wystąpieniu pokontrolnym zmiany współczynnika zmienności podawane są w punktach procentowych.

⁹⁴ Bez miast na prawach powiatu.

dochodów w przeliczeniu na jednego mieszkańca, po wyłączeniu dotacji na zadania zlecone, dla każdego roku osobno⁹⁵. Wszystkie analizowane przez NIK wskaźniki podawane są w wartościach realnych, tj. z uwzględnieniem deflatora PKB, oraz w przeliczeniu na jednego mieszkańca.

Z analiz NIK wynika, że w okresie 2018-2022 zróżnicowanie dochodów₁ wśród powiatów wzrosło (z 20,0% w 2018 r. do 21,5% w 2022 r. czyli o 1,5 punktu procentowego). Wzrost zróżnicowania wśród powiatów dotyczył również dochodów do dyspozycji, dla których współczynnik zmienności zwiększył się z 19,3% w 2018 r. do 22,0% w 2022 r., tj. o 2,7 punktu procentowego. W przypadku pozostałych trzech typów JST w badanym okresie zróżnicowanie dochodów₁ zmniejszyło się. Wartość współczynnika zmienności tego wskaźnika dla gmin spadała w kolejnych latach i w 2022 r. wyniosła 25,5% (spadek o 7,6 punktu procentowego, z 33,1% w 2018 r.). W przypadku miast na prawach powiatu oraz województw zróżnicowanie dochodów₁ spadło w mniejszym stopniu, odpowiednio o 3,3 punktu procentowego (z 19,7% w 2018 r. do 16,4% w 2022 r.) oraz 4,5 punktu procentowego (z 19,3% w 2018 r. do 14,8% w 2022 r.).

(akta kontroli: tom V str. 115-120, 174-175 pliki: 20, 36-38, 50-52)

W powiatach, wraz ze wzrostem współczynnika zmienności dochodów zwiększyła się różnica pomiędzy średnimi dochodami w grupie powiatów o najwyższych i najniższych dochodach. W przypadku dochodów₁ stosunek ich średniej wartości w grupie powiatów o najwyższych dochodach do średniej wartości w grupie powiatów o najniższych dochodach wynosił w 2018 r. 1,99, a w 2022 r. wzrósł do 2,14. W przypadku dochodów własnych stosunek ich średniej wartości w grupie powiatów o najwyższych dochodach do średniej wartości w grupie powiatów o najniższych dochodach zwiększył się z 1,86 w 2018 r. do 2,08 w 2022 r.

(akta kontroli: tom V str. 118, 174-175 pliki: 20-21, 36-38, 50-52)

W przypadku powiatów zauważalny wpływ na wzrost zróżnicowania dochodów miało m.in. przekazanie różnych kwot z państwowych funduszy celowych na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji i zakupów inwestycyjnych.

Innym istotnym czynnikiem wpływającym na wzrost zróżnicowania analizowanych dochodów wśród powiatów była różna wysokość środków przekazanych z Funduszu Pomocy na finansowanie lub dofinansowanie zadań w zakresie pomocy obywatelom Ukrainy.

W przypadku gmin można zauważyć, że szczególnie duże zróżnicowanie w stosunku do innych rodzajów dochodów dotyczyło dochodów majątkowych z działalności.⁹⁶ Na skutek wyłączenia tych dochodów z analizy, zróżnicowanie dochodów₁ w gminach spadło w 2022 r. w stosunku do wartości przed wyłączeniem z 25,5% do 24,1%.

(akta kontroli: tom V str. 32-43, 64-65, 76-93, 174-175 pliki: 27-28, 31-35, 45-48)

W 2022 r. podział dochodów z tytułu dodatkowego udziału we wpływach z PIT spowodował zwiększenie dochodów w gminach kosztem miast na prawach powiatu. NIK porównała kształtowanie się danych rzeczywistych dotyczących wykonania

⁹⁵ Podział na grupy dochodowe (grupy kwantylowe) dokonywany był w każdym z badanych lat. W 2018 r. dokonano podziału: a) gmin na 10 grup od najmniejszych do największych dochodów, b) miast na prawach powiatu na 6 grup od najmniejszych do największych dochodów, c) powiatów na 10 grup od najmniejszych do największych dochodów oraz d) województw na 4 grupy od najmniejszych do największych dochodów. Identyfikację podziału dokonano w kolejnych latach tj. 2019, 2020, 2021 i 2022.

⁹⁶ Do tej kategorii NIK zaliczyła następujące paragrafy klasyfikacji budżetowej: 076 *Wpływy z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności*, 077 *Wpłaty z tytułu odpłatnego nabycia prawa własności oraz prawa użytkowania wieczystego nieruchomości*, 078 *Wpływy ze zbycia praw majątkowych*, 080 *Wpływy z tytułu odszkodowania za przejęte nieruchomości pod inwestycje celu publicznego* i 087 *Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych*.

dochodów JST w 2022 r. (scenariusz bazowy) ze scenariuszem, w którym dodatkowe dochody z PIT zostałyby podzielone proporcjonalnie do dochodów pierwotnie planowanych z tytułu tego podatku. Zgodnie z tym drugim scenariuszem zarówno średnie dochody₁ i dochody do dyspozycji, jak również mediany⁹⁷ tych dochodów wzrosły dla miast na prawach powiatu i zmniejszyły się dla gmin. Dla przykładu, w scenariuszu bazowym średnie dochody₁ gmin wyniosły 6145,61 zł, miast na prawach powiatu 7343,53 zł, powiatów 1475,59 zł, a województw 618,36 zł. Natomiast w drugim scenariuszu średnie dochody₁ wyniosły odpowiednio 5866,10 zł, 7492,02 zł, 1433,33 zł oraz 609,61 zł. Mediana dochodów₁ w scenariuszu bazowym dla gmin wyniosła 5884,43 zł, dla miast na prawach powiatu 7176,97 zł, dla powiatów 1433,04 zł oraz województw 602,22 zł, a w scenariuszu proporcjonalnego podziału dodatkowych wpływów z PIT mediana wyniosła odpowiednio 5583,11 zł, 7311,09 zł, 1382,97 zł oraz 596,01 zł.

Na podstawie powyższych danych można wnioskować, że przyjęty sposób podziału dodatkowych dochodów z tytułu udziału we wpływach z PIT przyczyniał się do zmniejszania różnic w potencjale dochodowym między miastami na prawach powiatu a innymi gminami.

(akta kontroli: tom V str. 73-75, 115-120, 174-175 pliki: 20, 36-38, 50-52)

W Ministerstwie Finansów w okresie objętym kontrolą prowadzono analizy zróżnicowania dochodów JST w innym ujęciu niż NIK. Dyrektor Departamentu ST przedstawił kształtowanie się wskaźników zróżnicowania (współczynników zmienności) w odniesieniu do dochodów dla całej populacji kolejno gmin, powiatów, województw i miast na prawach powiatu w latach 2019-2023, wyliczonych dla ustawowych parametrów G, P, W⁹⁸. Dla przykładu, zróżnicowanie dochodów wśród wszystkich gmin wynosiło 65,6% w 2019 r. i 58,4% w 2022 r., wśród powiatów 34,3% w 2019 r. i 34,0% w 2022 r., wśród województw 50,8% w 2019 r. i 50,4% w 2022 r., wśród miast na prawach powiatu 25,0% w 2019 r. i 25,6% w 2022 r. (w części gminnej) oraz 27,0% w 2019 r. i 30,1% w 2022 r. (w części powiatowej). Przedstawione dane dotyczą wpływów podatkowych, które cechują się większym zróżnicowaniem niż analizowane przez NIK dochody₁ i dochody do dyspozycji.

Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów przedstawił dodatkowo wnioski z artykułu naukowego traktującego o nierównościach fiskalnych w JST i mechanizmach korekcyjno-wyrównawczych, w którym badał zróżnicowanie wskaźników finansowych wśród samorządów⁹⁹. W tym kontekście wskazał m.in. zjawisko systematycznego zmniejszania się dysproporcji wielkości dochodów ogółem w okresie 2007-2021 dla wszystkich typów JST poza powiatami, wśród których zróżnicowanie utrzymywało się na stałym poziomie. Należy zauważyć jednak, że okres wskazany w opracowaniu nie pokrywał się z okresem badanym przez NIK. Ponadto zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Departamentu ST, Ministerstwo Finansów nie brało udziału w opracowywaniu tego artykułu naukowego, w związku z czym jego zakres i treść nie były poddane badaniu i ocenie NIK.

(akta kontroli: tom IV str. 1-10, V str. 76-93, 138-173, 174-175 pliki: 31-35, 45-48)

⁹⁷ Mediana to wartość środkowa w zbiorze liczb uporządkowanym od liczby najmniejszej do największej.

⁹⁸ Wskaźniki dochodów podatkowych w przeliczeniu na jednego mieszkańca dla poszczególnych gmin (wskaźniki G), powiatów (wskaźniki P) i województw (wskaźniki W), stanowiące podstawę do wyliczenia rocznych kwot części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat na dany rok odpowiednio dla gmin, powiatów i województw.

⁹⁹ Zob. K. Kluza, S. Skuza: *Nierówności fiskalne w JST i Mechanizmy korekcyjno-wyrównawcze. Analiza empiryczna za lata 2007-2021 oraz propozycja modelowych rozwiązań. Artykuł dostępny na stronie: <http://hdl.handle.net/20.500.12182/1192>*

Opierając się na analizach zróżnicowania przedstawionych przez NIK, można ocenić, że wybrane wskaźniki dochodowe samorządów od 2019 r. cechowały się małym zróżnicowaniem, tj. współczynnik zmienności kształtował się poniżej 35%. Jedynie w 2018 r. współczynnik zmienności obliczony dla dochodów do dyspozycji gmin nieznacznie przekraczał tę wartość i wyniósł 36,1%. Większym zróżnicowaniem cechowały się inne wskaźniki finansowe samorządów, tj. wydatki majątkowe, nadwyżka operacyjna oraz zobowiązania. Zróżnicowanie tych wskaźników finansowych mierzone współczynnikiem zmienności w 2022 r. kształtowało się następująco:

- zróżnicowanie wydatków majątkowych w gminach wyniosło 59,6%, w miastach na prawach powiatu 54,6%, w powiatach 61,3%, a w województwach 31%;
- zróżnicowanie nadwyżki operacyjnej w gminach wyniosło 72,3%, w miastach na prawach powiatu 102,4%, w powiatach 61,3%, a w województwach 22,8%;
- zróżnicowanie wielkości zobowiązań w gminach wyniosło 83,4%, w miastach na prawach powiatu 49,1%, w powiatach 80,7%, a w województwach 48,1%.

W przypadku wydatków majątkowych zróżnicowanie w zależności od typu JST oraz badanego roku można ocenić jako umiarkowane (do 60%) lub duże (do 75%). Zróżnicowanie nadwyżki operacyjnej w samorządach, za wyjątkiem województw, można ocenić jako duże (do 75%) lub bardzo duże (powyżej 75%). W przypadku zobowiązań, zróżnicowanie w badanym okresie kształtowało się w zakresie od umiarkowanego (do 60%) do bardzo dużego (powyżej 75%).

(akta kontroli: tom V str. 115-137, 174-175 pliki: 20, 36-44, 50-52)

2.2 Udział Ministerstwa Finansów w pracach nad zapewnieniem JST środków przez inne ośrodki decyzyjne

2.2.1. Opracowanie narzędzi wsparcia finansowego w związku z epidemią COVID-19 i pomocą uchodźcom z Ukrainy

W okresie objętym kontrolą, do elementów dodatkowego wsparcia finansowego JST przez państwo zaliczyć należało między innymi:

- Rządowy Fundusz Inwestycji Lokalnych, w ramach którego JST otrzymały w latach 2020-2021 środki na inwestycje w wysokości 13,2 mld zł,
- realizowany od 2022 r. Rządowy Fundusz Polski Ład: Program Inwestycji Strategicznych, w którym zaplanowano środki dla JST na dofinansowanie inwestycji w łącznej wysokości 98,2 mld zł.

Oprócz tego Ministerstwo Finansów współpracowało w czasie epidemii COVID-19 z Ministerstwem Rozwoju¹⁰⁰ nad rozwiązaniami uelastyczniającymi gospodarowanie przez JST środkami publicznymi. Instytucją wiodącą w pracach nad tymi rozwiązaniami było Ministerstwo Rozwoju. Skutkiem wprowadzonych zmian było umożliwienie JST w 2020 r. przekroczenia przez wydatki bieżące wielkości dochodów bieżących o kwotę ubytku w dochodach wynikającego z epidemii COVID-19 oraz rozluźnienie reguł dotyczących zadłużenia. Wprowadzono możliwość wcześniejszego przekazywania JST rat subwencji ogólnej z budżetu państwa i odroczone terminy obowiązkowych wpłat JST do budżetu państwa.

W 2021 r. JST przysługiwała rekompensata z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 z tytułu niepobierania opłaty targowej. W Ministerstwie Finansów obliczono kwoty

¹⁰⁰ Od 6 października 2020 r. do 11 sierpnia 2021 r. Ministerstwo Rozwoju, Pracy i Technologii. Od 12 sierpnia 2021 r. Ministerstwo Rozwoju i Technologii.

rekompensaty na podstawie dochodów z tytułu opłaty targowej wykazanych w sprawozdaniach JST za 2019 r. Rekompensatą objęto 1650 gmin, które otrzymały od 10 zł (Horyniec-Zdrój) do blisko 5,6 mln zł (Sandomierz).

Od 2022 r. Ministerstwo Finansów uczestniczyło w przekazywaniu JST środków z Funduszu Pomocy na finansowanie dodatkowych zadań oświatowych związanych z kształceniem, wychowaniem i opieką nad dziećmi i uczniami będącymi obywatelami Ukrainy. Kwotę dofinansowania dla poszczególnych JST obliczało Ministerstwo Edukacji i Nauki¹⁰¹.

(akta kontroli tom III str. 359 pliki 38-44, tom IV str. 41-77, 140-162, 194-217, 220-224 pliki 6, 25-30, 39-56)

W 2020 r. Ministerstwo Finansów opracowało algorytm podziału środków, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 1 i 2 uchwały nr 102 Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2020 r. w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego. Środki te zostały wypłacone gminom i powiatom w 2020 r. z Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych funkcjonującego w ramach Rządowego Funduszu Przeciwdziałania COVID-19. Celem tego wsparcia było finansowanie zadań inwestycyjnych JST. Przygotowanie projektu uchwały należało do zadań Ministra Rozwoju.

O ile wsparcie gmin i powiatów dodatkowymi środkami z RFIL stanowiło znaczący impuls rozwojowy dla wspólnot lokalnych, to zastrzeżenia budzi sposób podziału tych środków pomiędzy poszczególne gminy i powiaty. Podstawowym kryterium podziału środków pomiędzy jednostki była wielkość planowanych przez nie wydatków majątkowych w 2020 r. NIK zwraca uwagę, że przyjęcie algorytmu zaproponowanego przez Ministerstwo Finansów było rozwiązaniem dyskryminującym jednostki stosujące ostrożne podejście przy planowaniu wydatków majątkowych, czyli planujące takie wydatki, co do których istniała pewność lub bardzo wysokie prawdopodobieństwo realizacji. Natomiast na rozwiązaniu tym zyskiwały jednostki ujmujące w uchwale budżetowej na 2020 r. również wydatki, których wykonanie było w planowanym okresie mało prawdopodobne. To, że część jednostek samorządu terytorialnego planuje w swoich budżetach wydatki majątkowe, które nie są wykonywane, jest zjawiskiem znanym od wielu lat. Na przykład w sprawozdaniach Rb-28s za pierwszy kwartał 2019 r. jednostki samorządu terytorialnego wykazały planowane na 2019 r. wydatki majątkowe w łącznej wysokości 66,9 mld zł, a następnie zrealizowały te wydatki w wysokości niespełna 51,1 mld zł, przy czym w istotnej części jednostek stopień niewykonania planu wydatków majątkowych był dużo wyższy niż wynikałoby z danych dla całego sektora. Łącznie w 324 jednostkach samorządu terytorialnego wykonano w 2019 r. wydatki majątkowe w kwocie nieprzekraczającej 50% planu¹⁰², przy czym w gminie Krupski Młyn wydatki majątkowe w 2019 r. wyniosły zaledwie 2,5% kwoty planowanej na koniec pierwszego kwartału. W celu oszacowania potencjału inwestycyjnego poszczególnych jednostek należało się oprzeć, zdaniem NIK, na danych o wykonaniu wydatków majątkowych w latach poprzednich.

Dyrektor Departamentu ST poinformował, że przekazanie środków z RFIL miało na celu finansowanie przyszłych inwestycji, a nie refinansowanie już wykonanych, dlatego oparcie obliczeń na planach inwestycyjnych, zamiast na danych historycznych, uznano za prawidłowe podejście. Dane o wydatkach majątkowych poszczególnych JST pochodziły z dokumentów sporządzonych przez te jednostki. Realistyczność wieloletnich prognoz finansowych była weryfikowana przez regionalne

¹⁰¹ Od 1 stycznia 2024 r. Ministerstwo Edukacji Narodowej.

¹⁰² Plan na koniec pierwszego kwartału 2019 r.

izby obrachunkowe. Dyrektor wskazał, że NIK kwestionuje przyjętą metodę podziału środków RFIL, ale nie uzasadnia, dlaczego wielkości wykonane, odwzorowujące faktyczny potencjał inwestycyjny w latach poprzednich, byłyby prawidłowe w roku, w którym wystąpiła epidemia COVID-19 i wystąpił szereg zjawisk społeczno-gospodarczych, które nie oddziaływały na samorządy w poprzednich latach. Podał również, że skoro samorządy w ramach swojej samodzielności finansowej zaplanowały wydatki majątkowe, które powinny być realistyczne, a nadto wydatki te podlegały weryfikacji przez regionalne izby obrachunkowe, to nie można mówić o dyskryminowaniu pewnej grupy jednostek.

NIK wskazuje, że regionalne izby obrachunkowe weryfikują informacje finansowe JST pod kątem zgodności z prawem i z innymi dokumentami, a nie pod kątem tego, czy jednostki przyjęły ostrożne podejście przy planowaniu wydatków majątkowych lub czy będą w stanie zrealizować zaplanowane zamierzenia. W pierwszych miesiącach po wybuchu epidemii COVID-19 jednostki nie posiadały informacji, jakie będą ich rzeczywiste dochody i wydatki majątkowe w 2020 r., różny mógł być także czas i skala reakcji na nową sytuację. Nie można zakładać, że wszystkie JST od razu w pierwszych miesiącach po wybuchu epidemii dostosowały swoje wieloletnie prognozy finansowe do nowej sytuacji ani że w obliczu dużej niepewności w podobny sposób oszacowały ryzyko niewykonania planowanych wcześniej wydatków majątkowych. Warto też wskazać, że celem wsparcia było między innymi utrzymanie niezmiennego poziomu wydatków majątkowych¹⁰³, a zatem odniesienie się do danych sprzed epidemii byłoby jak najbardziej uzasadnione. Z punktu widzenia beneficjentów środków RFIL najbardziej korzystną sytuacją dla jednostek było utrzymanie prognozy wydatków majątkowych na 2020 r. na jak najwyższym poziomie, aby otrzymać jak najwyższe dofinansowanie.

O ile wybór kryterium podziału środków opartego na wykonanych, a nie na planowanych wydatkach majątkowych byłby, zdaniem NIK, bardziej uzasadniony i obiektywny, to znacznie lepszym kryterium od obu wyżej wymienionych byłoby dochody podatkowe, szczególnie mocno narażone na zmniejszenie się w wyniku epidemii oraz czynności podjętych w celu jej przeciwdziałania. Przyjęcie – jako kryterium – dochodów, a nie wydatków majątkowych, miałyby tę zaletę, że po pierwsze bardziej uzasadnione byłoby wtedy zastosowanie mechanizmu dodatkowego wsparcia gmin o niższych dochodach *per capita*, a po drugie podstawę wsparcia stanowiłyby dochody podatkowe w większym stopniu uzależnione od koniunktury gospodarczej niż wydatki majątkowe, finansowane częściowo ze środków zewnętrznych. Korygowanie algorytmu opartego na wielkości wydatków majątkowych wskaźnikiem dochodów należy uznać za niepoprawne od strony metodycznej, gdyż nie są to wielkości w pełni od siebie zależne.

Oparcie algorytmu podziału środków na planowanych wydatkach majątkowych miało zapewnić JST wsparcie w realizacji inwestycji zaplanowanych na 2020 r. Przyjęto, że bez takiego wsparcia realizacja inwestycji przez JST mogła być zagrożona. Warto jednak zwrócić uwagę na to, że w obliczeniach uwzględniono całość planowanych wydatków majątkowych, czyli również takie wydatki, które do czasu przekazania środków z RFIL zostały już poniesione, oraz takie, których finansowanie zapewniono ze środków przekazywanych przez organy administracji rządowej lub ze środków europejskich. W tym drugim wypadku wysokość dofinansowania z RFIL została ustalona przy uwzględnieniu wydatków, co do których nie istniało ryzyko, że mogą zostać niewykonane na skutek niższych dochodów. W efekcie tego można wskazać, że po części miało miejsce podwójne wsparcie jednostek środkami na inwestycje: po

¹⁰³ Pismo Wiceprezesa Rady Ministrów, Ministra Rozwoju do Sekretarza Rady Ministrów z dnia 20 lipca 2020 r. (Znak sprawy: DPR.0210.2.2020).

pierwsze środkami przekazywanymi na finansowanie zaplanowanych wcześniej zadań, po drugie środkami przekazanymi w wyniku obliczeń uwzględniających wcześniej przyznane środki.

Dyrektor Departamentu ST poinformował, że środki z RFIL służyły pobudzeniu gospodarki, a nie rekompensowaniu wydatków inwestycyjnych. Wykluczenie wydatków majątkowych finansowanych dotacjami z obliczeń zastosowanych przy podziale środków z RFIL prowadziłoby, zdaniem Dyrektora, do dyskryminacji samorządów, które prowadzą aktywną politykę inwestycyjną. Zniechęcałoby to również samorzady do zabiegania o nowe środki w przyszłości. Dyrektor podał, że algorytm został skonstruowany w sposób, który równo traktuje wszystkie jednostki.

NIK wskazuje, że celem przekazania JST środków z RFIL było nie tylko pobudzenie gospodarki, ale także utrzymanie niezmiennego poziomu wydatków majątkowych, co wynika z przywołanego wcześniej w wystąpieniu pisma Wiceprezesa Rady Ministrów. Należało zatem zwrócić szczególną uwagę na zapewnienie JST środków na realizację tych wydatków, które pierwotnie miały być finansowane z innych środków niż dotacje, gdyż to właśnie te wydatki były obciążone ryzykiem niewykonania na skutek obniżenia się dochodów własnych. Nie zniechęciłoby to JST do zabiegania w przyszłości o środki z dotacji, gdyż wypłata środków z RFIL według algorytmu opracowanego przez Ministerstwo Finansów była jednorazowa, nie odnosiła się więc do przyszłych budżetów.

NIK nie podziela opinii, że algorytm skonstruowany w Ministerstwie Finansów równo traktował wszystkie jednostki. Na gminy nałożono bowiem, oprócz korekty dochodowej, również limit kwotowy wynoszący 93,5 mln zł, który zmniejszał wpływy z RFIL w pięciu dużych miastach: Krakowie, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie i Warszawie. W powiatach limit ten wynosił 20 mln zł i dotyczył powiatu poznańskiego. Natomiast jednostkom o niskim udziale we wpływach z RFIL podwyższano kwotę wsparcia do 500 tys. zł.

Dyrektor Departamentu ST poinformował, że algorytm podziału środków z RFIL został tak ukształtowany, aby w większym stopniu wspierać samorzady o niższym potencjale inwestycyjnym. Mniejsze jednostki mają niższe szanse na rozwój i na wygospodarowanie środków z przeznaczeniem na inwestycje. Również mniej zamożne samorzady mają mniejsze możliwości inwestycyjne. Z tego powodu zastosowano zarówno korektę dochodów, jak i limit kwotowy.

Dyrektor Departamentu ST nie przedstawił dokumentów potwierdzających, że mniejsze jednostki mają mniejszy potencjał inwestycyjny lub niższe szanse na rozwój niż duże miasta, które zostały objęte limitem. Warto zauważyć, że w rankingach gmin pod względem zarówno dochodów, jak i wydatków majątkowych, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, największe miasta nie znajdują się wcale na pierwszych pozycjach. Z jednej strony gminy mogą osiągać korzyści skali z dużej liczby mieszkańców, a z drugiej strony duże miasta mogą ponosić specyficzne koszty, związane na przykład z obsługą osób przyjeżdżających do pracy i do szkół, turystów oraz mieszkańców płacących podatki w innej gminie.

Dyrektor Departamentu ST wskazał – jako argument przemawiający za uwzględnieniem w obliczeniach wydatków majątkowych finansowanych dotacjami – potrzebę niedyskryminowania samorządów, które prowadzą aktywną politykę inwestycyjną, a jednocześnie w obliczeniach zastosowano mechanizm dyskryminujący najbardziej aktywnych inwestorów spośród dużych jednostek. Warto zwrócić uwagę, że na skutek zastosowania limitu zmniejszono kwoty przekazane nie tylko do budżetów Warszawy, Krakowa i Łodzi, ale także Poznania i Szczecina. Limit nie miał natomiast wpływu na wielkość środków przekazanych do budżetu Wrocławia,

mimo że miasto to ma znacznie większą liczbę mieszkańców niż Poznań lub Szczecin.

W związku z przyjętym rozwiązaniem:

- zastosowano mechanizm podwójnie dyskryminujący duże jednostki o wysokich dochodach, bowiem po pierwsze środki z RFIL dla tych jednostek podlegały korekcie wynikającej z wysokich dochodów, a po drugie zostały ograniczone poprzez wprowadzenie kwotowego limitu wsparcia¹⁰⁴,
- większe jednostki cechujące się niskimi dochodami i wydatkami majątkowymi, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, które na 2020 r. zaplanowały wydatki majątkowe ogółem w kwocie uprawniającej do otrzymania dofinansowania z RFIL w wysokości co najmniej 500 tys. zł, nie mogły liczyć na dodatkowe wsparcie, podczas gdy małe jednostki o wyższych dochodach, które zaplanowały inwestycje na poziomie uprawniającym, według zasad ogólnych, do wsparcia na poziomie poniżej 500 tys. zł – po zmniejszeniu o wskaźnik dużych dochodów – otrzymywały wyrównanie do kwoty 500 tys. zł.

Ponieważ kryterium dodatkowego wsparcia odnosiło się do kwot nominalnych, a nie do kwot przeliczonych na jednego mieszkańca, to powyższe rozwiązanie faworyzowało, co do zasady, jednostki o małej liczbie mieszkańców w stosunku do jednostek większych, nawet gdy te pierwsze były znacznie zamożniejsze od tych drugich. Jako przykład można podać Jastarnię i Stąporków. Pomimo że dochody ogółem pierwszej z tych gmin pomniejszone o wpłaty do budżetu państwa były w przeliczeniu na jednego mieszkańca o 48,8% wyższe niż średnio w Polsce, to – ze względu na małą liczbę mieszkańców gminy, wynoszącą 3,7 tys., a w efekcie tego nominalnie niskie planowane wydatki majątkowe – środki z RFIL dla tej gminy zostały zwiększone do 500 tys. zł, po uprzednim zmniejszeniu o wskaźnik dużych dochodów. Natomiast gmina Stąporków nie podlegała takiemu dodatkowemu wsparciu, gdyż większa liczba mieszkańców przekładała się na nominalnie wyższe planowane wydatki majątkowe, mimo że – w przeliczeniu na jednego mieszkańca – to Jastarnia miała prawie 2,5-krotnie większe dochody oraz o 46% większe planowane wydatki majątkowe niż gmina Stąporków.

Z analizy danych o wysokości wsparcia z pierwszego naboru w RFIL wynika, że w przypadku niektórych jednostek, na przykład ww. Jastarni, zastosowanie korekty dotyczącej dużych dochodów obniżało kwotę wsparcia, a jednocześnie kwota wsparcia była zwiększana do minimalnego progu 500 tys. zł. Wskazuje to na stosowanie w jednym algorytmie mechanizmów korygujących, których efekty częściowo się znosiły.

Reasumując należy wskazać, że przy podziale pierwszej transzy środków z RFIL w 2020 r. nie wykorzystano możliwości preferencyjnego potraktowania ani JST o najwyższych dochodach podatkowych *per capita*, które były najbardziej narażone na spadek tych dochodów, ani JST o najniższych dochodach ogółem *per capita* w celu zapewnienia im większych środków na rozwój i zmniejszenie różnic cywilizacyjnych, ani JST funkcjonujących na obszarach Polski, w których dodatkowe inwestycje byłyby najbardziej pożądane z punktu widzenia polityki rozwojowej państwa. Zamiast tego punktem wyjścia do ustalenia wielkości wsparcia były planowane na rok 2020 wydatki majątkowe, co do których nie można było zweryfikować rzetelności ich planowania, z uwzględnieniem wydatków finansowych dotacjami z sektora rządowego, a więc niewymagających dofinansowania z RFIL.

¹⁰⁴ Na przykład gdyby Warszawa, zamiast być jedną gminą, składała się z trzech gmin o równej liczbie mieszkańców, to mimo tych samych dochodów i wydatków majątkowych ogółem oraz tych samych dochodów i wydatków majątkowych na mieszkańca, mogłaby otrzymać wsparcie z RFIL w wysokości około 206 mln zł, a nie 93,5 mln zł. Z ekonomicznego punktu widzenia taki mechanizm nie był więc uzasadniony.

Algorytm zastosowany przez Ministerstwo Finansów był nieprzejrzysty i niepoprawny metodycznie również z tego względu, że wielkość planowanych wydatków majątkowych korygowano w obliczeniach wskaźnikiem odnoszącym się do dochodów, dokładając do tego kwotę gwarantowaną dla małych jednostek oraz limit dla dużych jednostek.

(akta kontroli: tom IV str. 2-10, 41-77, 93-103, 132-139, 194-217, 220-224 pliki 2, 20-21, 59-69)

Ze wsparcia środkami RFIL w pierwszym, bezkonkursowym naborze wniosków w 2020 r. wyłączono województwa. Dyrektor Departamentu ST podał, że środki z RFIL służyły pobudzeniu gospodarki w związku z trwającą epidemią COVID-19. Skutki tej epidemii w większym stopniu oddziaływały na gminy i powiaty, które realizują najszerszy zakres zadań publicznych na rzecz mieszkańców. W 2020 r. wprowadzono także szereg rozwiązań dla obywateli, które miały łagodzić skutki epidemii COVID-19, w tym m.in. przesunięty został termin rozliczeń PIT za 2019 r., co wpłynęło na zmianę dotychczasowego rozkładu wpływów z PIT. Ponadto te dwie kategorie samorządów mają udział we wpływach z PIT wyższy niż województwa, które bazują na dochodach CIT.

Zdaniem NIK inwestycje realizowane przez województwa również służą pobudzeniu gospodarki. To, że gminy i powiaty realizują szerszy zakres zadań niż województwa nie oznacza, że w podziale środków nie można było uwzględnić tych ostatnich jednostek, przy zachowaniu odpowiednich proporcji wsparcia. Przesunięcie terminu rozliczeń PIT za 2019 r. o miesiąc, czyli do końca maja 2020 r., nie miało związku z wypłatą środków z RFIL, która nastąpiła na początku września 2020 r. To, że województwa bazują na dochodach z CIT, nie oznacza, że nie były narażone na skutki epidemii COVID-19. Warto zauważyć, że mimo wsparcia Rządu przedsiębiorstwa niefinansowe odnotowały w 2020 r. spadek wyniku finansowego względem 2019 r.¹⁰⁵

Warto podkreślić, że Ministerstwo Finansów uczestniczyło w pracach nad opracowaniem algorytmu podziału środków w ramach pierwszego naboru wniosków na finansowanie inwestycji z RFIL, jednak instytucją wiodącą, odpowiedzialną za przygotowanie uchwały nr 102 Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2020 r. w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego, było Ministerstwo Rozwoju.

(akta kontroli: tom IV str. 2-27, 132-162, 220-224 pliki 59-69, str. 233-237)

2.2.2. Analiza i opiniowanie zastosowania narzędzi wsparcia finansowego JST przez inne organy administracji rządowej

W zakresie analizy i opiniowania przez Ministerstwo Finansów zastosowania narzędzi wsparcia finansowego JST przez inne niż Minister Finansów organy administracji rządowej, koncentrowano się na opiniowaniu aktów prawnych w ramach procesu legislacyjnego, a nie na analizie danych liczbowych. W 2020 r. Minister Finansów opiniował trzy projekty, a w 2021 r. cztery projekty uchwał Rady Ministrów dotyczących przekazania JST środków z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 na inwestycje. W 2022 r. Minister Finansów opiniował między innymi projekt ustawy o rządowej fundacji wsparcia samorządu terytorialnego. Wskazał, że nie popiera idei tworzenia takiej fundacji, gdyż głównym źródłem jej finansowania byłaby dotacja z budżetu państwa. Minister słusznie zauważył, że przekazywanie fundacji środków z budżetu państwa po to tylko, aby ta przekazywała je JST, stoi w sprzeczności z zasadą jawności i przejrzystości finansów publicznych i prowadzi do niepotrzebnych kosztów, gdyż JST mogą otrzymywać dotacje bezpośrednio z budżetu państwa.

¹⁰⁵ Główny Urząd Statystyczny, Bilansowe wyniki finansowe przedsiębiorstw niefinansowych za 2020 r. Informacja opublikowana na stronie stat.gov.pl.

Dodał, że realizacja zasadniczego celu udzielania wsparcia finansowego w realizacji zadań własnych JST może być dokonana, o ile jest taka potrzeba, poprzez wprowadzenie odpowiednich mechanizmów wsparcia, np. dodatkowych źródeł dochodów, w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, która systemowo i obiektywnie kształtuje normy i sposób przekazywania dochodów do JST. Opinia Ministra Finansów została oparta na rzetelnej i wnikliwej analizie opisanej w notatce służbowej.

NIK zgadza się z powyższą opinią Ministra Finansów, wskazując jednocześnie, że przywołane przez niego zasady powinny być stosowane także w odniesieniu do innych narzędzi finansowania zadań JST, w tym zadań drogowych finansowanych z Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg, zadań inwestycyjnych finansowanych z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 a także zadań finansowanych z rezerwy ogólnej, niezwiązanych z nagłymi sytuacjami lub posiadających inne źródło finansowania. Z treści dokumentów przekazanych w czasie kontroli nie wynikało, żeby tego typu opinie były przedstawiane przez Ministra Finansów.

W 2022 r. Minister Finansów wskazał w piśmie do Ministra Sportu i Turystyki, dotyczącym projektu rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie dofinansowania z budżetu państwa zadań związanych z budową i remontami obiektów sportowych oraz rozwijaniem sportu, że ponieważ projekt ten dotyczy problematyki samorządu terytorialnego, to – zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 6 maja 2005 r. o Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego oraz o przedstawicielach Rzeczypospolitej Polskiej w Komitecie Regionów Unii Europejskiej¹⁰⁶ – powinien być przedstawiony do zaopiniowania Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Podał, że ani z treści uzasadnienia, ani z oceny skutków regulacji nie wynika, żeby projekt został zaopiniowany przez tę komisję. Na zasadność zasięgnięcia opinii ww. komisji wskazywał również w piśmie do Sekretarza Rady Ministrów podczas opiniowania projektu uchwały Rady Ministrów zmieniającej uchwałę w sprawie ustanowienia Rządowego Funduszu Polski Ład: Programu Inwestycji Strategicznych.

Ministerstwo Finansów nie pełniło roli instytucji koordynującej sposób podziału środków publicznych między JST przez różne ośrodki decyzyjne działające w ramach administracji rządowej. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na potrzebę wzmocnienia roli Ministra Finansów jako organu koordynującego działania innych organów administracji rządowej w dziedzinie wsparcia finansowego JST, zwłaszcza w sytuacji, gdy znaczące środki są przekazywane samorządom poza systemem ich dochodów własnych i subwencji o charakterze wyrównawczym. Należy podkreślić, że Minister Finansów jest ministrem właściwym m.in. do spraw budżetu i finansów publicznych. Zgodnie z art. 7 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej¹⁰⁷ dział budżet obejmuje m.in. sprawy systemu finansowania samorządu terytorialnego, a w myśl art. 8 ust. 2 pkt 4 tej ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiada, na zasadach, w trybie i w granicach określonych odrębnymi przepisami, m.in. za finansowanie samorządu terytorialnego. W sytuacji braku ośrodka koordynującego działania innych jednostek istnieje ryzyko, że poszczególne narzędzia wsparcia będą miały przeciwstawne efekty lub narzędzia te będą się powielaly, co można było zaobserwować na przykład w przypadku finansowania zadań drogowych ze środków Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg, Rządowego Funduszu Inwestycji Lokalnych i z rezerwy ogólnej budżetu państwa.

Zgodnie z art. 9 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, wspólnoty lokalne mają prawo, w ramach krajowej polityki ekonomicznej, do wystarczających własnych

¹⁰⁶ Dz. U. Nr 90 poz. 759, ze zm.

¹⁰⁷ Dz. U. z 2022 r. poz. 2512, ze zm.

zasobów, którymi mogą swobodnie dysponować w wykonywaniu swoich kompetencji (ust. 1). Ochrona wspólnot lokalnych słabszych finansowo wymaga wprowadzenia procedur ujednoczenia finansowego lub środków równoważących, mających na celu skorygowanie efektów nierównego podziału potencjalnych źródeł finansowania, jak również obciążeń, które na nie przypadają. Takie procedury czy środki nie powinny ograniczać wolności wyboru wspólnot lokalnych w ich własnej dziedzinie odpowiedzialności (ust. 5). W miarę możliwości, subwencje przyznane wspólnotom lokalnym, nie powinny być przeznaczane na finansowanie projektów specyficznych. Przyznanie subwencji nie powinno przynosić uszczerbku fundamentalnej wolności polityki wspólnot lokalnych we właściwej im dziedzinie kompetencji (ust. 7).

Zdaniem NIK Minister Finansów jako organ właściwy do spraw budżetu i finansów publicznych powinien podejmować działania na rzecz zapewnienia JST możliwie największego udziału dochodów własnych, uzupełnionych o subwencje ogólne, w finansowaniu ich zadań. W tym celu powinien inicjować zmiany polegające na zastępowaniu narzędzi ręcznego wspierania JST narzędziami systemowymi wzmacniającymi znaczenie ww. dochodów.

(akta kontroli: tom IV str. 41-77, 238-305)

2.3 Uregulowanie zasad finansowania zadań JST z rezerwy ogólnej budżetu państwa

W wystąpieniu pokontrolnym do Ministra Finansów po kontroli P/20/012 – Planowanie i wykorzystanie rezerw budżetu państwa i budżetu środków europejskich, NIK wniosowała o wypracowanie reguł i kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej i ich konsekwentnego stosowania¹⁰⁸. Również w *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku*¹⁰⁹ NIK zwracała uwagę na potrzebę ograniczenia wykorzystywania środków ujętych w rezerwie ogólnej budżetu państwa na finansowanie zadań, o realizacji których było wiadomo już na etapie planowania budżetu.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów poinformowała między innymi, że Ministerstwo Finansów prowadziło w tej sprawie korespondencję z Kancelarią Prezesa Rady Ministrów w 2021 r., wskazując potrzebę wypracowania kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej. Zagadnienia związane z rezerwą ogólną stały się w 2022 r. przedmiotem zmiany przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie dysponowania rezerwą ogólną budżetu państwa¹¹⁰. Dyrektor podała również, że aktualnie trwają prace nad nowymi rozwiązaniami w ramach reformy ram budżetowych i przygotowaniem projektu nowelizacji ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych. Wówczas możliwe będzie poddanie analizie omawianych zagadnień oraz przedstawienie ewentualnych propozycji w tym zakresie przez zainteresowane tą tematyką podmioty.

Z powyższych wyjaśnień wynika, że w Ministerstwie Finansów nie podjęto prac legislacyjnych nad wprowadzeniem do ustawy o finansach publicznych reguł i kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej, zgodnie z interwencyjnym charakterem tej rezerwy. Na potrzebę uregulowania tej kwestii NIK wskazuje od 2020 r.

(akta kontroli: tom IV str. 163-167)

¹⁰⁸ <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/20/012/KBF>

¹⁰⁹ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku*, str. 8.

¹¹⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 473. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 lutego 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie dysponowania rezerwą ogólną budżetu państwa (Dz. U. poz. 545).

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości.

- 1) opracowanie – we współpracy z Ministerstwem Rozwoju – algorytmu podziału środków, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 1 i 2 uchwały nr 102 Rady Ministrów w sprawie wsparcia na realizację zadań inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego, dyskryminującego jednostki stosujące ostrożne podejście przy planowaniu wydatków majątkowych i uwzględniającego:
 - a) wydatki majątkowe finansowane dotacjami celowymi, w związku z czym jednostki, które otrzymały te dotacje, były dodatkowo premiuowane środkami z RFIL,
 - b) korektę wydatków majątkowych wskaźnikiem dużych dochodów, mimo że nie są to wielkości w pełni od siebie zależne,
 - c) limit kwotowy, a tym samym dyskryminującego część dużych miast i powiat poznański,
- 2) niewypracowanie reguł i kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej, o co NIK wnioskuje od 2020 r.

OCENA CZĄSTKOWA

NIK ocenia, że działania podejmowane przez Ministerstwo Finansów w zakresie wsparcia finansowego samorządów przez państwo w okresie reform podatkowych i odbudowy gospodarki po epidemii COVID-19 na ogół przyczyniły się do zmniejszenia różnic w potencjale dochodowym JST. W latach 2018-2022 nastąpił spadek zróżnicowania dochodów w trzech z czterech badanych typów JST, tj. w gminach, miastach na prawach powiatu i województwach. W powiatach natomiast w badanym okresie zanotowano niewielki wzrost zróżnicowania dochodów, na co wpływ miały m.in. środki przekazywane wybranym powiatom z państwowych funduszy celowych. Przyjęty w 2022 r. sposób podziału dodatkowych dochodów JST z tytułu ich udziału we wpływach z PIT co prawda przyczyniał się do zmniejszania różnic w potencjale dochodowym między miastami na prawach powiatu a innymi gminami w porównaniu do sytuacji, gdyby środki te rozdzielane były zgodnie z planowanym udziałem samorządów w tym podatku, ale – jak wskazano w poprzednim rozdziale – odbywało się to w warunkach zmniejszenia się realnych dochodów w części miast na prawach powiatu, co należy uznać za niepożądane zdarzenie. NIK zauważa, że do kontroli nie przedstawiono analiz zróżnicowania sytuacji dochodowej samorządów według grup jednostek podobnego typu, w tym jednostek pogrupowanych ze względu na wielkość dochodów w przeliczeniu na jednego mieszkańca. Biorąc pod uwagę zakres dokonywanych reform w okresie objętym kontrolą, NIK ocenia, że dokonywanie bardziej szczegółowych analiz tego typu byłoby wskazane i dostarczałyby pełniejszej informacji o sytuacji dochodowej JST, co z kolei pozytywnie wpływałoby na proces planowania podziału środków między JST w przyszłości.

NIK ocenia pozytywnie działania Ministra Finansów dotyczące opiniowania niektórych projektów ustaw. Na uwagę zasługuje negatywna opinia tego ministra w sprawie utworzenia rządowej fundacji wsparcia samorządu terytorialnego, która umożliwiłaby wyprowadzanie pieniędzy przeznaczonych na wsparcie dla JST do fundacji, a więc poza system finansów publicznych.

NIK ocenia negatywnie niepodjęcie prac legislacyjnych nad wprowadzeniem do ustawy o finansach publicznych reguł i kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej, zgodnie z interwencyjnym charakterem tej rezerwy. Na potrzebę uregulowania tej kwestii NIK wskazuje od 2020 r.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące uwagi i wnioski:

- Uwagi NIK zwraca uwagę na potrzebę podjęcia prac legislacyjnych nad wprowadzeniem do ustawy o finansach publicznych reguł i kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej, zgodnie z interwencyjnym charakterem tej rezerwy. Na potrzebę uregulowania tej kwestii NIK wskazuje od 2020 r.
- Wnioski Ponadto Najwyższa Izba Kontroli wnosi o:
1. Podjęcie działań mających na celu wypłatę wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego zagwarantowanej ustawowo korekty dochodów z CIT za 2022 r.
 2. Wypracowanie rozwiązań systemowych umożliwiających odejście od stosowania doraźnych narzędzi wsparcia finansowego JST oraz dokonanie przeglądu pozostałych narzędzi tego wsparcia pod kątem:
 - uspoźnienia efektów ich oddziaływania,
 - wyeliminowania przypadków powielania tych samych rozwiązań,
 - zastąpienia tych narzędzi – tam gdzie to będzie możliwe – zwiększonymi dochodami własnymi JST oraz subwencjami o charakterze korekcyjno-wyrównawczym.
 3. Zapewnienie prawidłowości wykazywania transferów środków dla JST w systemie ewidencji i sprawozdawczości budżetowej oraz w informacjach o sytuacji finansowej tych jednostek zgodnie z charakterem ekonomicznym tych środków.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania
wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, 6 lutego 2024 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś

/podpisano elektronicznie/