



Uniwersytet
Wrocławski

Przemysław Pest

Konstrukcja prawna subwencji ogólnej
w polskich regulacjach prawnych dochodów
jednostek samorządu terytorialnego

KONSTRUKCJA SUBWENCJA OGÓLNA
RÓWNAWYCZA SAMORZĄD BUDŻET
FUNKCJA UZUPEŁNIANIE EKSL
REKOMPENSUJĄCA KONSTRUKCJA PRAWNA
JANOSIKOWE WYRÓWNIWANIE POZIOME
ZADANIA WŁASNE GMINA MODEL
KONSTITUCJA RP OBLICZANIA TRANSFER
EFEKTYWIZACJA PARYTET SUBWENC
METODA DOCHODY WYRÓWNIW
WŁASNE PRAWO PODMI PIONOWE
POTENCJAŁ DOCHODÓW REWOLUCYJNY USTAW

**Konstrukcja prawna subwencji
ogólnej w polskich regulacjach
prawnych dochodów jednostek
samorządu terytorialnego**

Prace Naukowe
Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Seria: **e-Monografie**

Nr 126

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101225>

DOI: 1023734/23.18.033

Przemysław Pest
Uniwersytet Wrocławski

**Konstrukcja prawna subwencji
ogólnej w polskich regulacjach
prawnych dochodów jednostek
samorządu terytorialnego**

Wrocław 2018

Kolegium Redakcyjne

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

dr Julian Jezioro – zastępca przewodniczącego

mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

mgr Ewa Gałyga-Michowska – członek

mgr Bożena Górna – członek

mgr Tadeusz Juchniewicz – członek

Recenzent: *dr hab. Wojciech Gonet, prof. nadzw. UPH w Siedlcach*

© Copyright by Przemysław Pest

Korekta: *Dorota Kaczmarek*

Projekt i wykonanie okładki: *Kuba Zając*

Skład i opracowanie techniczne: *Aleksandra Kumasza* eBooki.com.pl

Druk: *Drukarnia Beta-druk, www.betadruk.pl*

Wydawca

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-66066-30-4 (druk)

ISBN 978-83-66066-31-1 (online)

Spis treści

WYKAZ SKRÓTÓW	9
WPROWADZENIE	11
ROZDZIAŁ I. SUBWENCJA OGÓLNA W SYSTEMIE DOCHODÓW JED- NOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO	17
1. Pojęcie subwencji ogólnej.....	17
2. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej	26
ROZDZIAŁ II. SUBWENCJA OGÓLNA W USTAWIE O DOCHODACH GMIN I ZASADACH ICH SUBWENCJONOWANIA	37
1. Dochody gmin w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencionowania	37
2. Subwencja na podstawowe wydatki bieżące gmin	41
3. Subwencja na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wycho- wawczych.....	43
4. Subwencja na wydatki inwestycyjne	44
5. Subwencja wyrównawcza	45
6. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencionowania	48
ROZDZIAŁ III. SUBWENCJA OGÓLNA W USTAWIE O FINANSOWA- NIU GMIN.....	57
1. Dochody gmin w ustawie o finansowaniu gmin	57
2. Subwencja ogólna	63
3. Subwencja na zadania oświatowe	70
4. Wpłaty z przeznaczeniem na zwiększenie subwencji ogólnej.	73
5. Subwencja drogowa	76
6. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o finanso- waniu gmin.....	78
ROZDZIAŁ IV. SUBWENCJA OGÓLNA W USTAWIE O DOCHODACH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W LATACH 1999–2003	83
1. Dochody jednostek samorządu terytorialnego w ustawie o do- chodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999– –2003.....	83

2. Część podstawowa subwencji ogólnej.....	87
3. Część rekompensująca subwencji ogólnej.....	93
4. Część wyrównawcza subwencji ogólnej.....	102
5. Część drogowa subwencji ogólnej.....	106
6. Część oświatowa subwencji ogólnej.....	109
7. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003	112
ROZDZIAŁ V. SUBWENCJA OGÓLNA W USTAWIE O DOCHODACH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO	119
1. Dochody jednostek samorządu terytorialnego w obowiązującej ustawie.....	119
2. Część wyrównawcza subwencji ogólnej.....	125
3. Część równoważąca (regionalna) subwencji ogólnej	135
4. Część oświatowa subwencji ogólnej.....	171
5. Część rekompensująca subwencji ogólnej.....	179
6. Rezerwa subwencji ogólnej	181
7. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.....	184
ZAKOŃCZENIE	189
BIBLIOGRAFIA.....	195
Wykaz literatury.....	195
Wykaz innych dokumentów	203
Wykaz źródeł prawa	203
Wykaz orzecznictwa	212

Wykaz skrótów

Akty prawne

- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- Mała Konstytucja** ustawa konstytucyjna z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą a wykonawczą w Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426 ze zm.)
- EKSL** Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607, sprost. Dz. U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107)
- u.d.g.** ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991–1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 89, poz. 518 ze zm.)
- u.f.g.** ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 ze zm.)
- u.d.j.s.t. w latach 1999–2003** ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 (Dz. U. Nr 150, poz. 983 ze zm.)
- u.d.g.w.k.** ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych

	uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz. U. Nr 162, poz. 1112 ze zm.)
u.d.j.s.t.	ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2017, poz. 1453 ze zm.)
u.f.p.	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.)

Czasopisma, publikatory i inne

Dz. U.	„Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej”
FK	„Finanse Komunalne”
OTK	„Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy”
PiP	„Państwo i Prawo”
RPEiS	„Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”
ST	„Samorząd Terytorialny”

Wprowadzenie

Zgodnie z zasadą adekwatności – wyrażoną w art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji RP – obowiązkiem państwa jest zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, a zmiany w zakresie zadań i kompetencji samorządów muszą następować wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Zadaniami, na których realizację państwo musi zapewniać jednostkom samorządu terytorialnego odpowiedni poziom środków publicznych, są, zgodnie z art. 166 Konstytucji RP, zadania własne i zadania zlecone. Źródła finansowania zadań własnych i zadań zleconych są różne. Zadania własne powinny być finansowane z dochodów własnych, a zadania zlecone z dotacji celowych. Zazwyczaj jednak dochody własne nie są wystarczające do sfinansowania realizacji wszystkich nałożonych na samorząd terytorialny zadań własnych. Co więcej, źródła dochodów własnych nie są rozłożone jednolicie na terenie kraju. Powstaje zatem konieczność uzupełniania dochodów własnych, aby zapewnić jednostkom samorządu terytorialnego środki na realizację zadań własnych na poziomie co najmniej minimalnych standardów. Funkcję tę w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego realizuje subwencja ogólna, będąca przedmiotem badań w prezentowanej monografii. Konstytucyjnych podstaw mechanizmów uzupełniania dochodów własnych należy upatrywać w zasadach jednolitości kraju (art. 3 Konstytucji RP), sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP) i zrównoważonego rozwoju (art. 5 Konstytucji RP).

Przed przystąpieniem do właściwych badań konieczne jest krótkie przedstawienie ogólnej charakterystyki źródeł prawa regulującego instytucję subwencji ogólnej, stanu badań nad tą instytucją w polskiej doktrynie prawa finansowego oraz zakresu i celu prezentowanej monografii.

Subwencja ogólna stanowi, począwszy od 1991 roku, dochód gmin, a następnie – od 1999 roku – również dochód powiatów i województw. Została ona wymieniona, jeszcze bez przymiotnika „ogólna”, w konstytucyjnym katalogu dochodów gmin już w wyniku nowelizacji z dnia 8 marca 1990 roku, a następnie w katalogu dochodów jednostek samorządu terytorialnego w art. 73 ust. 1 Małej Konstytucji. Już jako „subwencja ogólna” została przewidziana, obok dochodów własnych oraz dotacji celowych, jako dochód jednostek samorządu terytorialnego w art. 167 ust. 2 obowiązującej Konstytucji RP. Szczegółowe regulacje prawne dotyczące tej instytucji zawierały przede wszystkim kolejne ustawy regulujące problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego – ustawa z dnia 14 grudnia 1990 roku o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991–1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, ustawa z dnia 10 grudnia 1993 roku o finansowaniu gmin, ustawa z dnia 26 listopada 1998 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 oraz obecnie obowiązująca ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, a także rozporządzenia wykonawcze wydawane do tych ustaw. Subwencja ogólna była również, w pewnym zakresie, regulowana w innych ustawach (np. część rekompensująca w obowiązującym stanie prawnym¹).

Przedstawiając stan badań nad subwencją ogólną w polskiej doktrynie prawa finansowego, należy w pierwszej kolejności wskazać na cztery monografie o kapitalnym znaczeniu dla zrozumienia tej instytucji. Monografie te analizowały system dochodów gmin w pierwszych latach funkcjonowania samorządu terytorialnego w Polsce², konstrukcję prawną subwencji ogólnej i dotacji celowych na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003³,

¹ Art. 10 ustawy z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.).

² W. Nykiel, *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993.

³ Z. Ofiarski, *Subwencje i dotacje jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2002.

podział zasobów publicznych między administrację rządową a samorząd terytorialny odpowiednio do zadań⁴, a także konstytucyjne podstawy funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych⁵. Także w naukach ekonomicznych można wskazać na zainteresowanie problematyką subwencji ogólnej, skutkujące ciekawymi opracowaniami monograficznymi, posługującymi się metodologią właściwą tym naukom⁶. Duże znaczenie dla zrozumienia istoty subwencji ogólnej miały prowadzone na początku lat 90. XX wieku badania dotyczące jej obiektywizacji⁷. Bardzo istotne były również prezentowane w doktrynie prawa finansowego na początku XXI wieku rozważania dotyczące subwencji ogólnej w kontekście samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego i jej prawnych gwarancji⁸. Należy również wskazać na opracowania przedstawiające omówienie i komentarz do kolejnych ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego⁹, a także

⁴ A. Niezgodą, *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012.

⁵ M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017.

⁶ Np. A. Sekuła, *System subwencjonowania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Dysfunkcje i pożądanе kierunki racjonalizacji*, Gdańsk 2016.

⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne obiektywizacji subwencji i dotacji dla budżetów samorządowych*, ST 1991, nr 1-2; A. Borodo, *Obiektywizacja subwencji ogólnych dla gmin*, ST 1991, nr 3.

⁸ E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 69 i n.; J. Glumińska-Pawlic, *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Katowice 2003, s. 108 i n.; W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 134 i n.

⁹ E. Tegler, *Finansowanie gmin*, Zielona Góra 1994; J. Glumińska, *Finansowanie gmin*, Katowice 1997; E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *Komentarz do ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000*, [w:] E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Komentarz*, Warszawa 2003; E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004.

podręczniki z zakresu finansów samorządowych, szeroko omawiające instytucję subwencji ogólnej¹⁰.

Celem prezentowanej monografii jest przedstawienie i zbadanie ewolucji konstrukcji prawnej subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Dla realizacji tego celu analizie dogmatyczno-prawnej oraz historyczno-prawnej zostaną poddane przede wszystkim przepisy kolejnych ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego, począwszy od 1991 roku, a także posiłkowo również innych aktów prawnych, takich jak ustawy samorządowe czy ustawa o finansach publicznych. Zasadniczym zamiarem autora będzie wykazanie, że istotą subwencji ogólnej w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego jest pełnienie funkcji wyrównawczej, polegającej na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, co umożliwia realizację zadań własnych na poziomie minimalnych standardów we wszystkich jednostkach na terenie kraju. Wyrównywanie następuje przy tym ze względu na: 1) zróżnicowany potencjał dochodowy lub nierównomierne zapotrzebowanie wydatkowe jednostek samorządu terytorialnego lub 2) konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego środków publicznych na finansowanie realizacji zadań własnych.

Przedmiotem analizy w monografii będzie konstrukcja prawna subwencji ogólnej, przez którą należy rozumieć materialnoprawne regulacje prawne ustalania globalnej kwoty subwencji ogólnej oraz kryteriów podziału subwencji pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego danego szczebla. Poza zakresem rozważań zasadniczo pozostaną

¹⁰ A. Borodo, *Dochody samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Toruń 1993 oraz *idem*, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 1997 i kolejne wydania w latach 2000, 2004, 2006, 2008, 2012; E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012; W. Miemieć, K. Sawicka, M. Miemieć, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013, a w naukach ekonomicznych także: M. Jastrzębska, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012.

regulacje o charakterze proceduralnym, określające tryb i terminy przekazywania subwencji ogólnej na rzecz konkretnej jednostki samorządu terytorialnego.

Monografia składa się z pięciu rozdziałów. W pierwszym z nich, stanowiącym wprowadzenie do dalszych badań, przedmiotem analizy będzie pojęcie subwencji ogólnej, jej funkcje oraz istotne dla zrozumienia konstrukcji prawnej subwencji ogólnej: metoda finansowania subwencji ogólnej, model jej obliczania, kryteria podziału subwencji pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego oraz obiektywizacja subwencji ogólnej. Przedmiotem pozostałych rozdziałów będzie przedstawienie i zbadanie kolejnych ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego, z wyszczególnieniem, w ramach podrozdziałów, poszczególnych części subwencji ogólnej. Należy przy tym podkreślić, że istnienie części składowych subwencji ogólnej nie znosi jej jednolitego charakteru ani ogólności przeznaczenia na finansowanie całości zadań danej jednostki samorządu terytorialnego¹¹.

Prezentowana monografia stanowi podsumowanie kilkuletniej pracy badawczej autora nad konstrukcją prawną subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego¹².

¹¹ T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 154.

¹² Por. W. Miemieć, P. Pest, *Normatywne kryteria wyrównywania poziomego dochodów gmin i powiatów*, [w:] R.P. Krawczyk, M. Stec (red.), *Samorząd, finanse, nadzór i kontrola. XX-lecie regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2013, s. 105 i n.; P. Pest, *Parytet subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Borodo (red.), *Dotacje i subwencje w systemie finansowym samorządu terytorialnego*, Toruń 2013, s. 115 i n.; P. Pest, *Wyrównywanie poziome dochodów jednostek samorządu terytorialnego („janosikowe”) – kierunki zmian*, [w:] J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Finanse publiczne jednostek samorządu terytorialnego. Źródła finansowania samorządu terytorialnego we współczesnych regulacjach prawnych*, Warszawa 2014, s. 99 i n.; W. Miemieć, P. Pest, *„Janosikowe” a standardy dotyczące procedur wyrównawczych w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego*, [w:] M. Ofiarska (red.), *Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego*, Szczecin 2015, s. 289 i n.; W. Miemieć, P. Pest, *Wyrównywanie poziome dochodów jednostek samorządu terytorialnego („janosikowe”) w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] M. Smaga, M. Winiarz

Ustalenia poczynione we wcześniej publikowanych tekstach zostały uwzględnione także w tym opracowaniu, po niezbędnych uzupełnieniach i modyfikacjach oraz ich dostosowaniu do ogólnej koncepcji monografii.

(red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Doktryna, orzecznictwo, praktyka*, Warszawa 2015, s. 376 i n.; P. Pest, *Założone a realizowane funkcje subwencji ogólnej*, [w:] J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Problemy praktyczne*, Warszawa 2016, s. 263 i n.; W. Miemieć, P. Pest, *Rekompensowanie gminom utraconych dochodów wynikających ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli znajdujących się w parkach narodowych lub rezerwatach przyrody*, ST 2017, nr 9, s. 29 i n.; P. Pest, *Dochody jednostek samorządu terytorialnego w projektach Konstytucji RP oraz w pracach Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego (1993–1997)*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa ku czci profesora Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017, s. 213 i n.

Rozdział I

Subwencja ogólna w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego

1. Pojęcie subwencji ogólnej

System dochodów jednostek samorządu terytorialnego w danym państwie może być oparty na jednym z trzech podstawowych modeli¹³:

- 1) przekazaniu jednostkom samorządu terytorialnego do stałego wykorzystania określonych źródeł dochodów jako dochodów własnych;
- 2) transferowaniu środków publicznych na realizację zadań przez jednostki samorządu terytorialnego z budżetu państwa;
- 3) modelu mieszanym, zakładającym uzupełnianie niewystarczających dochodów własnych środkami publicznymi transferowanymi z budżetu państwa.

Polska reprezentuje trzeci, mieszany model. Jednostkom samorządu terytorialnego zostały przekazane – w założeniu – określone źródła dochodów własnych¹⁴, z których wpływy są uzupełniane transferami

¹³ M. Gintowt-Jankowicz, *Finanse terenowe a decentralizacja*, [w:] M. Kulesza (red.), *Model władzy lokalnej w systemie reformy gospodarczej. Praca zbiorowa*. Tom 3, Warszawa 1984, s. 75-76; por. M. Gintowt-Jankowicz, *Prawno-systemowe uwarunkowania finansów rad narodowych*, [w:] J. Wierzbicki (red.), *Finanse gospodarki terenowej*, Warszawa 1989, s. 74, 76-77.

¹⁴ W rzeczywistości dochody własne powiatów i województw opierają się na udziałach we wpływach z podatków dochodowych, w przypadku których źródło dochodów pozostaje w całości państwowe, a jednostkom samorządu terytorialnego państwo przyznało jedynie

z budżetu państwa w prawnej formie subwencji ogólnej i dotacji celowych. System ten, wprowadzony nowelizacją Konstytucji RP z dnia 22 lipca 1952 roku¹⁵, ustawą z dnia 8 marca 1990 roku o zmianie Konstytucji RP¹⁶, a następnie utrwalony ustawą konstytucyjną z dnia 17 października 1992 roku o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym¹⁷ usankcjonowała Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku, wskazując w art. 167 ust. 2, że dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa.

Problematyka pojęcia dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego była analizowana przeze mnie w innym miejscu¹⁸. Przypominając jedynie konkluzje prowadzonych wcześniej badań, należy wskazać, że dla zdefiniowania pojęcia dochodów własnych konieczne jest posłużenie się łącznie dwoma kryteriami: formalnoprawnym, zgodnie z którym dochody własne muszą być przekazywane jednostkom samorządu terytorialnego na czas nieokreślony, oraz materialnoprawnym, zgodnie z którym dochody własne muszą być objęte władztwem finansowym jednostek samorządu terytorialnego, przejawiającym się w kompetencji do wywierania wpływu na wysokość tych dochodów. Przyjmując oba te kryteria, w literaturze przedmiotu stwierdza się, że dochody własne

prawo do partycypowania we wpływach z tego źródła (por. P. Pest, *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016, s. 43-44).

¹⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm. Zmiana tytułu z „Konstytucja PRL” na „Konstytucja RP” została dokonana ustawą z dnia 29 grudnia 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz. U. Nr 75, poz. 444).

¹⁶ Dz. U. Nr 16, poz. 94. Zgodnie z art. 47 Konstytucji z dnia 22 lipca 1952 r., w brzmieniu nadanym mu przez wskazaną nowelizację, dochody własne gminy były uzupełniane subwencjami na zasadach określonych przez ustawę.

¹⁷ Dz. U. Nr 84, poz. 426 ze zm. Art. 73 Małej Konstytucji przewidywał, że dochodami jednostek samorządu terytorialnego są dochody własne tych jednostek, subwencje i dotacje, stanowił też, że źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego w zakresie zadań publicznych są gwarantowane ustawowo.

¹⁸ Por. P. Pest, *Udziały...*, s. 83-95.

to dochody przyznane ustawowo samorządowi terytorialnemu, ustanowione na czas nieoznaczony, w stosunku do których organy samorządu terytorialnego powinny mieć przyznane uprawnienia, dzięki którym będą mogły wywierać bezpośredni wpływ na wysokość tych dochodów¹⁹.

Subwencja ogólna i dotacje celowe stanowią transfery z budżetu państwa do budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Są więc one świadczeniami publicznoprawnymi państwa na rzecz innych podmiotów publicznoprawnych i stanowią odzwierciedlenie ustrojowego podziału zadań publicznych pomiędzy państwo i samorząd terytorialny²⁰. Transfery z budżetu państwa do budżetów jednostek samorządu terytorialnego wpisują się w państwową koncepcję samorządu terytorialnego²¹. Państwo jest bowiem zobowiązane do takiego ukształtowania systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego, aby w sytuacji niewystarczających wpływów ze źródeł dochodów własnych oraz występujących pomiędzy poszczególnymi jednostkami samorządu terytorialnego dysproporcji w potencjale dochodowym lub zapotrzebowaniu wydatkowym, uzupełniać dochody własne do określonego poziomu, zapewniającego realizację zadań własnych na terenie całego kraju na poziomie minimalnych standardów.

¹⁹ W. Miemieć, [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998, s. 264. Akcentując państwową teorię samorządu terytorialnego, wskazuje się, że samorząd działa w ramach państwa i to państwo decyduje o przekazaniu mu części przysługującego mu władztwa w zakresie kreowania źródeł dochodów. Mając to na uwadze, własne dochody publicznoprawne przysługują wyłącznie państwu, które może jednak udzielić części swoich kompetencji jednostkom samorządu terytorialnego, przyznając im częściowe władztwo podatkowe, w zakresie wyznaczonym przez ustawodawcę. Na tej podstawie można stwierdzić, że dochody określone jako dochody własne jednostek samorządu terytorialnego są w rzeczywistości dochodami podobnymi do własnych (W. Gonet, *Pojęcie dochodów własnych w jednostkach samorządu terytorialnego*, FK 2008, nr 1-2, s. 24, 29).

²⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993, s. 44.

²¹ M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty...*, s. 55; por. H. Sochacka-Krysiak, *Zarys ewolucji pojęcia samorządu terytorialnego a kształtowanie się stosunków między samorządem a państwem*, [w:] H. Sochacka-Krysiak (red.), *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym*, Warszawa 2008, s. 39 i n.

Konieczność taka wynika z konstytucyjnych zasad sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP), jednolitości kraju (art. 3 Konstytucji RP) oraz zrównoważonego rozwoju (art. 5 Konstytucji RP), a także art. 9 ust. 5 EKSL. Zgodnie z tym ostatnim przepisem ochrona społeczności lokalnych, finansowo słabszych, wymaga zastosowania procedur wyrównawczych lub działań równoważących, mających na celu korygowanie skutków nierównego podziału potencjalnych źródeł dochodów, a także wydatków, jakie te społeczności ponoszą. Z Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego wynika *expressis verbis* obowiązek istnienia, w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, stałego mechanizmu wyrównawczego, którego funkcją będzie równoważenie obiektywnych nierówności dochodowych lub wydatkowych między jednostkami samorządu terytorialnego danego szczebla²².

Subwencja ogólna oraz dotacje celowe, mimo pełnienia podobnych funkcji w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, to dwie odrębne instytucje prawne²³, które można odróżnić zarówno na podstawie kryterium przedmiotowego, jak i podmiotowego. W aspekcie przedmiotowym instytucje te odróżniają procedury ich uruchamiania, wykorzystywania oraz rozliczania, a także inne skutki prawne – w tym odpowiedzialność – w razie naruszenia owych procedur²⁴. Środki publiczne otrzymywane w ramach subwencji ogólnej pozostają w dyspozycji jednostki subwencjonowanej i mogą być przeznaczane na dowolny cel. Stąd w literaturze ekonomicznej podkreśla się, że subwencję ogólną charakteryzuje scentralizowanie w sferze dochodowej, zdecentralizowanie w sferze wydatkowej oraz ustalanie na podstawie zobiektywizowanych

²² W. Miemiec, *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne*, ST 1997, nr 10, s. 68.

²³ Por. E. Feret, *Subwencje a dotacje*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Informatyki, Zarządzania i Administracji w Warszawie 2015, t. 13, z. 3, s. 50 i n.

²⁴ Z. Ofiarski, *Subwencja jako forma prawna wydatków dokonywanych z budżetu państwa*, RPEiS 2011, z. 3, s. 94.

kryteriów²⁵. Dotacje celowe są przekazywane jednostkom samorządu terytorialnego na ściśle określone cele i podlegają szczegółowym zasadom rozliczania²⁶. Natomiast w aspekcie podmiotowym subwencja ogólna jest formą stosowaną w związku z redystrybucją środków wewnątrz sektora finansów publicznych i zapewnia otrzymującym je podmiotom środki publiczne niezbędne do wykonywania nałożonych na nie zadań publicznych (wyjątkiem jest subwencja z budżetu państwa dla partii politycznych²⁷). Dotacje celowe służą finansowaniu lub dofinansowaniu działalności zarówno jednostek sektora finansów publicznych, jak i podmiotów spoza tego sektora²⁸.

W doktrynie prawa finansowego wskazuje się na następujące konstytucyjne cechy subwencji ogólnej²⁹: po pierwsze, subwencja ogólna to odrębny rodzaj dochodów jednostek samorządu terytorialnego³⁰, przewidziany obok dochodów własnych oraz dotacji celowych; po drugie, dochody te ze względu na status podmiotu przekazującego oraz otrzymującego subwencję ogólną, a także charakter prawny stosunku pomiędzy

²⁵ A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 6.

²⁶ Szczególnie zasady rozliczania środków publicznych otrzymywanych w ramach dotacji podkreśla definicja legalna tej instytucji zawarta w art. 126 u.f.p. Dotacje celowe, ze względu na źródło ich przeznaczenia, wskazuje art. 127 u.f.p. Przepis ten w ust. 1 pkt 1 lit. a do dotacji celowych zalicza środki przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, por. W. Gonet, *Dotacje w systemie finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, FK 2013, nr 6, s. 5-10.

²⁷ Warto zauważyć, że ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U., poz. 1668) przewiduje nowe zasady finansowania szkolnictwa wyższego i nauki przy wykorzystaniu instytucji subwencji (por. art. 366 ust. 2).

²⁸ Z. Ofiarski, M. Ofiarska, *Kryteria oraz formy podziału dotacji i subwencji dla jednostek samorządu terytorialnego*, FK 2014, nr 1-2, s. 53.

²⁹ W. Miemieć, *Przeznaczenie środków subwencji ogólnej przez jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23 października 1999 r.*, Kraków 2000, s. 269-270.

³⁰ Przed rokiem 1990 ustawodawstwo i doktryna posługiwały się terminem „dotacja”, wyróżniając dotacje ogólne oraz dotacje celowe. Termin „subwencja” wiązano wówczas przede wszystkim z określonymi dopłatami do działalności rolniczej lub wytwarzania określonych produktów żywnościowych (Z. Ofiarski, *Subwencja jako forma...*, s. 97).

nimi, należy zaklasyfikować jako dochody publicznoprawne; po trzecie, przewidziana w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP kolejność źródeł dochodów pozwala przyjąć, że funkcją subwencji ogólnej jest uzupełnianie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, a subwencja ogólna nie może być podstawowym źródłem finansowania samorządu terytorialnego; po czwarte, wielkość środków publicznych przekazywanych w formie prawnej subwencji ogólnej, łącznie z pozostałymi dochodami, powinna być ustalona na poziomie adekwatnym do przypadających samorządowi terytorialnemu zadań; po piąte, sformułowanie „ogólna”, którym posłużył się ustrojodawca przy określeniu subwencji, wyklucza możliwość przypisania konkretnego celu przeznaczenia dla tego rodzaju transferu, zastrzegając celowy charakter dla dotacji z budżetu państwa. Konstytucyjne określenie subwencji jako „ogólnej” oznacza zatem niezwiązanie z konkretnym przeznaczeniem przez dysponenta środków z budżetu państwa³¹. Cechami konstytutywnymi subwencji ogólnej, jako prawnej formy transferu środków publicznych z budżetu państwa do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jest więc ich bezzwrotność, jednostronność, nieodpłatność oraz niezwiązanie, oznaczające prawo do samodzielnego decydowania przez wskazane w ustawie organy samorządu terytorialnego o przeznaczeniu tych środków³². Do tego katalogu należy dodać jeszcze szóstą cechę, nie wynikającą wprost z Konstytucji RP, to znaczy powiązanie dochodów własnych i subwencji ogólnej z finansowaniem zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego, a dotacji celowych – z finansowaniem zadań zleconych³³. Istotą subwencji ogólnej jest

³¹ Rozwiązanie to jest zgodne z art. 9 ust. 7 EKSL, który wskazuje, że o ile jest to możliwe, subwencje przyznane społecznościom lokalnym nie powinny być przeznaczane na finansowanie specyficznych projektów. Przyznanie subwencji nie może zagrażać podstawowej wolności społeczności lokalnej do swobodnego prowadzenia własnej polityki w zakresie przyznanych jej uprawnień.

³² W. Miemiec, *Przeznaczenie środków...*, s. 271.

³³ Tak też: A. Borodo, *Subwencje i dotacje jako formy dochodów samorządu terytorialnego w Polsce – wybrane zagadnienia prawne*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof.*

jej ustrojowy, to znaczy określający ustrojową współodpowiedzialność, charakter. Prawo do subwencji ogólnej jest następstwem spełniania zadań przekazanych samorządowi terytorialnemu jako zadania własne³⁴. Zadania własne są przy tym zadaniami określającymi samorząd terytorialny, stanowiącymi przymiot samorządu terytorialnego jako wspólnoty polityczno-terytorialnej³⁵. Obowiązująca ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego przewiduje możliwość finansowania zadań własnych z dotacji celowych (por. art. 42, art. 43, art. 51 u.d.j.s.t.), przy czym należy uznać to za wyjątek, nie zaś zasadę³⁶.

Poza przepisami konstytucyjnymi oraz kolejnymi ustawami dotyczącymi dochodów jednostek samorządu terytorialnego i wydawanymi na ich podstawie rozporządzeniami wykonawczymi, subwencję ogólną regulowało również prawo budżetowe³⁷ oraz ustawy o finansach publicznych³⁸. Akty te zaliczały subwencję ogólną do wydatków budżetu państwa, ujmowaną w odrębnej części budżetu państwa oraz wskazywały, że do subwencji ogólnej nie ma zastosowania zasada niedochodzenia roszczeń. Regulacje te powtarza obowiązująca ustawa o finansach publicznych, przy czym subwencja ogólna, na podstawie art. 51 ust. 2 u.f.p., nie

Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 323; T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne obiektywizacji...*, s. 58; T. Dębowska-Romanowska, *Prawne i pozaprawne uwarunkowania skuteczności gwarancji wynikających z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012, s. 34; M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty...*, s. 56 i 68; A. Niezgodą, *Subwencja ogólna i wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa jako elementy finansowego mechanizmu wyrównawczego*, [w:] J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Finanse publiczne jednostek samorządu terytorialnego. Źródła finansowania samorządu terytorialnego we współczesnych regulacjach prawnych*, Warszawa 2014, s. 68.

³⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału...*, s. 155.

³⁵ T. Dębowska-Romanowska, *Prawne i pozaprawne...*, s. 26.

³⁶ A. Niezgodą, *Podział zasobów...*, s. 365.

³⁷ Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (tekst jedn.: Dz. U. z 1993 r. Nr 72, poz. 344 ze zm.).

³⁸ Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.), ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

została wyłączona spod obowiązywania zasady niedochodzenia roszczeń. Problem ten zostanie omówiony dalej. Obowiązująca ustawa przesądza, że subwencja ogólna jest wydatkiem budżetu państwa (art. 112 ust. 1 pkt 3 u.f.p.), stanowiąc, razem z dotacjami, jedną z grup wydatków budżetu państwa (art. 124 ust. 1 pkt 1 u.f.p.). Subwencję ogólną, na podstawie art. 114 ust. 2 pkt 1 u.f.p., ujmuje się w odrębnej części budżetu państwa. Ustawa o finansach publicznych wskazuje również w art. 179 ust. 3 u.f.p., że subwencja ogólna jest wyjątkiem od zasady, zgodnie z którą, w przypadku zagrożenia realizacji ustawy budżetowej, może nastąpić blokowanie na czas oznaczony planowanych wydatków budżetu państwa. Jest to jedyny przepis w obowiązującej ustawie o finansach publicznych, który kreuje szczególną ochronę subwencji ogólnej jako zaplanowanej kwoty wydatków w ustawie budżetowej³⁹.

Na zakończenie tych wstępnych rozważań warto odnieść się jeszcze do kwestii roszczenia o należną kwotę subwencji ogólnej. Rozstrzygnąć należy dwa problemy. Po pierwsze, czy wobec objęcia subwencji ogólnej zasadą niedochodzenia roszczeń w obowiązującej ustawie o finansach publicznych (art. 51 u.f.p.) jednostkom samorządu terytorialnego będzie w ogóle przysługiwało roszczenie o należną subwencję ogólną. Po drugie, czy w przypadku pozytywnej odpowiedzi na pierwsze pytanie, roszczenie to będzie miało charakter publicznoprawny czy prywatnoprawny, a także, czy właściwe do rozstrzygnięcia w tej sprawie będą sądy administracyjne, czy też sądy powszechne.

Przed wejściem w życie obowiązującej ustawy o finansach publicznych ustawa – Prawo budżetowe z 1991 roku oraz ustawy o finansach publicznych z 1998 roku i 2005 roku wskazywały wprost, że zasady niedochodzenia roszczeń nie stosuje się do subwencji ogólnej dla jednostek

³⁹ W. Miemieć, *Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty finansowopravne*, FK 2010, nr 1-2, s. 66.

samorządu terytorialnego⁴⁰. Ustawa o finansach publicznych z 2009 roku nie zawiera analogicznego rozwiązania. Art. 51 ust. 1 u.f.p. wskazuje, że zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec państwa. Natomiast ust. 2 tego artykułu nakazuje stosować tę zasadę odpowiednio do jednostek samorządu terytorialnego.

Wydaje się, że wprowadzona w ustawie o finansach publicznych zmiana nie pozbawia jednostek samorządu terytorialnego prawa do roszczenia o należną subwencję ogólną. Jako normatywną podstawę roszczenia w doktrynie prawa finansowego wskazuje się art. 167 ust. 2 Konstytucji RP⁴¹. Podnosi się, że art. 167 Konstytucji RP ma charakter gwarancyjny, co oznacza, że tworzy po stronie jednostek samorządu terytorialnego określone publiczne prawa podmiotowe, które podlegają ochronie⁴². Art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, wskazując rodzaje dochodów jednostek samorządu terytorialnego, konstytuuje publiczne prawa podmiotowe samorządów do otrzymywania tych dochodów, w wysokości zapewniającej jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań (art. 167 ust. 1 Konstytucji RP). Roszczenie o należną kwotę subwencji należy zatem uznać za konsekwencję prawa podmiotowego do subwencji ogólnej wynikającego z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, w związku z czym niezależnie od brzmienia art. 51 u.f.p., samoistną podstawą roszczenia o subwencję mogą być przepisy Konstytucji RP, które stosuje się bezpośrednio (art. 8 ust. 2 Konstytucji RP).

⁴⁰ Art. 13 ust. 2 ustawy – Prawo budżetowe, art. 27 ust. 2 ustawy o finansach publicznych z 1998 roku, art. 32 ust. 2 ustawy o finansach publicznych z 2005 roku.

⁴¹ T. Dębowska-Romanowska, *Wydatki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*. Tom II. *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 136-137.

⁴² T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 231.

Jak zostanie przedstawione dalej, pomiędzy państwem – zobowiązanym na mocy art. 167 ust. 2 Konstytucji RP w zw. z art. 167 ust. 1 i 3 Konstytucji RP do świadczenia na rzecz samorządu terytorialnego na ustawowo określonych zasadach, a jednostkami samorządu terytorialnego – uprawnionymi do otrzymywania subwencji ogólnej, powstaje stosunek subwencyjny, który w literaturze przedmiotu kwalifikowany jest jako stosunek publicznoprawny⁴³. Publicznoprawny charakter świadczenia ze strony państwa na rzecz samorządu terytorialnego przesądza o właściwości sądów administracyjnych do rozstrzygania sporów w tym zakresie⁴⁴. W doktrynie prawa finansowego wyrażany jest jednak również pogląd przeciwny, przyjmujący w tym zakresie właściwość sądów powszechnych⁴⁵. Rozbieżnie rozstrzygały również w tego typu sprawach Sąd Najwyższy⁴⁶ i Naczelny Sąd Administracyjny⁴⁷.

2. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej

Przez konstrukcję prawną subwencji ogólnej należy rozumieć materialnoprawne regulacje prawne ustalania globalnej kwoty subwencji ogólnej oraz kryteriów podziału subwencji pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego danego szczebla. Konstrukcja

⁴³ W. Miemieć, *Transfery środków...*, s. 64-65.

⁴⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 209; E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013, s. 229; W. Miemieć, *Prawne gwarancje...*, s. 153.

⁴⁵ Por. A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2012, s. 113; A. Niezgodą, *Subwencja ogólna jako dochód jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Hanusz (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015, s. 354-355.

⁴⁶ Por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 sierpnia 1999 r., I CKN 414/99, OSNC 2000, nr 1, poz. 20 z glosą krytyczną M. Szubiakowskiego (*Glosa do postanowienia SN z dnia 11 sierpnia 1999 r.*, I CKN 414/99, PiP 2000, z. 9, s. 105 i n.

⁴⁷ Por. uchwała składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 1/01, ONSA 2002, nr 1, poz. 1.

prawna subwencji ogólnej będzie analizowana w kolejnych rozdziałach niniejszej pracy w kontekście:

- 1) funkcji subwencji ogólnej,
- 2) metody finansowania,
- 3) modelu obliczania subwencji,
- 4) kryteriów podziału subwencji pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego,
- 5) obiektywizacji subwencji ogólnej.

Ad 1. Zasadniczą funkcją subwencji ogólnej jest funkcja wyrównawcza. Polega ona na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, które powinny być podstawowym źródłem finansowania tych jednostek, aby umożliwić wszystkim jednostkom realizację zadań własnych na poziomie co najmniej minimalnych standardów. Wyrównywanie w ramach subwencji ogólnej następuje: 1) ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy lub nierównomierne zapotrzebowanie wydatkowe jednostek na terenie kraju lub 2) ze względu na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego środków publicznych na finansowanie realizacji zadań własnych. Na tej podstawie w literaturze przedmiotu rozróżnia się te funkcje, nazywając pierwszą z nich „wyrównawczą”, a drugą – „zadaniową”⁴⁸. Rozróżnieniem tym posługiwałem się także we wcześniejszych publikacjach, wskazując na odrębną od funkcji wyrównawczej, funkcję finansowania zadań części oświatowej subwencji ogólnej na gruncie obowiązującej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁴⁹. W niniejszej monografii funkcje te analizowane będą łącznie jako funkcja wyrównawcza, ponieważ ich podstawowa rola w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego jest taka sama – jest nią uzupełnianie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego w celu finansowania zadań

⁴⁸ E. Kornberger-Sokołowska, *Zasady subwencjonowania samorządu terytorialnego*, ST 1998, nr 6, s. 44-45.

⁴⁹ P. Pest, *Założone a realizowane...*, s. 265-266.

własnych. Uzupełnianie to jest konieczne ze względu na dysproporcje w poziomie dochodów własnych osiągniętych przez jednostki samorządu terytorialnego w skali kraju, a także zróżnicowanie zapotrzebowania wydatkowego, przy konieczności zapewnienia w kraju jednolitym, jakim jest Polska, dostępu obywateli do usług komunalnych na poziomie co najmniej minimalnych standardów, niezależnie od miejsca zamieszkania. Na państwie ciąży bowiem obowiązek, zgodnie z konstytucyjną zasadą adekwatności, wyposażenia wszystkich jednostek samorządu terytorialnego w dochody publiczne tak, aby były one zdolne do wykonywania przypadającej im części zadań publicznych co najmniej na poziomie minimalnych standardów⁵⁰. Można zatem podsumować, że rolą subwencji ogólnej jest wypełnianie luki między prawem mieszkańców do otrzymywania usług publicznych na minimalnym poziomie, takim samym na terenie całego kraju, a zmienną terytorialnie wydajnością dochodów własnych i zapotrzebowania wydatkowego⁵¹.

Poza funkcją wyrównawczą subwencja ogólna może także pełnić w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego funkcję rekompensującą, polegającą na refundowaniu jednostkom samorządu terytorialnego z budżetu państwa ubytku dochodów własnych, powstałych na skutek ustawowych zmian w konstrukcji podatków i opłat stanowiących źródła dochodów tych jednostek. Funkcja rekompensująca subwencji ogólnej łączy się zatem, tak jak funkcja wyrównawcza, z dochodami własnymi i zadaniami własnymi.

W literaturze ekonomicznej przedstawia się pięć funkcji subwencji ogólnej: wspierającą, wyrównawczą, równoważącą, rekompensującą oraz motywującą⁵². Funkcja wspierająca tożsama jest z funkcją finansowania zadań, funkcja wyrównawcza dotyczy wyrównywania nierówności w potencjale dochodowym poszczególnych jednostek, funkcja równoważąca

⁵⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 244.

⁵¹ A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 233.

⁵² *Ibidem*, s. 120.

– wyrównywania nierównomiernego obciążenia wydatkami, a funkcja rekompensująca jest tożsama z przedstawionym wyżej znaczeniem tej funkcji. Funkcja motywacyjna polega natomiast na wyrównywaniu potencjału dochodowego lub zapotrzebowania wydatkowego tylko do określonego poziomu, aby nie miał on cech antymotywacyjnych. Funkcje wspierającą, wyrównawczą, równoważącą oraz motywującą łączy uzupełnianie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, stąd są one w niniejszej monografii rozpatrywane wspólnie jako funkcja wyrównawcza.

Ad 2. Jak ustalono, zadanie uzupełniania dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego obciąża państwo. Transferowanie środków z budżetu państwa do budżetów jednostek samorządu terytorialnego nosi nazwę wyrównywania pionowego. Transfery z budżetu państwa, a więc także subwencja ogólna, są wydatkiem budżetu państwa i dochodem jednostki subwencjonowanej. Powstaje w ten sposób stosunek subwencyjny, będący stosunkiem publicznoprawnym, w którym jeden podmiot – państwo – jest zobowiązane do świadczenia na rzecz samorządu terytorialnego na ustawowo określonych zasadach, a drugi podmiot – jednostka samorządu terytorialnego – jest uprawniony do otrzymania subwencji ogólnej⁵³.

Z woli państwa system wyrównywania pionowego może być uzupełniony o wyrównywanie poziome, polegające na redystrybucji środków między jednostkami samorządu terytorialnego danego szczebla lub różnych szczebli⁵⁴. Wyrównywanie pionowe nazywane bywa niekiedy w literaturze pozytywnym, natomiast wyrównywanie poziome – negatywnym mechanizmem wyrównawczym⁵⁵. Redystrybucja ta obejmuje

⁵³ W. Miemiec, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów...*, s. 108.

⁵⁴ Z. Ofiarski, *Subwencja wyrównawcza jako niezbędna forma równoważenia budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] S. Dolata (red.), *Problemy finansowe w działalności samorządu terytorialnego*, Opole 2002, s. 85.

⁵⁵ Tak: D. Kamińska, A. Nelicki, *Asystemowość wyrównywania dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse*

środki, uznane przez państwo – na podstawie ustawowych kryteriów – za nadwyżki dochodów⁵⁶. Wyrównywanie poziome może następować bezpośrednio między jednostkami samorządu terytorialnego (np. przez instytucję samorządowego funduszu wyrównawczego, będącego wspólną własnością samorządów⁵⁷) lub pośrednio z wykorzystaniem budżetu państwa. Ze względu na konstytucyjną zasadę przekazywania środków publicznych ze szczebla centralnego na rzecz samorządu terytorialnego⁵⁸, wyrażoną w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, w Polsce dopuszczalny jest jedynie drugi model. Jednostki samorządu terytorialnego dokonują wpłat do budżetu państwa, które są dochodem tego budżetu, a następnie uzyskane w ten sposób środki – za pośrednictwem budżetu państwa, jako jego wydatek – są przekazywane samorządom w prawnej formie określonej części subwencji ogólnej (w obowiązującym stanie prawnym części równoważącej dla gmin i powiatów oraz części regionalnej dla województw).

Ad 3. W literaturze przedmiotu wyróżnia się dwa modele obliczania subwencji. Model dwuetapowy zakłada w pierwszym etapie wyodrębnienie w budżecie państwa łącznej kwoty subwencji ogólnej dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego lub jednostek danego szczebla, aby – w drugim etapie – dokonać podziału tej kwoty pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego na podstawie ustawowo określonych kryteriów. Natomiast w modelu jednoetapowym, na podstawie określonych ustawowo

komunalne a Konstytucja, Warszawa 2012, s. 171; Z. Ofiarski, „Pozytywny” system wyrównywania poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego, [w:] H. Izdebski, A. Nellicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012, s. 215.

⁵⁶ W. Miemieć, P. Pest, „Janosikowe” a standardy..., s. 292.

⁵⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 244. Propozycję powołania Komunalnego Funduszu Zapomogowo-Pożyczkowego przewidywał autorski projekt ustawy o finansach komunalnych zespołu pod kierunkiem J. Małeckiego. Fundusz ten miał funkcjonować przy Krajowym Sejmiku Samorządu Terytorialnego lub innej formie krajowej reprezentacji gmin, a jego dochodem miały być m.in. wpłaty gmin w wysokości 1% wpływów z podatku rolnego i 1% wpływów z podatku od nieruchomości (por. J. Małecki, J. Sobiech, *Finanse komunalne – autorski projekt ustawy*, Poznań 1992, s. 25).

⁵⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 231.

kryteriów, oblicza się wysokość subwencji ogólnej należnej danej jednostce samorządu terytorialnego. W tym przypadku określona w ustawie budżetowej łączna kwota subwencji ogólnej ma znaczenie drugorzędne, stanowi bowiem sumę kwot przypadających poszczególnym jednostkom samorządu terytorialnego⁵⁹.

Dwuetaповy model obliczania subwencji może wiązać się z określeniem globalnej kwoty subwencji ogólnej (lub jej poszczególnych części) metodą parytetu, a więc w relacji do (jako określony udział) corocznej kwoty wydatków budżetu państwa lub zaplanowanej kwoty dochodów (lub dochodów z wybranego podatku)⁶⁰. Zastosowanie parytetu pozwala dostosować wydatki budżetu państwa na subwencję ogólną do zmieniającej się wydajności źródeł dochodów budżetu państwa, a jednocześnie zapewnia samorządowi terytorialnemu stabilne źródło dochodów, niepodlegające z roku na rok zmianom podporządkowanym wyłącznie potrzebom budżetu państwa⁶¹. Konstrukcja parytetu może przybrać jedną z trzech form. Po pierwsze, globalna kwota subwencji ogólnej może być ustalana jako procentowy udział w wydatkach państwa w danym roku. Ten rodzaj parytetu najbardziej ogranicza władze centralne, ponieważ wyłącza istotną część swobody politycznej parlamentu i rządu w decydowaniu o kierunkach wydatków publicznych. Po drugie, globalna kwota subwencji ogólnej może stanowić ułamekowy (procentowy) udział w dochodach budżetu państwa ogółem lub w dochodach (wpływach) z określonego tytułu prawnego. Po trzecie, parytet może być ustalany w ujęciu historycznego prawa do świadczenia, a więc odwołania się do jakiegoś poziomu wyjściowego oraz określanie ustawowych zasad jego aktualizacji (np. poprzez stopę inflacji)⁶².

⁵⁹ A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 250-251.

⁶⁰ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz...*, s. 196.

⁶¹ A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 252.

⁶² T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 236.

Dwuetapowy model obliczania subwencji został również zastosowany przez ustawodawcę w przypadku mechanizmu wyrównywania poziomego. Jak to zostało wskazane wyżej, ze względu na przyjętą w Konstytucji RP zasadą przekazywania subwencji ogólnej z budżetu państwa, w pierwszym etapie mechanizmu wyrównywania poziomego określone na podstawie ustawowych kryteriów jednostki dokonują wpłat wyrównawczych do budżetu państwa, aby w drugim etapie środki te, jako wydatek budżetu państwa, były redystrybuowane do budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Ad 4. Funkcja wyrównawcza subwencji ogólnej związana jest z kryteriami oceny dochodowości danej jednostki samorządu terytorialnego lub oceny specyficznego dla każdej jednostki zakresu zadań własnych powiązanych z zapotrzebowaniem wydatkowym⁶³. Odwołanie się do strony dochodowej budżetów jednostek samorządu terytorialnego jako kryterium wysokości subwencji ogólnej wiąże się z wykorzystaniem tej instytucji jako instrumentu wyrównywania wyposażenia samorządu terytorialnego w środki publiczne, natomiast odwołanie się do strony wydatkowej oznacza uwzględnienie zróżnicowanych potrzeb wydatkowych⁶⁴. Stąd w literaturze ekonomicznej wskazuje się, że dwa główne czynniki dla konstruowania, opartego na obiektywnych kryteriach systemu subwencjonowania jednostek samorządu terytorialnego, to potrzeba neutralizowania nierównomiernego rozkładu dochodów własnych na terenie kraju oraz stosunkowo równomierny terytorialnie rozkład potrzeb⁶⁵.

Ocena potencjału dochodowego jest dokonywana poprzez porównanie poziomu wszystkich lub wybranych dochodów danej jednostki ze średnimi dochodami jednostek danego szczebla lub też z jednostką osiągnącą najwyższe dochody⁶⁶. Przy tym określenie poziomu dochodów

⁶³ E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności...*, s. 128.

⁶⁴ W. Nykiel, *Rola dochodów...*, s. 89.

⁶⁵ A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 6.

⁶⁶ E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności...*, s. 128.

może nastąpić dwoma metodami – przez odniesienie się do wysokości potencjalnych lub też realnie osiągniętych dochodów. Pierwsza metoda polega na ustaleniu potencjalnego (możliwego do osiągnięcia) poziomu dochodów. Przy jego obliczaniu nie uwzględnia się decyzji organów jednostki samorządu terytorialnego z zakresu władztwa daninowego, dotyczących obniżonych stawek, zastosowanych zwolnień i ulg oraz decyzji w sprawie umorzeń i innych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Druga metoda wiąże ustalenie poziomu dochodów z faktycznie zrealizowanymi wpływami do budżetu danej jednostki⁶⁷.

Wyznaczenie zapotrzebowania wydatkowego powinno następować na podstawie standaryzacji kosztów świadczenia usług publicznych, czyli w analizowanym przypadku określenia wysokości kosztów ponoszonych na realizację zadań przez jednostki samorządu terytorialnego. Koszt danego zadania powinien przy tym wiązać się ze standardami wyznaczonymi przez państwo w zakresie realizacji tego zadania⁶⁸. Pewne elementy takiej standaryzacji są wykorzystywane przy obliczeniu wysokości części oświatowej subwencji ogólnej. Natomiast w przypadku innych części subwencji ogólnej, ze względu na brak standaryzacji kosztów świadczenia usług publicznych, zapotrzebowanie wydatkowe jest określane na podstawie kryteriów liczby mieszkańców (przeliczeniowej lub rzeczywistej) lub na wysokości wybranych wydatków jednostek danego szczebla.

W przypadku funkcji rekompensującej subwencji ogólnej kryteria jej podziału pomiędzy poszczególne jednostki powinny nawiązywać do poziomu utraconych dochodów.

Ad 5. Przez obiektywizację subwencji ogólnej należy rozumieć wprowadzenie materialnoprawnych przesłanek warunkujących otrzymanie

⁶⁷ *Ibidem*, s. 129.

⁶⁸ E. Kornberger-Sokołowska, *Teoretyczno-prawne aspekty realizacji zasady adekwatności środków do zadań*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012, s. 13.

przez daną jednostkę samorządu terytorialnego świadczenia ze strony państwa w określonej wysokości⁶⁹. Obiektywizacja będzie zatem oznaczała konieczność ustawowego uregulowania konstrukcji prawnej tej instytucji, a więc w aspekcie materialnoprawnym unormowania sposobu ustalania globalnej kwoty subwencji ogólnej oraz kryteriów podziału subwencji pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego danego szczebla⁷⁰. Obiektywizacja wiąże się zatem z odrzuceniem dyskrecyjnej władzy organów administracji centralnej przy określaniu globalnej kwoty subwencji oraz zasad podziału subwencji ogólnej pomiędzy poszczególne jednostki⁷¹. Podstawą normatywną obowiązku obiektywizacji subwencji ogólnej jest art. 167 ust. 3 Konstytucji RP, z którego wynika zasada ustawowego określenia źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W doktrynie prawa finansowego wskazuje się, że obiektywizacja subwencji ogólnej ma decydujące znaczenie dla prawnych gwarancji samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w zakresie ich dochodów publicznoprawnych⁷².

Ogólny poziom dochodów jednostek samorządu terytorialnego z tytułu subwencji ogólnej musi być możliwy do ustalenia na podstawie regulacji ustawowych, które powinny charakteryzować się odpowiednim poziomem precyzji i szczegółowości⁷³. Tylko wtedy subwencja ogólna staje się dostatecznie stabilna, gdyż nie może być uznaniowo kształtowana przez organy administracji rządowej⁷⁴. Na takie rozumienie obiektywizacji subwencji ogólnej zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia z dnia 24 marca 1998 roku⁷⁵, wskazując, że na poziomie ustawowym

⁶⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne wydatków...*, s. 70.

⁷⁰ W. Miemieć, *Transfery środków...*, s. 61.

⁷¹ T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne wydatków...*, s. 70.

⁷² W. Miemieć, *Prawne gwarancje...*, s. 140.

⁷³ Z. Ofiarski, M. Ofiarska, *Kryteria oraz formy...*, s. 55.

⁷⁴ A. Niezgodą, *Subwencja ogólna jako dochód jednostek samorządu terytorialnego...*, s. 335.

⁷⁵ K 40/97, OTK 1998, nr 2, poz. 12.

muszą zostać sformułowane wszystkie rozstrzygnięcia podstawowe dla wyznaczenia rodzaju i charakteru prawnego poszczególnych źródeł dochodów, a tym samym – także rozstrzygnięcia wyznaczające sposób ustalania wysokości tych dochodów. Innymi słowy, ogólny poziom dochodów jednostki samorządu terytorialnego musi być możliwy do ustalenia już na podstawie regulacji ustawowej, czyli regulacja ta musi zachowywać odpowiedni stopień precyzji i szczegółowości, a nie może ograniczać się do blankietowych odesłań do regulacji wykonawczych.

Należy zwrócić uwagę, że w swoim pierwotnym brzmieniu ustawa o samorządzie terytorialnym (od 1 stycznia 1999 roku – ustawa o samorządzie gminnym⁷⁶) wskazywała w art. 55 ust. 1, że subwencje ogólne miały być ustalane dla gmin według zobiektywizowanych kryteriów. Analogiczną normę zawierał art. 57 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym⁷⁷. Przedstawiciele doktryny w komentarzu do tego przepisu ustawy o samorządzie powiatowym wskazywali, że wymóg ustawowej obiektywizacji kryteriów ustalania subwencji ogólnej nakazuje ustalić bezstronny, niezależny od administracji rządowej, tryb postępowania dla określenia wysokości subwencji⁷⁸. Uchylenie obu przepisów, w związku z wejściem w życie nowej ustawy o finansach publicznych⁷⁹, nie zmienia prawnej gwarancji samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego w zakresie obiektywizacji subwencji ogólnej, która wynika bezpośrednio z art. 167 ust. 3 Konstytucji RP.

⁷⁶ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 994 ze zm.), zmiana tytułu ustawy wynika z art. 10 pkt 1 ustawy z dnia 29 grudnia 1998 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrożeniem reformy ustrojowej państwa (Dz. U. Nr 162, poz. 1126 ze zm.).

⁷⁷ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 995 ze zm.).

⁷⁸ J. Boć, B. Dolnicki, J. Korczak, P. Lisowski, M. Maciejak, M. Miemiec, W. Miemiec, *Komentarz do ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym*, [w:] J. Boć (red.), *Powiat: z teorii, kompetencje, komentarz*, Wrocław 2001, s. 460.

⁷⁹ Art. 9 pkt 4 oraz art. 42 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.).

Rozdział II

Subwencja ogólna w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania

1. Dochody gmin w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania

Pierwszą, po reaktywowaniu samorządu terytorialnego na szczeblu gminnym, ustawą regulującą problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego była ustawa z dnia 14 grudnia 1990 roku o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991–1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym. Ustawa ta miała pierwotnie obowiązywać jedynie przez rok⁸⁰, ale ostatecznie jej obowiązywanie było dwukrotnie przedłużane – najpierw na rok 1992⁸¹, a następnie na rok 1993⁸².

⁸⁰ Art. 28 u.d.g. nakładał na Radę Ministrów obowiązek przedstawienia Sejmowi projektu ustawowego uregulowania dochodów i gospodarki finansowej gmin do dnia 31 sierpnia 1991 roku. Przepis ten został uchylony z dniem 1 stycznia 1992 roku art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 110, poz. 475); por. E. Tegler, *Podstawy prawne finansów komunalnych – ewolucja rozwiązań i kierunki rozwoju*, [w:] *Problemy finansów samorządu terytorialnego. Materiały ogólnopolskiej konferencji. Toruń 20–21 maja 1996*, Toruń 1997, s. 20-21.

⁸¹ Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 110, poz. 475).

⁸² Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 listopada 1992 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. i w 1992 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 5, poz. 20).

Ustawa o dochodach gmin w swoim pierwotnym brzmieniu do obligatoryjnych dochodów tych jednostek samorządu terytorialnego w art. 1 zaliczała wpływy z następujących podatków: rolnego, od nieruchomości, drogowego, od spadków i darowizn, od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej oraz posiadania psów. Z dniem 1 stycznia 1992 roku podatek drogowy został zastąpiony podatkiem od środków transportowych, a do katalogu dochodów gmin został włączony podatek leśny⁸³. Art. 1 u.d.g. do obligatoryjnych dochodów gmin zaliczał również wpływy z opłat: skarbowej, lokalnych i innych pobieranych przez urzędy gmin, a także odsetki za nieterminowe regulowanie należności z tytułów wskazanych podatków i opłat. Art. 2 u.d.g. regulował prywatnoprawne dochody gmin, do których zostały zaliczone: dochody realizowane przez komunalne jednostki budżetowe oraz wpłaty innych komunalnych jednostek organizacyjnych oraz dochody z majątku gminy.

Dochodami gmin były również udziały we wpływach z podatków państwowych. W pierwotnym brzmieniu ustawy art. 3 wskazywał, że dochodami gmin były udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa w wysokości: 5% wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych mających siedzibę na terenie gminy, z zastrzeżeniem art. 26 u.d.g.⁸⁴, 30% wpływów z podatku od płac oraz podatków od wynagrodzeń i wyrównawczego oraz 50% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych. Z dniem 1 stycznia 1992 roku weszła w życie ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸⁵. Konieczne było

⁸³ Art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 110, poz. 475).

⁸⁴ Przepis ten dotyczył zasad rozliczania udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku, gdy podatnik posiadał zakłady (oddziały) położone na terenie innych gmin niż gmina, w której podatnik miał swoją siedzibę.

⁸⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 200 ze zm.

więc znowelizowanie ustawy o dochodach gmin i zastąpienie udziałów w podatku od płac, podatkach od wynagrodzeń, podatku wyrównawczym oraz podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych jednym udziałem w nowym podatku dochodowym od osób fizycznych. Udziały w tych podatkach zostały z dniem 1 stycznia 1992 roku zastąpione 15% udziałem we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych⁸⁶. Kolejne nowelizacje ustawy o dochodach gmin dotyczyły wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych. Z dniem 1 kwietnia 1992 roku udział ten został zmniejszony z 5% do 2%⁸⁷, aby od dnia 1 stycznia 1993 roku powrócić do pierwotnego poziomu – 5%⁸⁸.

Ustawa o dochodach gmin przewidywała również fakultatywne dochody gmin, do których w art. 5 zaliczała: nadwyżki budżetowe z lat ubiegłych, dotacje celowe z budżetu państwa na realizację zadań z zakresu administracji rządowej, dotacje celowe z budżetu państwa na dofinansowanie zadań własnych gmin, wpływy z samoopodatkowania mieszkańców, spadki, zapisy i darowizny, odsetki od środków finansowych gminy gromadzonych na rachunkach bankowych, środki przekazywane gminie z państwowych funduszy celowych oraz inne wpływy przyznane gminom na podstawie odrębnych ustaw. Ustawa nie regulowała odrębnie problematyki dotacji celowych z budżetu państwa, włączając je do katalogu fakultatywnych dochodów gmin. Wskazywała jedynie w art. 6, że dotacje celowe na realizację zadań z zakresu administracji

⁸⁶ Art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 110, poz. 475).

⁸⁷ Art. 32 ustawy budżetowej na rok 1992 z dnia 5 czerwca 1992 r. (Dz. U. Nr 50, poz. 229 ze zm.).

⁸⁸ Art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 listopada 1992 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. i w 1992 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 5, poz. 20).

rządowej kalkulowało się według zasad przyjętych do określania wydatków z tych tytułów w budżecie państwa.

Ustawa o dochodach gmin nie posługiwała się jeszcze pojęciem dochodów własnych, mimo że pojęcie to zostało wprowadzone do Konstytucji z 1952 roku⁸⁹ w wyniku nowelizacji z dnia 8 marca 1990 roku⁹⁰. Zgodnie z art. 47 Konstytucji z 1952 roku, w brzmieniu nadanym mu przez wskazaną nowelizację, dochody własne gminy miały być uzupełniane subwencjami na zasadach określonych przez ustawę⁹¹. Co istotne dla dalszych rozważań, art. 47 Konstytucji z 1952 roku wymieniał subwencję ogólną jako dochód gmin, a także wskazywał na jej założoną funkcję w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, to jest uzupełnianie dochodów własnych. Ogólną regulację prawną subwencji ogólnej na poziomie ustawowym przewidywały art. 4 i art. 10 u.d.g. Art. 4 u.d.g. wskazywał, że do dochodów gmin zaliczało się subwencję ogólną, ustalaną według zasad określonych w tej ustawie, a art. 10 u.d.g. stanowił, że gmina otrzymuje subwencję ogólną z budżetu państwa. Na podstawie obowiązujących wówczas regulacji prawnych można zatem wykazać, że subwencja ogólna była obligatoryjnym dochodem gmin, pochodzącym z budżetu państwa (wyrównywanie pionowe), która miała na celu uzupełnianie dochodów własnych samorządu terytorialnego (funkcja wyrównawcza), a zasady jej ustalania i przekazywania miała regulować ustawa o dochodach gmin. Problematyce tej poświęcony był rozdział 2 tej ustawy.

⁸⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm.).

⁹⁰ Art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o zmianie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 16, poz. 94).

⁹¹ W doktrynie prawa finansowego sformułowanie tego przepisu było krytykowane, podnoszono bowiem, że nie stanowiło ono wystarczającej gwarancji co do wielkości i rodzajów dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, ani też warunków udzielenia subwencji (N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993, s. 380 i 386).

Zgodnie z art. 11 u.d.g. subwencja ogólna składała się z następujących części:

- 1) subwencji na podstawowe wydatki bieżące gmin,
- 2) subwencji na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych,
- 3) subwencji na wydatki inwestycyjne,
- 4) subwencji wyrównawczej.

Art. 11 u.d.g. nie posługiwał się co prawda terminem „część”, przewidywał jednak, że kwota subwencji ogólnej, należna gminie w roku budżetowym, stanowi sumę wskazanych subwencji. Można zatem przyjąć, że wskazane „subwencje” nie stanowiły samodzielnych subwencji, ale były częściami jednej subwencji ogólnej przekazywanej gminom z budżetu państwa. Stąd w dalszej części rozdziału będę posługiwał się pojęciem części subwencji ogólnej.

2. Subwencja na podstawowe wydatki bieżące gmin

Część subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące gmin była uregulowana w art. 12 u.d.g. Tę część subwencji ustalało się jako sumę subwencji liczonych odrębnie dla następujących działów lub grup działów klasyfikacji budżetowej: oświata i wychowanie, administracja, kultura i sztuka, pomoc społeczna, gospodarka komunalna, mieszkaniowa i niematerialne usługi komunalne, ochrona środowiska oraz pozostałe działy.

W zakresie obliczania globalnej kwoty części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące gmin istotna była rola Ministra Finansów⁹². Ustawa o dochodach gmin wskazywała jedynie, że globalna kwota tej części subwencji ogólnej była określana przez Ministra Finansów po zasięgnięciu opinii ogólnopolskiej reprezentacji gmin i włączana do

⁹² W pracy posługuję się terminem „Minister Finansów” dla określenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

projektu ustawy budżetowej. Ustawa nie regulowała, w jaki sposób Minister Finansów określał tę globalną kwotę, co dawało mu w tym zakresie dużą dyskrecjonalną władzę. Nie pozwalało to zatem uznać sposobu wyliczania tej części subwencji ogólnej za zobiektywizowany. Minister Finansów dokonywał również podziału łącznej kwoty tej części subwencji ogólnej przyjmując, jako kryterium, liczbę jednostek przeliczeniowych odpowiadających liczbie mieszkańców gminy⁹³. Kryterium takie nawiązywało zatem do zapotrzebowania wydatkowego gmin.

Konstrukcja prawna części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące gmin oparta była na dwuetapowym modelu obliczania subwencji⁹⁴. W pierwszym etapie ustalana była ogólna kwota tej części subwencji ogólnej, ujmowana w projekcie budżetu państwa, a w drugim etapie ta ogólna kwota była dzielona na poszczególne gminy na podstawie przyjętego kryterium liczby mieszkańców.

Ustawa o dochodach gmin przewidywała obligatoryjne zwiększenie liczby jednostek przeliczeniowych, jeżeli gmina spełniała jeden z następujących warunków: była miastem o liczbie mieszkańców powyżej 100 tys. mieszkańców, posiadała na swoim terenie uzdrowisko, port morski lub przejście graniczne, była położona na obszarze podlegającym szczególnym zasadom ochrony przyrody, była położona na obszarze o szczególnym zagrożeniu ekologicznym, posiadała 60% i więcej użytków rolnych w klasie V i VI, pełniła funkcje stołeczne lub posiadała 70% lub więcej ludności utrzymującej się z rolnictwa i leśnictwa. Dla realizacji tego przepisu ustawa o dochodach gmin nakładała obowiązki na Ministra Finansów oraz Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa. Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii ogólnopolskiej reprezentacji gmin, określał odrębnie dla każdego działu lub grupy działów zwiększenie liczby jednostek przeliczeniowych dla gmin zaliczonych

⁹³ Według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok kalendarzowy, w którym dokonywane były obliczenia (rok bazowy).

⁹⁴ A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 270.

do jednej z wymienionych kategorii. Natomiast Minister Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa określał wykazy gmin położonych na obszarach podlegających szczególnym zasadom ochrony przyrody oraz o szczególnym zagrożeniu ekologicznym. Zwiększenie liczby jednostek przeliczeniowych związane było ze szczególnymi okolicznościami występującymi w danej gminie, powodującymi zwiększone zapotrzebowanie wydatkowe⁹⁵. Mechanizm zwiększenia liczby jednostek przeliczeniowych pozwalał na zwiększone finansowanie gmin obciążonych koniecznością realizacji szerszego zakresu zadań własnych. Wskazane zadania własne, związane ze zwiększeniem liczby jednostek przeliczeniowych, obejmowały m.in.: ład przestrzenny, gospodarkę terenami i ochronę środowiska, gminne drogi, ulice, mosty, place oraz organizację ruchu drogowego, lokalny transport zbiorowy, pomoc społeczną, kulturę fizyczną, w tym tereny rekreacyjne i urządzenia sportowe, porządek publiczny, a także utrzymanie gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych⁹⁶. Zwiększenie liczby jednostek przeliczeniowych pozwalało na zrównoważenie zwiększonego obciążenia wydatkami dodatkowym dochodem. Biorąc powyższe pod uwagę, można stwierdzić, że umożliwiało to gminom realizację zadań własnych na poziomie co najmniej minimalnych standardów.

3. Subwencja na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych

Część subwencji ogólnej na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych została uregulowana w art. 13 u.d.g. Zgodnie z tym przepisem tę

⁹⁵ A. Borodo, *Dochody samorządu...*, s. 119.

⁹⁶ Por. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (obecnie – ustawa o samorządzie gminnym) – (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 994 ze zm.).

część subwencji ogólnej ustalało się stosując zasady przyjęte do kalkulacji środków finansowych dla tego typu placówek finansowanych z budżetu państwa. Co istotne, gminie przysługiwało prawo do tej części subwencji ogólnej niezależnie od wielkości dochodów oraz subwencji przysługującej jej z innych tytułów. Subwencja na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych przysługiwała gminom, które zdecydowały się na przejęcie prowadzenia szkoły podstawowej lub innej placówki oświatowej jako zadania własnego przed obligatoryjnym terminem przejęcia tych zadań wyznaczonym na dzień 1 stycznia 1994 roku⁹⁷. Wysokość tej części subwencji była ustalana przez organy administracji rządowej i nie zależała od kryteriów charakteryzujących daną gminę, np. liczby uczniów szkół podstawowych przejętych przez konkretną gminę⁹⁸.

4. Subwencja na wydatki inwestycyjne

Część subwencji ogólnej na wydatki inwestycyjne była uregulowana w art. 14 u.d.g. Łączną kwotę tej części subwencji ogólnej, jej podział na część podlegającą podziałowi na gminy i część stanowiącą rezerwę inwestycyjną dla gmin oraz należną poszczególnym gminom kwotę określał Minister Finansów. Minister Finansów dysponował również rezerwą inwestycyjną. W związku z tym nie można uznać tej części subwencji ogólnej za zobiektywizowaną, nawet mimo obowiązku zasięgnięcia przez Ministra Finansów opinii ogólnopolskiej reprezentacji gmin. Należna danej gminie kwota omawianej części subwencji ogólnej była obliczana proporcjonalnie do udziału gminy w części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące gmin. Wynikała zatem z liczby mieszkańców danej gminy, co miało nawiązywać do zapotrzebowania

⁹⁷ Por. art. 104 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2198 ze zm.) w jego pierwotnym brzmieniu.

⁹⁸ A. Borodo, *Dochody samorządu...*, s. 121.

wydatkowego. Rozwiązanie takie zakładało, że potrzeby w zakresie wydatków inwestycyjnych układają się proporcjonalnie do wydatków bieżących⁹⁹. Ta część subwencji ogólnej skonstruowana była analogicznie do części na podstawowe wydatki bieżące gmin, a więc również na podstawie dwuetapowego modelu obliczania subwencji.

5. Subwencja wyrównawcza

Część wyrównawcza subwencji ogólnej była uregulowana w art. 15 u.d.g. Stanowiła ona fakultatywne zwiększenie subwencji ogólnej przysługujące gminom o niższych dochodach podatkowych w porównaniu do innych gmin. Pełniła zatem funkcję wyrównawczą, uzupełniając dochody własne jednostek samorządu terytorialnego z budżetu państwa. Wysokość części wyrównawczej przysługującej poszczególnym gminom ustalał Minister Finansów, postępując się przy tym określonym w ustawie wzorem matematycznym, w którym pod uwagę były brane: liczba mieszkańców danej gminy, jej dochody kalkulacyjne oraz średnie dochody kalkulacyjne wszystkich gmin. Konstrukcja prawna tej części subwencji ogólnej była zatem oparta na jednoetapowym modelu obliczania subwencji. W tym zakresie część wyrównawczą należy uznać za zobiektywizowaną, ponieważ kwota przypadająca konkretnej gminie wynikała bezpośrednio z zastosowania określonego w ustawie wzoru. Kryteriami wyrównywania były liczba mieszkańców oraz wybrane dochody podatkowe, nazywane w ustawie dochodami kalkulacyjnymi. Kryteria te miały odzwierciedlać zapotrzebowanie wydatkowe i potencjał dochodowy danej gminy.

Należy w tym miejscu przeanalizować pojęcie dochodów kalkulacyjnych, które stanowiły podstawę do obliczania poziomu wyrównywania. W swoim pierwotnym brzmieniu ustawa o dochodach gmin regulowała

⁹⁹ W. Nykiel, *Rola dochodów...*, s. 101.

pojęcie dochodów kalkulacyjnych, wskazując, że były to zrealizowane przez gminę w roku bazowym dochody z podatków, opłat i udziałów we wpływach z podatków państwowych, powiększone o skutki zaniechania ustalania i poboru oraz ulg, odroczeń i umorzeń, a także zwolnień udzielonych przez organy gminy na podstawie innych przepisów. Definicja ta została jednak uchylona z dniem 1 stycznia 1992 roku¹⁰⁰, a ustawa nowelizująca wprowadziła do ustawy o dochodach gmin delegację ustawową dla Ministra Finansów, który w porozumieniu z ogólnopolską reprezentacją gmin, miał określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady obliczania dochodów kalkulacyjnych. Minister Finansów na podstawie tej delegacji wydał dwa rozporządzenia: pierwsze w dniu 22 stycznia 1992 roku¹⁰¹, a drugie w dniu 17 lutego 1993 roku¹⁰². Zgodnie z regulacjami obu rozporządzeń dochody kalkulacyjne, będące pierwowzorem podstawowych dochodów podatkowych z ustawy o finansowaniu gmin i ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z 1998 roku oraz dochodów podatkowych w obowiązującej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, stanowiły sumę zrealizowanych dochodów z tytułu: podatku od nieruchomości, podatków i opłat od gospodarstw rolnych¹⁰³ oraz udziałów we wpływach z podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Uwagę zwraca znaczące ograniczenie źródeł dochodów gmin stanowiących podstawę do obliczania wskaźnika dochodów kalkulacyjnych po 1 stycznia 1992 roku. W pierwotnym brzmieniu ustawy dochody kalkulacyjne były obliczane na podstawie wszystkich podatków, opłat

¹⁰⁰ Art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 110, poz. 475).

¹⁰¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 stycznia 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania dochodów kalkulacyjnych gmin (Dz. U. Nr 12, poz. 46).

¹⁰² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 1993 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania dochodów kalkulacyjnych gmin na 1993 r. (Dz. U. Nr 16, poz. 72).

¹⁰³ Pierwsze rozporządzenie z dnia 22 stycznia 1992 r. ujmowało w § 2 pkt 2 tę kategorię szerzej poprzez wskazanie podatków i opłat od gospodarstw rolnych oraz podatku rolnego od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

i udziałów, stanowiących dochód gmin i wymienionych w wart. 1 pkt 1 i 2 oraz w art. 3 u.s.d.g. Tymczasem rozporządzenia wydawane po 1 stycznia 1992 roku do katalogu źródeł dochodów stanowiących podstawę obliczania wskaźnika dochodów kalkulacyjnych w § 2 zaliczały jedynie podatek od nieruchomości, podatki i opłaty od gospodarstw rolnych oraz udziały we wpływach w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa, eliminując z tego katalogu, w porównaniu do wcześniejszego stanu prawnego, podatek od środków transportowych, podatek od spadków i darowizn, kartę podatkową, podatek od posiadania psów, podatek leśny oraz opłatę skarbową. Rozwiązanie to należy ocenić negatywnie, ponieważ utrudniało ono ocenę rzeczywistego potencjału dochodowego danej gminy¹⁰⁴. Co więcej, wyłączenie tej materii z regulacji ustawowej do rozporządzenia należy uznać za odejście od pełnego zobiektywizowania części wyrównawczej subwencji ogólnej.

Część wyrównawcza subwencji ogólnej nie przysługiwała wszystkim gminom, a jedynie tym, w których dochody kalkulacyjne nie przekraczały 85% średnich dochodów kalkulacyjnych wszystkich gmin. Analizowana część subwencji ogólnej nie wyrównywała też całości niedoboru dochodów, lecz stanowiła mechanizm wyrównywania częściowego (do poziomu 90%). Przyjmowano bowiem, że całkowite wyrównywanie zróżnicowanego potencjału dochodowego poszczególnych gmin mogłoby wpływać na te jednostki antymotywacyjnie¹⁰⁵. Ustawowy mechanizm obliczania części wyrównawczej zawierał również swoistą sankcję dla gmin o najwyższych dochodach kalkulacyjnych, stanowiącą pierwowzór wprowadzonego w późniejszych latach tzw. „janosikowego”. Jeżeli dla danej gminy wskaźnik dochodów kalkulacyjnych był większy

¹⁰⁴ Por. Cz. Rudzka-Lorentz, *Podstawy gospodarki finansowej gmin*, ST 1992, nr 1-2, s. 54-55.

¹⁰⁵ Z. Ofiarski, *System wyrównywania dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce na tle zasad subwencjonowania – ewolucja i stan obecny*, [w:] S. Kańduła (red.), *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2008, s. 43.

niż 150% średnich dochodów kalkulacyjnych wszystkich gmin, obniżeniu ulegała kwota przysługującej tej gminie części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące. Pomniejszenia dokonywał Minister Finansów posługując się określonym w art. 15 ust. 6 u.d.g. wzorem matematycznym, przy czym kwota zmniejszenia nie mogła być większa od ustalonej dla danej gminy części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące. Mechanizm ten, inaczej niż „janosikowe”, nie ingerował zatem w pozostałe dochody gmin, a miał jedynie wpływ na wysokość przysługującej danej gminie subwencji ogólnej. Zmniejszenie było przeznaczane na tworzoną w budżecie państwa rezerwę subwencji ogólnej, którą dysponował Minister Finansów.

6. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania

Subwencja ogólna w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania składała się z czterech omówionych wyżej części: na podstawowe wydatki bieżące gmin, na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych, na wydatki inwestycyjne oraz części wyrównawczej. Jak słusznie wskazuje się w literaturze przedmiotu, specyfiką konstrukcji prawnej subwencji ogólnej w obowiązującym wówczas stanie prawnym było oparcie sposobu obliczenia należnych poszczególnym gminom kwot przede wszystkim na kryterium zapotrzebowania wydatkowego, a nie potencjału dochodowego, jak miało to miejsce w kolejnych ustawach regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego¹⁰⁶. Przy tym należy zaznaczyć, że trzy pierwsze części subwencji były kalkulowane ze względu na poziom wydatków z budżetu państwa

¹⁰⁶ A. Niezgodą, *Podział zasobów...*, s. 268.

dla samorządu terytorialnego, a nie ze względu na poziom wydatków poszczególnych gmin. Nie odzwierciedlało to zatem rzeczywistego zapotrzebowania wydatkowego konkretnych gmin. Jedynie część wyrównawcza była powiązana z potencjałem dochodowym.

Subwencja ogólna w ustawie o dochodach gmin finansowana była w całości z budżetu państwa, a więc w ramach wyrównywania pionowego. Jedynym elementem wyrównywania poziomego był mechanizm zmniejszający część subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące dla gmin, których dochody kalkulacyjne w roku bazowym był większy niż 150% średnich dochodów kalkulacyjnych wszystkich gmin. Kwota zmniejszenia nie trafiała jednak do innych jednostek samorządu terytorialnego, ale zasilala rezerwę subwencji ogólnej, a sam mechanizm nie powodował uszczuplenia pozostałych dochodów gmin.

Części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące gmin oraz na wydatki inwestycyjne były oparte na dwuetapowym modelu obliczania subwencji. W pierwszym etapie Minister Finansów określał globalne kwoty tych części subwencji ogólnej, ujmowane w projekcie budżetu państwa, a w drugim etapie były one dzielone pomiędzy poszczególne gminy na podstawie przyjętego ustawowo kryterium, którym w tym przypadku była liczba jednostek przeliczeniowych, odpowiadająca liczbie mieszkańców gminy. Ukształtowanie sposobu podziału tych części subwencji ogólnej wyłącznie na kryterium liczby mieszkańców należy ocenić negatywnie. Nie pozwalało ono bowiem na oddanie rzeczywistego zapotrzebowania wydatkowego poszczególnych gmin, nie uwzględniało również potencjału dochodowego. Pozytywnie można natomiast ocenić mechanizm zwiększenia liczby jednostek przeliczeniowych wybranych gmin, które ze względu na szerszy zakres realizowanych zadań własnych otrzymywały zwiększoną część subwencji na podstawowe wydatki bieżące. Na jednoetapowym modelu obliczania subwencji oparta była część subwencji ogólnej na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych, przy czym

wysokość tej części była ustalana niezależnie od kryteriów charakteryzujących daną gminę. Podobnie jednoetapowym modelem obliczania subwencji ustawodawca posłużył się w konstrukcji części wyrównawczej. W tym przypadku wysokość subwencji dla poszczególnych gmin była obliczana na podstawie kryteriów liczby mieszkańców oraz wybranych dochodów podatkowych.

Subwencja ogólna pełniła w funkcjonującym wówczas systemie dochodów gmin funkcję wyrównawczą. W ramach wyrównywania pionowego z budżetu państwa subwencja ogólna uzupełniała dochody własne gmin. Specyfiką rozwiązań przyjętych w ustawie o dochodach gmin, na co wskazywano wyżej, było jednak oparcie sposobu wyliczania części na podstawowe wydatki bieżące gmin oraz na wydatki inwestycyjne na poziomie wydatków z budżetu państwa, a nie na poziomie dochodów i wydatków poszczególnych jednostek. W przypadku części: na podstawie wydatki bieżące gmin, na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych oraz na wydatki inwestycyjne, wyrównywanie służyło zapewnieniu gminom środków publicznych na finansowanie realizacji zadań własnych. Inaczej została uregulowana jedynie konstrukcja prawna części wyrównawczej subwencji ogólnej, która była obliczana oddzielnie dla każdej gminy na podstawie kryteriów liczby mieszkańców oraz wybranych dochodów podatkowych. W tym przypadku wyrównywanie miało równoważyć przede wszystkim zróżnicowany potencjał dochodowy poszczególnych gmin, a uzupełniająco – przez kryterium liczby mieszkańców – również nierównomierne zapotrzebowanie wydatkowe.

Analizując konstrukcję prawną subwencji ogólnej dla gmin, w ustawie o dochodach gmin można wskazać na szeroki zakres dyskrecyjnej władzy Ministra Finansów w zakresie ustalania globalnej kwoty subwencji ogólnej oraz kryteriów podziału poszczególnych części subwencji pomiędzy gminy. Minister Finansów:

- określał łączną kwotę części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące ujmowaną w projekcie budżetu państwa,
- dokonywał podziału łącznej kwoty części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące,
- określał zwiększenie liczby jednostek przeliczeniowych w przypadku części subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące,
- określał łączną kwotę części subwencji ogólnej na wydatki inwestycyjne,
- dokonywał podziału łącznej kwoty części subwencji ogólnej na wydatki inwestycyjne na część podlegającą podziałowi na gminy i część stanowiącą rezerwę inwestycyjną dla gmin,
- ustalał należną konkretnej gminie kwotę części subwencji ogólnej na wydatki inwestycyjne z części podlegającej podziałowi na gminy,
- ustalał wysokość części wyrównawczej subwencji ogólnej dla każdej gminy,
- określał, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady obliczania dochodów kalkulacyjnych,
- pomniejszał część wyrównawczą subwencji ogólnej dla najbogatszych gmin,
- dysponował rezerwą inwestycyjną oraz rezerwą subwencji ogólnej dla gmin.

Na tej podstawie można stwierdzić, że co do zasady w ustawie o dochodach gmin subwencja ogólna nie była w pełni zobiektywizowana¹⁰⁷. Wniosek ten dotyczy przede wszystkim części na podstawowe wydatki bieżące gmin oraz na wydatki inwestycyjne. Decydującą rolę w kształtowaniu tych części subwencji ogólnej odgrywał Minister

¹⁰⁷ N. Gajl, *Szanse i zagrożenia rozwoju samorządu terytorialnego. Aspekty prawno-finansowe*, [w:] *Biblioteka sejmiku samorządowego województwa katowickiego. Zeszyt 3. Szanse i zagrożenia rozwoju samorządu terytorialnego*, Katowice 1994, s. 75; K. Jandy-Jendrośka, *Finanse samorządu terytorialnego*, AUWr No 1470, „Prawo” 1993, nr 219, s. 88.

Finansów, który określał ich wysokość po zasięgnięciu opinii ogólnopolskiej reprezentacji gmin oraz dokonywał ich podziału pomiędzy gminy. W konstrukcji tych części subwencji ogólnej można wskazać jednak pewne zbiektywizowane elementy. Dotyczyły to ukształtowania podziału ich łącznej kwoty na zbiektywizowanym kryterium liczby jednostek przeliczeniowych. W doktrynie prawa finansowego krytycznie oceniano jednak tak szerokie kompetencje Ministra Finansów dotyczące subwencji ogólnej. Postulowano stopniową eliminację roli Ministra Finansów przy jednoczesnym rozszerzaniu unormowań ustawowych¹⁰⁸. Odmienne należy w tym aspekcie ocenić konstrukcję prawną części wyrównawczej subwencji ogólnej. Mimo że zgodnie z przepisami ustawy o dochodach gmin Minister Finansów ustalał jej wysokość dla każdej gminy, to obliczenie takie było oparte na zbiektywizowanych kryteriach liczby mieszkańców i wysokości dochodów kalkulacyjnych (choć w tym drugim przypadku szczegółowe zasady obliczania dochodów kalkulacyjnych określał w drodze rozporządzenia, wydanego w porozumieniu z ogólnopolską reprezentacją gmin, właśnie Minister Finansów). Można zatem zgodzić się z twierdzeniem, że ustawa o dochodach gmin stwarzała podstawy subwencjonowania opartego na zbiektywizowanych kryteriach, chociaż kryteria te nie w pełni odpowiadały jeszcze potrzebom jednostek samorządu terytorialnego¹⁰⁹.

Sposób określania globalnej kwoty subwencji ogólnej w ustawie o dochodach gmin nie był oparty na metodzie parytetu¹¹⁰. Funkcjonujące na gruncie ustawy o dochodach gmin rozwiązania były powszechnie krytykowane przez środowiska samorządowe, które postulowały zastosowanie metody parytetu subwencji ogólnej w stosunku do wpływów z tytułu

¹⁰⁸ W. Nykiel, *Rola dochodów...*, s. 103.

¹⁰⁹ W. Miemieć, *Ewolucja charakteru prawnego subwencji ogólnej w Polsce*, [w:] *Polska samorządność w integrującej się Europie. I Forum Samorządowe, Szczecin, 19-20 kwietnia 2004*, Szczecin 2004, s. 359.

¹¹⁰ P. Pest, *Parytet...*, s. 120-121.

jednego z podstawowych podatków państwowych¹¹¹. Podobne propozycje powiązania globalnej wysokości subwencji ogólnej z wpływami z podatku od towarów i usług były również wysuwane w doktrynie prawa finansowego¹¹². Postulaty te znalazły odzwierciedlenie w projekcie ustawy o finansach gmin autorstwa T. Dębowskiej-Romanowskiej¹¹³ oraz projekcie zespołu pracującego pod kierunkiem J. Małeckiego¹¹⁴. Oba autorskie projekty zawierały propozycję wprowadzenia parytetu subwencji ogólnej, poprzez powiązanie wysokości subwencji ogólnej z wpływami z tytułu podatku od towarów i usług. W obu projektach parytet ustalony był w wysokości 15% wpływów z tego podatku¹¹⁵.

Podsumowując analizę konstrukcji prawej subwencji ogólnej w ustawie o dochodach gmin, należy, co do zasady, negatywnie ocenić budowę jej trzech części: na podstawowe wydatki bieżące gmin, na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych oraz na wydatki inwestycyjne. Konstrukcja prawna tych części subwencji ogólnej nie uwzględniała rzeczywistego zapotrzebowania wydatkowego i potencjału dochodowego poszczególnych gmin. Ze względu na przyjęty, dwuetapowy model obliczania subwencji, wysokość części na podstawowe wydatki bieżące gmin oraz na wydatki inwestycyjne wynikała z poziomu wydatków

¹¹¹ E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *Komentarz...*, s. 122.

¹¹² J. Małecki, *Finanse gminy samorządowej de lege lata i de lege ferenda*, RPEiS 1991, z. 2, s. 43; W. Nykiel, *Rola dochodów...*, s. 99. W najnowszych publikacjach powraca się do tych postulatów, proponując zastąpienie transferów z budżetu państwa w postaci subwencji ogólnej (poza częścią oświatową) oraz dotacji celowych udziałem we wpływach z podatków obrotowych (W. Gonet, *Partycypacja samorządu terytorialnego w podatkach pośrednich jako źródło dochodów*, FK 2012, nr 9, s. 17 i n.).

¹¹³ T. Dębowska-Romanowska, *Ustawa o finansach gmin. Projekt autorski*, „Wspólnota” 1992, nr 41, s. 18.

¹¹⁴ J. Małecki, J. Sobiech, *Finanse komunalne...*, s. 23.

¹¹⁵ Art. 14 ust. 1 projektu T. Dębowskiej-Romanowskiej oraz art. 62 ust. 2 projektu zespołu pod kierunkiem J. Małeckiego; por. też autorski projekt A. Borodo, dotyczący konstrukcji zobiektywizowanej subwencji ogólnej (A. Borodo, *Obiektywizacja subwencji...*, s. 16 i n.).

z budżetu państwa dla samorządu terytorialnego. Określanie globalnej kwoty tych części subwencji ogólnej nie było zbiektywizowane, a podział kwot subwencji dla poszczególnych gmin opierał się wyłącznie na kryterium liczby mieszkańców. Wydaje się, że przyjęta w ustawie o dochodach gmin konstrukcja prawna tych części subwencji ogólnej może być wytłumaczona epizodycznym charakterem regulacji, która miała obowiązywać pierwotnie tylko przez rok oraz brakiem odpowiednich wyliczeń na etapie tworzenia ustawy. Ten wniosek dotyczy również części na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych. Od trzech pierwszych części subwencji ogólnej znacząco różniła się konstrukcja prawna części wyrównawczej. Była ona oparta na jednoetapowym modelu obliczania subwencji, co do zasady zbiektywizowana i powiązana z potencjałem dochodowym poszczególnych gmin. Czas pokazał, że to właśnie konstrukcja prawna części wyrównawczej subwencji ogólnej na trwałe weszła do systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.

Konstrukcję prawną subwencji ogólnej w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich finansowania przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Subwencja ogólna w ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania

	Funkcja	Metoda finansowania	Model obliczenia subwencji	Kryteria podziału pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego	Obiektywizacja
Subwencja na podstawowe wydatki bieżące gmin	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Dwuetapowy	Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie
Subwencja na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Jednoetapowy	Brak	Nie
Subwencja na wydatki inwestycyjne	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Dwuetapowy	Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie
Subwencja wyrównawcza	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Jednoetapowy	Potencjał dochodowy. Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie w pełni (pojęcie dochodów kalkulacyjnych określone w rozporządzeniu)

Źródło: opracowanie własne

Rozdział III

Subwencja ogólna w ustawie o finansowaniu gmin

1. Dochody gmin w ustawie o finansowaniu gmin

Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 roku o finansowaniu gmin była kolejną po ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania regulacją dotyczącą dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa o finansowaniu gmin obowiązywała przez pięć lat, od 1 stycznia 1994 roku do 31 grudnia 1998 roku.

Ustawa o finansowaniu gmin określała dochody gmin w art. 4 i 5, zaliczając do nich: wpływy z podatków: rolnego, od nieruchomości, leśnego, od środków transportowych, od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od posiadania psów; wpływy z opłat: skarbowej, eksploatacyjnej, lokalnych oraz innych; udziały we wpływach z podatków dochodowych; dochody uzyskiwane przez jednostki budżetowe gmin, w tym dochody z kar i odsetek oraz wpłaty od jednostek gospodarki pozabudżetowej gmin; dochody z majątku gminy; subwencję ogólną i subwencję drogową; dotacje celowe z budżetu państwa na dofinansowanie zadań własnych gmin; wpływy z samoopodatkowania mieszkańców; spadki, zapisy i darowizny; odsetki od środków finansowych gmin gromadzonych na rachunkach bankowych i odsetki od pożyczek udzielanych przez gminy, dotacje z funduszy celowych; dotacje celowe z budżetu państwa na zadania z zakresu administracji rządowej zlecone gminom oraz dotacje

celowe na inne zadania zlecone gminom ustawami; dywidendy od przedsiębiorstw państwowych oraz inne wpływy należne gminom na podstawie odrębnych przepisów. Analizując przedstawiony katalog wpływów, należy wskazać na jego daleko idącą niespójność i brak systematyki dochodów gmin w nim zawartych¹¹⁶. Mimo że Mała Konstytucja posługiwała się w art. 73 ust. 1 terminem „dochody własne”, pojęcie takie nie zostało wprowadzone do ustawy o finansowaniu gmin. Co więcej, ustawa ta nie rozdzielała dochodów własnych od subwencji ogólnej i dotacji celowych z budżetu państwa. W swoim pierwotnym brzmieniu ustawa do katalogu dochodów gmin zaliczała również subwencję oświatową, przy czym odpowiedni fragment przepisu został uchylony z dniem 1 stycznia 1996 roku¹¹⁷. Subwencja drogowa została dodana do analizowanego katalogu dochodów gmin nowelizacją, która weszła w życie z dniem 9 października 1997 roku, z tym że zmiana ta miała zastosowanie do projektów ustaw budżetowych począwszy od projektu na 1998 roku¹¹⁸. Zmieniana była również wysokość udziału gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych¹¹⁹.

Subwencji ogólnej poświęcony był rozdział 3 ustawy o finansowaniu gmin pt. „Subwencje i dotacje dla gmin”. Pierwszy artykuł tego rozdziału – art. 11, przewidywał w swoim pierwotnym brzmieniu, że każda gmina otrzymuje subwencję ogólną z budżetu państwa. Jak było wykazywane wyżej, dodanie do katalogu dochodów gmin subwencji drogowej pociągnęło za sobą również konieczność nowelizacji tego przepisu, który z dniem 9 października 1997 roku uzyskał nowe brzmienie, poprzez wymienienie w nim obok subwencji ogólnej również

¹¹⁶ E. Tegler, *Finansowanie gmin...*, s. 32.

¹¹⁷ Art. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 154, poz. 794).

¹¹⁸ Art. 9 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 780 ze zm.).

¹¹⁹ Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 156, poz. 774).

subwencji drogowej¹²⁰. Inaczej niż ustawa o dochodach gmin, ustawa o finansowaniu gmin nie zawierała odrębnego katalogu części subwencji ogólnej. Tak, jak w przypadku katalogu dochodów gmin, określonego w art. 4 i 5 u.f.g., także w tym zakresie razi brak wprowadzenia w ustawie pewnej systematyki. Dopiero lektura ustawy pozwala na wskazanie:

- 1) części wyrównawczej (nazywanej w ustawie subwencją wyrównawczą),
- 2) „pozostałej” części subwencji ogólnej rozdzielanej między gminy proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców,
- 3) części na zadania oświatowe (od 1 stycznia 1996 roku, wcześniej była to odrębna subwencja oświatowa),
- 4) subwencji drogowej (od 1998 roku), która nie była jednak formalnie częścią subwencji ogólnej.

Analizowana ustawa wprowadzała metodę parytetu dla określenia globalnej kwoty poszczególnych części subwencji ogólnej, co było nowością w stosunku do ustawy o dochodach gmin¹²¹. Poprzez wprowadzenie w przepisach ustawy parytetu subwencji ogólnej ustawodawca nadał subwencji, jako wydatkowi z budżetu państwa, charakter sztywny¹²². Parytet regulował art. 12 u.f.g. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem tego przepisu łączną kwotę subwencji ogólnej dla gmin ustalało się w wysokości 0,9% planowanych dochodów budżetu państwa. Początkowo odrębnie uregulowana została jednak subwencja oświatowa, która w pierwotnym brzmieniu ustawy nie stanowiła części subwencji ogólnej. Jej wysokość nie była określona za pomocą parytetu.

¹²⁰ Art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 780 ze zm.).

¹²¹ Poniższy fragment dotyczący parytetu subwencji ogólnej został opracowany z wykorzystaniem: P. Pest, *Parytet...*, s. 122-126.

¹²² W. Miemieć, *Prawne gwarancje...*, s. 144.

Nowelizacja ustawy o finansowaniu gmin, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1996 roku¹²³, podwyższyła wysokość parytetu subwencji ogólnej do poziomu co najmniej 7,5% planowanych dochodów budżetu państwa oraz kwot wpłat wyrównawczych, z czego co najmniej 6,6% miało być przeznaczone na subwencję na zadania oświatowe. Zgodnie bowiem z dodanym art. 12a, z łącznej kwoty subwencji ogólnej wydzielano się subwencję na zadania oświatowe w wysokości nie mniejszej niż 6,6% planowanych dochodów budżetu państwa. Co więcej, omawiana nowelizacja nie tylko zwiększyła wysokość parytetu, ale też odniosła go już nie tylko do planowanych dochodów budżetu państwa, ale również – co było nowością – kwot wpłat gmin z przeznaczeniem na zwiększenie subwencji ogólnej.

Również globalna kwota subwencji drogowej była ustalana zgodnie z metodą parytetu, przy czym wysokość tę odniesiono nie do planowanych globalnych dochodów budżetu państwa, ale do planowanych w ustawie budżetowej wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Wysokość parytetu ustalono w dodanym z dniem 9 października 1997 roku ust. 2 art. 12 u.f.g. na 6,66% planowanych wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych¹²⁴.

W nauce prawa finansowego pozytywnie oceniano wprowadzenie parytetu subwencji ogólnej podkreślając, że ustalenie wskaźnikowego charakteru subwencji ogólnej w postaci stałego udziału w planowanych dochodach budżetu państwa powoduje wzrost dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego przy wzroście dochodów budżetu państwa¹²⁵. W początkowym okresie obowiązywania ustawy o finansowaniu

¹²³ Art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 154, poz. 794).

¹²⁴ Art. 9 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 780 ze zm.).

¹²⁵ W. Miemieć, *Ewolucja...*, s. 360; J. Małecki, *Dochody i wydatki gmin*, [w:] W. Miemieć, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r.*, Warszawa 1996, s. 201.

gmin wątpliwości budziło jednak uregulowanie globalnej kwoty subwencji oświatowej, która miała być ustalana przez organy administracji rządowej¹²⁶. Jak jednak zostało wskazane wyżej, nowelizacja ustawy o finansowaniu gmin wprowadziła również w tym przypadku parytet subwencji ogólnej z dniem 1 stycznia 1996 roku, uzależniając wysokość części na zadania oświatowe od planowanych dochodów budżetu państwa. W doktrynie wprowadzenie parytetu części subwencji ogólnej na zadania oświatowe oceniano pozytywnie, wyrażano jednak wątpliwości co do jego wysokości¹²⁷.

Podsumowując tę część rozważań, należy wskazać, że ustawa o finansowaniu gmin posługiwała się parytetem subwencji ogólnej poprzez wprowadzenie jej procentowego udziału w ogóle dochodów budżetu państwa oraz w dochodach z określonego tytułu prawnego. W przypadku subwencji ogólnej parytet był związany z ogółem planowanych dochodów budżetu państwa, a w przypadku subwencji drogowej z planowanymi wpływami z podatku akcyzowego.

Na gruncie ustawy o finansowaniu gmin, zarówno w przypadku subwencji ogólnej, jak i subwencji drogowej, ustawodawca zdecydował się na parytet w odniesieniu do kwot planowanych, a nie rzeczywistych dochodów. W doktrynie prawa finansowego stawiano wówczas pytanie, czy globalna kwota subwencji ogólnej powinna być odniesiona do rzeczywistych dochodów lub wydatków budżetu państwa, czy też do kwot planowanych¹²⁸. W odpowiedzi podkreślano, że jedynym możliwym rozwiązaniem, ze względów ustrojowych i technicznych, jest oparcie sposobu wyliczania subwencji ogólnej o kwoty planowane¹²⁹. Konsekwencją uzależnienia wysokości subwencji ogólnej od planowanych, a nie rzeczywistych wpływów budżetu państwa, była gwarancja, że

¹²⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz...*, s. 209-210.

¹²⁷ A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 345.

¹²⁸ T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne obiektywizacji...*, s. 60.

¹²⁹ *Ibidem*.

w przypadku osiągnięcia dochodów na poziomie niższym od zaplanowanego wysokość subwencji ogólnej nie ulegnie zmianie. Z drugiej strony, w sytuacji zrealizowania wyższych dochodów budżetu państwa niż planowane, gminy nie miałyby prawa do uzyskania większych wpływów z tytułu subwencji¹³⁰.

Warto w tym miejscu wspomnieć o wprowadzonej ustawą z dnia 24 listopada 1995 roku o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich strefach usług publicznych¹³¹ instytucji dodatkowego udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Udział ten przysługiwał 46 największym polskim miastom wskazanym w załączniku do ustawy w związku z przekazaniem im dodatkowych zadań własnych. Wysokość dodatkowego udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych była początkowo uzależniona od rzeczywistych wpływów do budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 11 ust. 1 ustawy wskazywał, że dochody własne gmin, przejmujących zadania i kompetencje jako zadania własne na mocy tej ustawy, zwiększały się o kwotę równą iloczynowi wskaźnika udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ogólnej kwoty należnego podatku dochodowego od osób fizycznych w kraju w roku obliczeniowym. Z dniem 1 stycznia 1997 roku przepis ten został jednak znowelizowany¹³² poprzez powiązanie wysokości dodatkowego udziału nie z wpływami rzeczywistymi, ale planowanymi. Dodatkowy udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, wbrew nazwie, w swojej konstrukcji przypominał subwencję ogólną. W nauce prawa finansowego wskazywano, że podobnie jak subwencja ogólna dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, dodatkowy udział był obliczany na podstawie ustawowo określonego parametru,

¹³⁰ E. Ruśkowski, *Finanse lokalne. Zarys wykładu*, Siedlce 2001, s. 168.

¹³¹ Dz. U. Nr 141, poz. 692 ze zm.

¹³² Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. zmieniająca ustawę o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich strefach usług publicznych (Dz. U. Nr 156, poz. 773).

a także uniezależniony od wysokości podatku dochodowego płaconego przez mieszkańców konkretnej gminy¹³³. Po nowelizacji, która weszła w życie 1 stycznia 1997 roku, dodatkowy udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych został uzależniony od planowanych, a nie rzeczywistych wpływów budżetu państwa, co dodatkowo zbliżało tę instytucję do subwencji ogólnej.

2. Subwencja ogólna

Jak było już wykazywane, ustawa o finansowaniu gmin, inaczej niż ustawa o dochodach gmin, nie wprowadzała rozbudowanej systematyki części subwencji ogólnej. Na podstawie pierwotnego brzmienia art. 13 u.f.g. można stwierdzić, że subwencja ogólna składała się z części wyrównawczej (nazywanej w ustawie subwencją wyrównawczą) oraz pozostałej części, rozdzielanej pomiędzy gminy proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców. Subwencja oświatowa, w pierwotnym brzmieniu ustawy stanowiąca odrębny dochód gmin¹³⁴, została włączona do subwencji ogólnej od 1996 roku jako subwencja na zadania oświatowe. Globalna kwota subwencji ogólnej była ustalana, zgodnie z art. 12 u.f.g., metodą parytetu, a następnie dzielona na podstawie art. 13 u.f.g. pomiędzy poszczególne gminy w następujący sposób (nie licząc subwencji na zadania oświatowe):

- 1) na początku odliczało się 1% łącznej kwoty subwencji ogólnej na rezerwę subwencji,
- 2) następnie z pozostałej kwoty obliczano wysokość części wyrównawczej należnej poszczególnym gminom (według zasad określonych w art. 14 u.f.g.),

¹³³ E. Kornberger-Sokołowska, *Zasady subwencjonowania...*, s. 44.

¹³⁴ Por. art. 4 pkt 7 u.f.g. w jej pierwotnym brzmieniu.

- 3) pozostałą po tym podziale kwotę rozdzielano pomiędzy wszystkie gminy proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców (według zasad określonych w art. 15 u.f.g.).

Analiza art. 12 i art. 13 u.f.g. pozwala stwierdzić, że ustawodawca posłużył się w tym przypadku dwuetapowym modelem obliczania subwencji. W pierwszym etapie, na podstawie metody parytetu, określana była globalna kwota przysługującej wszystkim gminom subwencji ogólnej, a w drugim etapie 1% tej kwoty przeznaczano na rezerwę subwencji. Pozostałą część dzielono między gminy, najpierw w ramach subwencji wyrównawczej, a następnie ze względu na przeliczeniową liczbę mieszkańców.

Subwencja wyrównawcza, zgodnie z art. 14 u.f.g., przysługiwała gminom, w których wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca (wskaźnik G) był mniejszy od 85% (w pierwotnym tekście ustawy – 80%¹³⁵) analogicznego wskaźnika obliczonego łącznie dla wszystkich gmin (wskaźnik P). Podobnie jak w przypadku ustawy o dochodach gmin, część wyrównawcza nie przysługiwała wszystkim gminom, ale tylko tym, w których podstawowe dochody podatkowe nie przekraczały 85% średnich podstawowych dochodów podatkowych wszystkich gmin. Biorąc powyższe pod uwagę, można stwierdzić, że część wyrównawcza spełniała w systemie dochodów gmin funkcję wyrównawczą, uzupełniając dochody gmin o niższych dochodach podatkowych w stosunku do średniej.

Wskaźnik G obliczało się, dzieląc kwotę należnych podstawowych dochodów podatkowych gminy w pierwszym półroczu roku bazowego przez liczbę mieszkańców gminy. Jako podstawowe dochody podatkowe, zgodnie z art. 3 pkt 6 u.f.g., ustawa wskazywała wpływy z podatków: rolnego, od nieruchomości, leśnego, od środków transportowych, od

¹³⁵ Zmiana wynikała z art. 1 pkt 12 ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 154, poz. 794) i weszła w życie z dniem 1 stycznia 1996 roku.

działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, wpływy z opłat: skarbowej i eksploatacyjnej oraz udziały we wpływach z podatków dochodowych. Można podnosić zarówno wady, jak i zalety takiej regulacji. W porównaniu do ustawy o dochodach gmin, która posługiwała się terminem dochodów kalkulacyjnych, katalog źródeł dochodów gmin, z których wpływy służyły ocenie poziomu wyrównywania, został znacząco poszerzony. Na gruncie wydanych do ustawy o dochodach gmin rozporządzeń od 1992 roku dochody kalkulacyjne były obliczane wyłącznie na podstawie wpływów z podatku od nieruchomości, podatków i opłat od gospodarstw rolnych oraz udziałów we wpływach w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa. Zmiana w tym zakresie zasługuje na pozytywną ocenę. Z drugiej strony katalog podstawowych dochodów podatkowych nie uwzględniał wszystkich źródeł dochodów daninowych gmin. Poza tym katalogiem znalazły się wpływy z podatku od spadków i darowizn oraz podatku od posiadania psów, a także inne niż opłata skarbową i eksploatacyjną opłaty lokalne. Pominięcie niektórych źródeł dochodów daninowych przy obliczaniu potencjału dochodowego poszczególnych gmin na potrzeby wyliczenia subwencji wyrównawczej należy uznać za błędne. Niestety rozwiązanie to było kontynuowane w kolejnych ustawach regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego¹³⁶.

Wskaźniki G i P obliczało się na podstawie dochodów wykazanych w sprawozdaniach gmin, których obowiązek sporządzania wynikał z przepisów wydanych na podstawie prawa budżetowego oraz danych o liczbie mieszkańców, ustalonych przez Główny Urząd Statystyczny. Przez liczbę mieszkańców rozumiano przy tym liczbę mieszkańców faktycznie zamieszkałych w gminie, według stanu na dzień 30 czerwca roku bazowego, a więc roku poprzedzającego rok, na który obliczało się

¹³⁶ Por. art. 2 pkt 9 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, art. 20 ust. 3 obowiązującej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

subwencję. Natomiast samą wysokość należnej gminie subwencji wyrównawczej obliczało się, mnożąc liczbę stanowiącą 90% różnicy 85% wskaźnika P i wskaźnika G przez liczbę mieszkańców gminy i przez wskaźnik określający dla roku bazowego relację planowanych dochodów budżetu państwa do tych dochodów, zrealizowanych w pierwszym półroczu. Przyjęcie takiej konstrukcji prawnej części wyrównawczej powodowało, że podobnie jak w ustawie o dochodach gmin, wyrównywanie było częściowe (do poziomu 90%), a więc nie obejmowało całości niedoboru dochodów.

W porównaniu do regulacji części wyrównawczej w ustawie o dochodach gmin, analizowana ustawa znacząco uprościła sposób obliczania należnej poszczególnym gminom tej części subwencji ogólnej, co należy ocenić pozytywnie¹³⁷. Kryteria podziału części wyrównawczej pomiędzy poszczególne gminy, to znaczy podstawowe dochody podatkowe oraz liczba mieszkańców, zostały określone ustawowo, co pozwala uznać część wyrównawczą za zobiektywizowaną. Jak już stwierdzono, konstrukcja prawna części wyrównawczej subwencji ogólnej była oparta na dwuetapowym modelu obliczania subwencji.

Po obliczeniu globalnej kwoty subwencji ogólnej za pomocą metody parytetu, odjęciu od niej 1% łącznej kwoty subwencji ogólnej na rezerwę subwencji oraz kwoty na część wyrównawczą, pozostała część subwencji ogólnej rozdzielała się między wszystkie gminy proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców w poszczególnych gminach. Zatem część wyrównawcza, w przypadku której kryteria podziału bazowały przede wszystkim na wysokości dochodów podatkowanych, spełniała funkcję wyrównawczą ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy, a „pozostała” część, ze względu na oparcie kryteriów o przeliczeniową liczbę mieszkańców, funkcję wyrównawczą ze względu na

¹³⁷ N. Gajl, *Szanse i zagrożenia...*, s. 75.

nierównomierne obciążenie wydatkami. Ustawa o finansowaniu gmin różnicowała w art. 15 gminy na trzy kategorie:

- 1) gminy o liczbie mieszkańców nie większej niż 5000 – ich przeliczeniowa liczba mieszkańców była równa liczbie 5000,
- 2) gminy o liczbie mieszkańców od 5000 do 10 000 – ich przeliczeniowa liczba mieszkańców była równa ich liczbie mieszkańców,
- 3) gminy o liczbie mieszkańców powyżej 10 000 – ich przeliczeniowa liczba mieszkańców była ustalana na podstawie tabeli:

Tabela 2. Sposób ustalania przeliczeniowej liczby mieszkańców w ustawie o finansowaniu gmin

Liczba mieszkańców	Przeliczeniowa liczba mieszkańców
10 000–50 000	10 000 + 110% liczby mieszkańców powyżej 10 000
50 000–300 000	54 000 + 120% liczby mieszkańców powyżej 50 000
powyżej 300 000	354 000 + 125% liczby mieszkańców powyżej 300 000

Źródło: ustawa o finansowaniu gmin

Mechanizm przeliczeniowej liczby mieszkańców przewidywał pewną preferencję na rzecz gmin małych oraz dużych. Tylko w przypadku gmin o liczbie mieszkańców od 5000 do 10 000 przeliczeniowa liczba mieszkańców równa była rzeczywistej liczbie mieszkańców danej gminy¹³⁸. W literaturze przedmiotu takie rozwiązanie uzasadniano wskazując, że koszty związane z funkcjonowaniem dużych miast rosną w przeliczeniu na jednego mieszkańca wraz z wielkością miasta. Co więcej, duże skupiska ludności wymagają zaspokojenia specyficznych potrzeb z zakresu specjalnej infrastruktury społecznej i technicznej. Gminy z małą liczbą mieszkańców, to jest przede wszystkim gminy wiejskie,

¹³⁸ W. Miemiec, P. Pest, *Normatywne kryteria...*, s. 112.

mają z kolei ograniczoną bazę podatkową ze względu na niewielką wydajność fiskalną podatku rolnego, ograniczone wpływy z podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych oraz niewielką aktywność podmiotów gospodarczych działających na ich terenie¹³⁹. Przyjęte w ustawie o finansowaniu gmin rozwiązanie było kontynuowane w art. 22 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Ustawodawca tym samym oszedł od dodatkowych kryteriów zwiększających przeliczeniową liczbę mieszkańców określonych w ustawie o dochodach gmin, takich jak np.: posiadanie na swoim terenie uzdrowiska, portu morskiego lub przejścia granicznego, położenie na obszarze podlegającym szczególnym zasadom ochrony przyrody czy też pełnienia funkcji stołecznych. Przy pozytywnej ocenie samego mechanizmu przeliczeniowej liczby mieszkańców, odejście od dodatkowych kryteriów należy ocenić negatywnie, ponieważ utrudniało ono ocenę rzeczywistego zapotrzebowania wydatkowego poszczególnych gmin.

Ustawa o finansowaniu gmin przewidywała również obligatoryjną rezerwę subwencji ogólnej. Stanowiła ona 1% łącznej kwoty subwencji ogólnej (nie licząc subwencji na zadania oświatowe) i była zwiększana o kwoty uzyskane nienależnie przez gminy. Należy przy tym zauważyć, że na podstawie dodanego do ustawy art. 27b¹⁴⁰, od 1996 roku rezerwa subwencji ogólnej wzrosła z 1% do 5% łącznej kwoty subwencji ogólnej (nie licząc subwencji na zadania oświatowe). Z tego 80% rezerwy miało być przeznaczane na zwiększenie subwencji ogólnej dla gmin nieobjętych subwencją wyrównawczą, w których w pierwszym półroczu danego roku wystąpił ubytek dochodów wynikający ze zmiany zasad ustalania udziałów

¹³⁹ A. Pomorska, *System dochodów gmin i potrzeba jego racjonalizacji*, [w:] E. Chojna-Duch, W. Gronowski (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998, s. 124.

¹⁴⁰ Art. 1 pkt 22 ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 154, poz. 794).

gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁴¹. W literaturze przedmiotu wskazywano wówczas, że takie rozwiązanie faktycznie wyłączało znaczną kwotę środków publicznych z obiektywnych mechanizmów rozdziału subwencji¹⁴².

Rezerwą subwencji ogólnej dysponował Minister Finansów w porozumieniu z ogólnopolską reprezentacją gmin. Minister Finansów miał również kompetencję do zmniejszania kwoty należnej gminie subwencji ogólnej, jeżeli w wyniku kontroli zostało stwierdzone, że gmina podała nieprawdziwe dane o należnych dochodach, przez co otrzymała subwencję w kwocie wyższej od należnej lub dokonała wpłat w kwocie niższej niż należna. W porównaniu z ustawą o dochodach gmin, kompetencje Ministra Finansów w stosunku do subwencji ogólnej zostały znacząco ograniczone. Przede wszystkim nie określał on już globalnej kwoty subwencji ogólnej ani nie dokonywał uznaniowo podziału subwencji pomiędzy poszczególne gminy. Rozwiązanie to oceniano pozytywnie w literaturze przedmiotu, jako zapewniające obiektywizację subwencji ogólnej¹⁴³. Wątpliwości budziło jednak pozostawienie Ministrowi Finansów kompetencji do dysponowania rezerwą subwencji ogólnej, bez ustawowo określonych kryteriów tego dysponowania, co powoduje, że konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o finansowaniu gmin nie może być oceniona jako w pełni obiektywna. Krytycznie należy ocenić również art. 26 ust. 4 u.f.g, który dawał Ministrowi Finansów kompetencję do przejmowania z należnej gminie subwencji ogólnej kwot na poczet refundacji środków przekazanych z budżetu państwa na spłatę kredytów bankowych, zaciągniętych na finansowanie inwestycji stanowiącej zadanie własne gminy, w przypadku których Rada Ministrów udzieliła gminie poręczenia spłaty.

¹⁴¹ Por. P. Pest, *Udziały...*, s. 129-133.

¹⁴² W. Miemieć, *Kryteria obiektywizacji subwencji w Polsce*, [w:] S. Dolata (red.), *Funkcjonowanie samorządu terytorialnego – doświadczenia i perspektywy*. Tom 2, Opole 1998, s. 105.

¹⁴³ J. Glumińska, *Finansowanie gmin...*, s. 5.

3. Subwencja na zadania oświatowe

Pierwotny tekst ustawy o finansowaniu gmin nie zaliczał subwencji oświatowej do subwencji ogólnej, wymieniając ją odrębnie w katalogu dochodów gmin w art. 4 pkt 7. Ustawa zawierała wówczas również definicję legalną subwencji oświatowej w art. 3 pkt 9, zgodnie z którą przez subwencję oświatową rozumiano subwencję przyznaną gminom, które przejęły prowadzenie szkół podstawowych jako zadanie własne. Subwencję oświatową regulował art. 20 u.f.g., który przewidywał, że gminy otrzymywały subwencję oświatową z budżetu państwa na prowadzenie szkół podstawowych przekazanych gminom jako zadanie własne. Kwoty subwencji oświatowej przypadające poszczególnym gminom ustalał Minister Edukacji Narodowej według zasad przyjętych do określenia wydatków na szkoły podstawowe finansowane z budżetu państwa. Minister Edukacji Narodowej informował również, za pośrednictwem kuratorów oświaty, poszczególne gminy o kwotach przewidzianych dla nich subwencji oświatowych na podstawie projektu ustawy budżetowej, określał ostateczne kwoty subwencji oświatowych dla każdej gminy oraz przekazywał gminom subwencję oświatową.

Subwencja oświatowa została włączona do subwencji ogólnej z dniem 1 stycznia 1996 roku na mocy ustawy z dnia 22 grudnia 1995 roku o zmianie ustawy o finansowaniu gmin¹⁴⁴ w związku z przejściem przez gminy prowadzenia szkół podstawowych i innych placówek oświatowych jako obowiązkowego zadania własnego. Zmieniono wówczas nazwę subwencji oświatowej na subwencję na zadania oświatowe, uchylono definicję legalną subwencji oświatowej w art. 3 pkt 9 u.f.g. oraz art. 4 pkt 7 u.f.g., który wymieniał subwencję oświatową jako jedno ze źródeł dochodów gmin, a także zwiększono w art. 12 parytet subwencji ogólnej z 0,9% planowanych dochodów budżetu państwa do co najmniej 7,5%, przy czym

¹⁴⁴ Dz. U. Nr 154, poz. 794.

różnica 6,6% była przeznaczona na subwencję na zadania oświatowe. Zgodnie z dodanym art. 12a z łącznej kwoty subwencji ogólnej, ustalonej za pomocą parytetu, wydzielano część subwencji ogólnej na zadania oświatowe, to jest na prowadzenie publicznych szkół podstawowych oraz udzielanie dotacji szkołom podstawowym prowadzonym przez osoby prawne i osoby fizyczne, w wysokości nie mniejszej niż 6,6% planowanych dochodów budżetu państwa. Podobnie jak w przypadku subwencji ogólnej, subwencja na zadania oświatowe była oparta na dwuetapowym modelu obliczania subwencji. W pierwszym etapie była określana globalna kwota subwencji ogólnej oraz wydzielano z niej część na zadania oświatowe w wysokości nie mniejszej niż 6,6% planowanych dochodów budżetu państwa. W drugim etapie z tak uzyskanej kwoty najpierw odliczało się 0,5% na rezerwę subwencji na zadania oświatowe, a pozostała część była dzielona pomiędzy gminy według algorytmu ustalonego w drodze rozporządzenia przez Ministra Edukacji Narodowej, w uzgodnieniu ze stroną samorządową Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. W latach 1996–1998 wydano trzy rozporządzenia regulujące tę problematykę, osobne na każdy rok¹⁴⁵. Rozporządzenia te wprowadzały algorytmy dla obliczenia wysokości subwencji na zadania oświatowe przysługującej poszczególnym gminom. Wysokość należnej danej gminie subwencji była uzależniona przede wszystkim od wysokości wynagrodzeń dla nauczycieli i dla pracowników niebędących nauczycielami oraz wydatków rzeczowych. Z algorytmu wynikały preferencje płacowe dla nauczycieli o odpowiednim wykształceniu, dla szkół

¹⁴⁵ Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 maja 1996 r. w sprawie algorytmu rozdziału między gminy subwencji na zadania oświatowe (Dz. U. Nr 59, poz. 270), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 23 grudnia 1996 r. w sprawie algorytmu rozdziału między gminy subwencji na zadania oświatowe (Dz. U. z 1997 r. Nr 1, poz. 2 ze zm.), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 3 lutego 1998 r. w sprawie algorytmu rozdziału między gminy subwencji na zadania oświatowe (Dz. U. Nr 21, poz. 93).

położonych w gminach wiejskich, szkół i klas specjalnych, integracyjnych, mniejszości narodowych i szkół mistrzostwa sportowego¹⁴⁶.

Znaczącą konstrukcyjną różnicą pomiędzy subwencją ogólną a subwencją na zadania oświatowe było określenie kryteriów podziału kwot w ramach tych subwencji pomiędzy poszczególne gminy. Tak jak w przypadku subwencji ogólnej podział ten odbywał się na podstawie zobiektywizowanych kryteriów podstawowych dochodów podatkowych i liczby mieszkańców, tak kryteria podziału subwencji na zadania oświatowe nie były określone ustawowo, ale wynikały z rozporządzenia wydawanego przez Ministra Edukacji Narodowej. Nie można zatem uznać części subwencji ogólnej na zadania oświatowe za w pełni zobiektywizowaną, co było również podnoszone w literaturze przedmiotu¹⁴⁷. Ustawa o finansowaniu gmin nie normowała również kryteriów podziału rezerwy tej subwencji, którą dysponował Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii Ministra Edukacji Narodowej oraz strony samorządowej Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Przyjęte rozwiązania dotyczące dysponowania rezerwą subwencji na zadania oświatowe oraz przekazywania subwencji gminom, w porównaniu do art. 20 u.f.g., obowiązującego do końca 1995 roku, znacząco zmniejszyły rolę Ministra Edukacji Narodowej kosztem Ministra Finansów. Jedyłą pozostałą, ale też bardzo znaczącą, kompetencją Ministra Edukacji Narodowej było określania w drodze rozporządzenia algorytmu decydującego o podziale subwencji na zadania oświatowe pomiędzy poszczególne gminy. Nie informował on już jednak gmin o wysokości należnej im subwencji oraz nie przekazywał subwencji poszczególnym gminom, co przeszło w zakres kompetencji Ministra Finansów.

¹⁴⁶ W. Miemieć, *Kryteria obiektywizacji...*, s. 104.

¹⁴⁷ E. Tegler, *Podstawy prawne...*, s. 26-27.

4. Wpłaty z przeznaczeniem na zwiększenie subwencji ogólnej

Nowelizacja ustawy o finansowaniu gmin z 22 grudnia 1995 roku nie tylko włączyła dotychczasową subwencję oświatową do subwencji ogólnej jako subwencję na zadania oświatowe, ale również wprowadziła po raz pierwszy do polskiego systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego instytucję wyrównywania poziomego, popularnie nazywaną „janosikowym”.

Zgodnie z dodanym do ustawy art. 15a gminy, w których wskaźnik G był większy niż 150% wskaźnika P, dokonywały wpłat z przeznaczeniem na zwiększenie subwencji ogólnej. Wskaźniki G i P były obliczane według opisanych wyżej zasad, co oznaczało, że kryteriami decydującymi o tym, które gminy były zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych, były liczba mieszkańców oraz podstawowe dochody podatkowe. Mechanizm wyrównywania poziomego był dwuetapowy¹⁴⁸. W pierwszym etapie określone na podstawie ustawowych kryteriów gminy dokonywały wpłat wyrównawczych na rachunek budżetu państwa. W ten sposób przejmowane były przez państwo nadwyżki dochodów gmin ponad poziom ustalony przez ustawodawcę. W ramach drugiego etapu pozyskane w ten sposób środki, pochodzące z wpłat wyrównawczych, były przekazywane, w prawnej formie subwencji ogólnej, innym gminom. W przeciwieństwie do obecnie obowiązujących regulacji wyrównywania poziomego, ustawa o finansowaniu gmin nie zawierała odrębnych kryteriów określania beneficjentów „janosikowego”. Warto również zauważyć, że nie był to „czysty” mechanizm wyrównywania poziomego, jak na przykład w przypadku istnienia samorządowego funduszu wyrównawczego, pozostającego w dyspozycji podmiotów

¹⁴⁸ W. Miemiec, P. Pest, „Janosikowe” a standardy..., s. 292.

samorządowych¹⁴⁹. Transfer środków pomiędzy gminami odbywał się bowiem za pośrednictwem budżetu państwa¹⁵⁰.

Obciążając daną gminę kwotę rocznej wpłaty obliczano, mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez wskaźnik określający dla roku bazowego relację planowanych dochodów budżetu państwa do tych dochodów zrealizowanych w pierwszym półroczu i przez kwotę wynoszącą:

- 1) dla gmin, dla których wskaźnik G był nie większy niż 200% wskaźnika P – 20% nadwyżki wskaźnika G ponad 150% wskaźnika P,
- 2) dla gmin, dla których wskaźnik G był większy niż 200% i nie większy niż 300% wskaźnika P – 10% wskaźnika P, powiększoną o 25% nadwyżki wskaźnika G ponad 200% wskaźnika P,
- 3) dla gmin, dla których wskaźnik G był większy niż 300% wskaźnika P – 35% wskaźnika P, powiększoną o 30% nadwyżki wskaźnika G ponad 300% wskaźnika P.

Jak się wskazuje w literaturze przedmiotu, mechanizm ten opierał się na silnej progresji. Gminy wykazujące się większą nadwyżką dochodów, ponad średni poziom, były obciążone obowiązkiem wnoszenia wyższych wpłat¹⁵¹.

Nowelizacja ustawy o finansowaniu gmin z 22 grudnia 1995 roku, w części dotyczącej wprowadzenia mechanizmu wyrównywania poziomu, została zaskarżona do Trybunału Konstytucyjnego przez Radę Gminy i Miasta Bogatynia, Sejmik Województwa Legnickiego i Radę Gminy w Ustroniu Morskim¹⁵². W orzeczeniu z dnia 23 października 1996 roku¹⁵³ Trybunał Konstytucyjny uznał art. 1 pkt 13 w związku z art. 5 ustawy z 22 grudnia 1995 roku o zmianie ustawy o finansowaniu

¹⁴⁹ Por. T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 244.

¹⁵⁰ W. Miemieć, *Transfery środków...*, s. 73.

¹⁵¹ Z. Ofiarski, *System wyrównywania...*, s. 44.

¹⁵² Poniższy fragment dotyczący orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 1996 r. został opracowany z wykorzystaniem: W. Miemieć, P. Pest, *Wyrównywanie poziome...*, s. 377-378.

¹⁵³ K 1/96, OTK 1996, nr 5, poz. 38.

gmin za niezgodny z obowiązującymi wówczas przepisami konstytucyjnymi¹⁵⁴, ponieważ naruszał zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności zasadę zaufania do państwa i do stanowionego przezeń prawa. Naruszenie to Trybunał uzasadnił faktem, że nowe przepisy zobowiązywały gminy do zmiany w trakcie roku budżetowego budżetów na rok 1996, uchwalonych (lub opracowanych) zgodnie z przepisami obowiązującymi w chwili ich uchwalenia (lub opracowywania). W orzeczeniu tym Trybunał nie zakwestionował natomiast konstytucyjności samego mechanizmu wyrównywania poziomego, a jedynie zbyt krótki okres *vacatio legis* przy jego wprowadzeniu. Na skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego „janosikowe” zaczęło obowiązywać rok później, to jest od 1 stycznia 1997 roku¹⁵⁵.

Przedstawione w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 23 października 1996 roku argumenty dotyczące mechanizmu wyrównywania poziomego można podzielić na formalno-proceduralne i materialne.

Oceniając nowe regulacje z punktu widzenia formalno-proceduralnego, Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że mechanizm wyrównywania poziomego zaskoczył gminy i nie zapewnił im czasu na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na bezpieczne podjęcie odpowiednich decyzji dotyczących wydatków z ich budżetów, zwłaszcza, że niektóre gminy miały już opracowane, a nawet uchwalone budżety zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami. Trybunał uznał, że ustawodawca, ograniczając samodzielność samorządu terytorialnego, nie tylko musi zachować odpowiednio *vacatio legis*, ale także pamiętać, że budżety gminne obowiązują w cyklu rocznym, a planowanie ich opiera się na założeniu trwałości obowiązującego w tym czasie ustawodawstwa. Nie może także zapomnieć, że budżety te powinny być opracowywane

¹⁵⁴ Art. 1 przepisów konstytucyjnych pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 Małej Konstytucji.

¹⁵⁵ Obwieszczenie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 1997 r. o utracie mocy obowiązującej art. 1 pkt 13 w związku z art. 5 ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin.

i uchwalane w odpowiednim trybie i czasie, tzn. przed końcem roku poprzedzającego rok budżetowy.

Oceniając konstytucyjność art. 1 pkt 13 ustawy nowelizującej ustawę o finansowaniu gmin pod względem materialnym, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że w demokratycznym państwie prawnym, którego ustroj oparty jest na zasadzie podziału władz, stanowienie prawa należy do władzy ustawodawczej, której przysługuje w tym zakresie znaczna swoboda w określaniu treści prawa, a granice tej swobody wyznaczają normy konstytucyjne. Trybunał stwierdził, że zaskarżone przepisy, wprowadzając nowe zasady podziału dochodów gmin, stanowią pewną ingerencję ustawodawcy uszczuplającą samodzielność finansową gmin. Nie stanowi to jednak o niekonstytucyjności tych przepisów. Trybunał podkreślił także, że jest powołany do kontroli konstytucyjności prawa, a nie do badania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę.

Trybunał Konstytucyjny zwrócił również uwagę, że naruszeniem konstytucyjnych gwarancji samodzielności finansowej gmin byłoby dopiero takie uregulowanie mechanizmu wyrównywania poziomego, które prowadziłyby do faktycznego przekreślenia dominującej roli dochodów własnych gmin. Właśnie ze względu na przekreślenie podstawowej roli dochodów własnych województw w wyroku z dnia 4 marca 2014 roku Trybunał orzekł o niezgodności mechanizmu wyrównywania poziomego na tym szczeblu samorządu terytorialnego z Konstytucją RP¹⁵⁶.

5. Subwencja drogowa

Począwszy od 1998 roku, nowym dochodem gmin była subwencja drogowa, wprowadzona do ustawy o finansowaniu gmin ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 roku o finansowaniu dróg publicznych¹⁵⁷. Subwencja ta

¹⁵⁶ K 13/11, OTK 2014, nr 3A, poz. 28.

¹⁵⁷ Dz. U. Nr 123, poz. 780 ze zm.

miała rekompensować gminom utracone dochody z tytułu zmiany zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych. Z opodatkowania wyłączono bowiem samochody osobowe, samochody ciężarowe o ładowności do 2 ton, ciągniki rolnicze, motocykle i motorowery, a także wyposażone w silniki jachty, promy i łodzie¹⁵⁸.

Subwencja drogowa nie była formalnie częścią subwencji ogólnej, ale ze względu na ich wspólne uregulowanie w rozdziale 3 ustawy pt. „Subwencje i dotacje dla gmin” konieczne jest jej omówienie. Globalna wysokość subwencji drogowej ustalana była za pomocą metody parytetu, poprzez odniesienie jej do planowanych w ustawie budżetowej wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Zgodnie z art. 12 ust. 2 u.f.g. kwotę subwencji drogowej ustalało się w wysokości nie mniejszej niż 6,66% planowanych w ustawie budżetowej wpływów z tego podatku.

Konstrukcja prawna subwencji drogowej była oparta na dwuetapowym modelu obliczania subwencji. W pierwszym etapie globalna kwota tej subwencji była określana w ustawie budżetowej za pomocą parytetu, a następnie, w drugim etapie, była ona dzielona pomiędzy poszczególne gminy na podstawie kryteriów określonych przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia wydanego w porozumieniu ze stroną samorządową Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Określenie kryteriów podziału subwencji drogowej pomiędzy poszczególne gminy w drodze rozporządzenia nie pozwala uznać jej za w pełni zobiektywizowaną. Zgodnie z § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 maja 1998 roku w sprawie zasad i trybu przyznawania gminom subwencji drogowej¹⁵⁹ roczną kwotę subwencji drogowej dla danej gminy ustalało się mnożąc ogólną kwotę subwencji drogowej przez współczynnik udziału gminy w ogólnej kwocie subwencji drogowej. Współczynnik ten

¹⁵⁸ Art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 780 ze zm.).

¹⁵⁹ Dz. U. Nr 59, poz. 376 ze zm.

obliczało się jako procentowy udział dochodów gminy z tytułu podatku od środków transportowych za 1997 roku w ogólnej kwocie tych dochodów.

6. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o finansowaniu gmin

W swoim pierwotnym brzmieniu ustawa o finansowaniu gmin wyróżniała jedynie część wyrównawczą subwencji ogólnej, nazywaną subwencją wyrównawczą, oraz „pozostałą” część, rozdzielaną między wszystkie gminy proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców. Odrębnie była uregulowana subwencja oświatowa, która nie stanowiła części subwencji ogólnej, a kompetencje do określania kwoty przysługującej poszczególnym gminom, informowania o jej wysokości i jej przekazywania ustawa powierzała Ministrowi Edukacji Narodowej, a nie Ministrowi Finansów. Subwencja oświatowa, jako subwencja na zadania oświatowe, została włączona do subwencji ogólnej od 1996 roku. Od 1998 roku obok subwencji ogólnej została wprowadzona subwencja drogowa.

W porównaniu do ustawy o dochodach gmin, która przewidywała cztery części subwencji ogólnej, w ustawie o finansowaniu gmin ustawodawca zrezygnował z części na podstawowe wydatki bieżące gmin oraz na wydatki inwestycyjne, które były obliczane na podstawie kryterium poziomu wydatków z budżetu państwa. Pozostawił jedynie część wyrównawczą, obliczaną na podstawie potencjału dochodowego gmin, a uzupełniając także ich zapotrzebowania wydatkowe. Ustawodawca zmodyfikował również subwencję na zadania własne w zakresie szkół oraz innych placówek oświatowo-wychowawczych i opiekuńczo-wychowawczych, a także subwencję na podstawowe wydatki bieżące gmin w zakresie oświaty i wychowania w subwencję oświatową (a następnie subwencję na zadania oświatowe).

Istotną zmianą konstrukcji prawnej subwencji ogólnej w analizowanej ustawie, w porównaniu z ustawą o dochodach gmin, było również wprowadzenie, postulowanego przez naukę prawa finansowego i środowiska samorządowe, parytetu subwencji ogólnej przez uzależnienie globalnego poziomu subwencji od planowanych dochodów budżetu państwa. Łączna kwota subwencji ogólnej dla gmin pierwotnie wynosiła 0,9% planowanych dochodów budżetu państwa. Wysokość ta została znacznie podwyższona, do poziomu 7,5%, wraz z włączeniem subwencji oświatowej, jako subwencji na zadania oświatowe, do subwencji ogólnej, przy czym co najmniej 6,6% planowanych dochodów budżetu państwa miało być przeznaczanych właśnie na subwencję na zadania oświatowe. Ustawodawca posłużył się metodą parytetu również w przypadku funkcjonującej od 1998 roku subwencji drogowej, której globalna wysokość została uzależniona od wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Kwota subwencji drogowej była ustalana w wysokości nie mniejszej niż 6,66% planowanych w ustawie budżetowej wpływów z tego podatku. Ustawa o finansowaniu gmin posługiwała się zatem parytetem subwencji ogólnej zarówno poprzez wprowadzenie procentowego udziału w ogóle dochodów budżetu państwa, jak i w dochodach z określonego tytułu prawnego.

Wykorzystanie parytetu wiązało się ukształtowaniem konstrukcji prawnej subwencji ogólnej, w tym także jej części na zadania oświatowe oraz subwencji drogowej, na podstawie dwuetapowego modelu obliczania subwencji. W pierwszym etapie globalna kwota subwencji ogólnej oraz subwencji drogowej były określane w ustawie budżetowej za pomocą parytetu. W drugim etapie te globalne kwoty były dzielone pomiędzy poszczególne gminy na podstawie określonych kryteriów. W przypadku subwencji ogólnej kryteria były określne ustawowo jako wybrane dochody podatkowe oraz liczba mieszkańców danej gminy (w przypadku „pozostałej” części subwencji ogólnej jako przeliczeniowa liczba mieszkańców), natomiast w przypadku części na zadania oświatowe były one unormowane w rozporządzeniach Ministra Edukacji Narodowej, w oparciu

o zapotrzebowanie wydatkowe danej gminy, ustalane m.in. na podstawie kwalifikacji zawodowych nauczycieli, położenia szkoły we wsi lub w mieście czy też standardowej liczby nauczycieli i uczniów przypadających na oddział szkolny. Natomiast w przypadku subwencji drogowej kryteria podziału również wynikały nie z ustawy, ale z rozporządzenia, i bazowały na wysokości utraconych przez daną gminę dochodów. Mając to na uwadze, można stwierdzić, że część subwencji ogólnej na zadania oświatowe oraz subwencja drogowa nie mogą być uznane za w pełni zobjektywizowane.

Należy pozytywnie ocenić znaczące ograniczenie roli Ministra Finansów w określaniu wysokości subwencji ogólnej oraz podziale subwencji pomiędzy poszczególne gminy w porównaniu do ustawy o dochodach gmin. Nadal jednak Minister Finansów miał kompetencję do dysponowania rezerwą subwencji ogólnej (w tym również w części na zadania oświatowe), co powoduje, że także subwencja ogólna nie może być uznana za w pełni zobjektywizowaną.

Istotną nowością w konstrukcji prawnej subwencji ogólnej było również wprowadzenie mechanizmu wyrównywania poziomego, które miało zacząć obowiązywać od początku 1996 roku, ale na skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 1996 roku, zaczęło obowiązywać rok później. Wpłat z przeznaczeniem na zwiększenie subwencji ogólnej dokonywały gminy, których wskaźnik podstawnych dochodów podatkowych był większy niż 150% średniego wskaźnika podstawnych dochodów podatkowych dla wszystkich gmin. Ustawodawca posłużył się dwuetapowym mechanizmem wyrównywania poziomego. W pierwszym etapie gminy, które spełniały ustawowe kryteria, dokonywały wpłat do budżetu państwa, a w drugim etapie środki te były redystrybuowane jako wydatek budżetu państwa w prawnej formie subwencji ogólnej.

Konstrukcję prawną subwencji ogólnej w ustawie o finansowaniu gmin przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Subwencja ogólna w ustawie o finansowaniu gmin

	Funkcja	Metoda finansowania	Model obliczania subwencji	Kryteria podziału pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego	Obiektywizacja
Subwencja ogólna (część wyrównawcza)	Wyrównawcza	Mieszana	Dwuetapowy (parytet)	Potencjał dochodowy. Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie w pełni (rezerwą dysponuje Minister Finansów)
„Pozostała” część subwencji ogólnej	Wyrównawcza	Mieszana	Dwuetapowy (parytet)	Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie w pełni (rezerwą dysponuje Minister Finansów)
Subwencja na zadania oświatowe	Wyrównawcza	Mieszana	Dwuetapowy (parytet)	Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie (kryteria podziału określone w rozporządzeniu, rezerwą dysponuje Minister Finansów)
Subwencja drogowa	Rekompensująca	Wyrównywanie pionowe	Dwuetapowy (parytet)	Wysokość utraconych dochodów	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu)

Źródło: opracowanie własne

Rozdział IV

Subwencja ogólna w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003

1. Dochody jednostek samorządu terytorialnego w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 miała pierwotnie obowiązywać tylko przez dwa lata – 1999 i 2000 rok. Jednak jej obowiązywanie było przedłużane aż trzykrotnie – na 2001 rok¹⁶⁰, 2002 rok¹⁶¹ i 2003 rok¹⁶². Konieczność uchwalenia nowej ustawy regulującej dochody już nie tylko gmin, ale również powiatów i województw, wynikała z wejścia w życie z dniem 1 stycznia 1999 roku reformy administracyjnej kraju, która wprowadzała 3-stopniową strukturę samorządu terytorialnego¹⁶³. Analizowana ustawa realizowała konstytucyjną

¹⁶⁰ Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 95, poz. 1041).

¹⁶¹ Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 14 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2001 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 145, poz. 1623).

¹⁶² Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2002 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 216, poz. 1826).

¹⁶³ Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz. U. Nr 96, poz. 603).

zasadę, zawartą w art. 167 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którą źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego miały być określone ustawowo.

Ustawa przewidywała w art. 3 i 4 katalogi dochodów gmin, dzieląc je na dochody obligatoryjne i fakultatywne, a także analogiczny podział dochodów powiatów w art. 8 i 9 oraz województw w art. 11 i 12.

Art. 3 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 do obligatoryjnych dochodów gminy zaliczał wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, od działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od posiadania psów, od czynności cywilnoprawnych¹⁶⁴; wpływy z opłat: skarbowej, eksploatacyjnej, lokalnych, uiszczanych na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz innych, pobieranych na podstawie odrębnych ustaw; udziały we wpływach z podatków dochodowych, subwencję ogólną, dochody uzyskiwane przez jednostki budżetowe gmin oraz wpłaty od zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych gminy, dotacje celowe z budżetu państwa na zadania z zakresu administracji rządowej zlecone gminie oraz inne zadania zlecone ustawami, odsetki od środków finansowych gminy, gromadzonych na rachunkach bankowych oraz dochody z majątku gminy. Porównując katalog obligatoryjnych dochodów gmin z katalogami obligatoryjnych dochodów powiatów i województwa, zawartymi w art. 8 i 11 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003, można uznać, że te szczeble samorządu terytorialnego nie miały własnych wpływów z podatków i opłat, a jedynie udziały we wpływach z podatków dochodowych¹⁶⁵. W zakresie pozostałych dochodów – subwencji ogólnej, wpływów

¹⁶⁴ Dodany przez art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 95, poz. 1041).

¹⁶⁵ Dla powiatu udział w wysokości 1% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, a dla województwa udział w wysokości 1,5% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz 0,5% wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych.

z samorządowych jednostek organizacyjnych, dotacji celowych, odsetek od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych oraz dochodów z majątku – katalogi te były tożsame. Katalogi dochodów gmin, powiatów i województw nawiązywały do art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, który dzielił dochody jednostek samorządu terytorialnego na dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Należy przy tym zauważyć, że analizowana ustawa nie posługiwała się terminem „dochodów własnych”, mimo że pojęcie to zostało użyte w Konstytucji RP.

Fakultatywnymi dochodami gminy, zgodnie z art. 4 analizowanej ustawy, mogły być: dotacje celowe na dofinansowanie zadań własnych gminy, dotacje celowe na zadania realizowane przez gminę na podstawie porozumień z organami administracji rządowej lub z innymi jednostkami samorządu terytorialnego, dotacje celowe z budżetu państwa na usuwanie bezpośrednich zagrożeń dla bezpieczeństwa i porządku publicznego, dotacje z funduszy celowych, środki finansowe pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi oraz środki na współfinansowanie programów realizowanych z udziałem środków zagranicznych niepodlegających zwrotowi¹⁶⁶, spadki, zapisy i darowizny, odsetki od pożyczek udzielanych przez gminę, opłaty prolongacyjne oraz odsetki od nieterminowo regulowanych należności, stanowiących dochody gminy, odsetki i dywidendy od kapitału wniesionego do spółek, dochody z kar pieniężnych i grzywien, określonych odrębnymi przepisami oraz inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów. Analogiczne katalogi fakultatywnych dochodów powiatów i województwa zawierały art. 9 i 12 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003.

Subwencja ogólna została zaliczona do obligatoryjnych dochodów gmin (art. 3 pkt 4), powiatów (art. 8 pkt 2) oraz województw (art. 11 pkt 2).

¹⁶⁶ Dodane przez art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 95, poz. 1041).

Szczegółową regulację tej instytucji zawierał dział IV ustawy pt. „Zasady ustalania subwencji ogólnych”, który składał się z pięciu rozdziałów poświęconych subwencji ogólnej dla gmin, powiatów i województw, wspólnej regulacji ustalania części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli oraz zasadom ustalania części drogowej subwencji ogólnej dla powiatów i województw. Dodatkowo ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 w dziale V regulowała zasady i tryb ustalania subwencji ogólnej i udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz wpłat dla nowych jednostek samorządu terytorialnego, a w dziale VI zasady i tryb przekazywania subwencji ogólnej.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 każda gmina otrzymywała z budżetu państwa subwencję ogólną składającą się z części:

- 1) podstawowej,
- 2) oświatowej,
- 3) rekompensującej.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 oraz art. 31 ust. 1 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 subwencja ogólna dla powiatów i województw składała się z następujących części:

- 1) oświatowej,
- 2) drogowej,
- 3) wyrównawczej.

Porównanie tych przepisów wskazuje, że tylko część oświatowa subwencji ogólnej przysługiwała wszystkim szczeblom samorządu terytorialnego, natomiast części podstawowa i rekompensująca stanowiły dochód gmin, a części drogowa i wyrównawcza dochód powiatów i województw. Dodatkowo ust. 2 analizowanych trzech przepisów wskazywały, że o przeznaczeniu środków otrzymanych w formie subwencji ogólnej decydowały organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego, co potwierdzało ogólny charakter analizowanej instytucji. Stosowanie przez ustawodawcę określeń części subwencji ogólnej, takich jak

„oświatowa” czy „drogowa”, nie mogło być w żadnym przypadku łącznie ze zobowiązaniem jednostek samorządu terytorialnego do wyłącznego wykorzystywania środków pieniężnych otrzymanych w ramach tych części na finansowanie zadań oświatowych czy też związanych z utrzymaniem i modernizacją dróg¹⁶⁷. Nazwy te wiązały się ze sposobem obliczania wysokości tych części subwencji ogólnej, a nie z koniecznością ich wydatkowania na określone cele.

2. Część podstawowa subwencji ogólnej

Część podstawowa subwencji ogólnej, która przysługiwała gminom, była uregulowana w art. 20-23 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003. Globalna kwota części podstawowej subwencji ogólnej była ustalana metodą parytetu jako nie mniej niż 1% planowanych w ustawie budżetowej dochodów budżetu państwa oraz kwoty wpłat gmin. Następnie tak ustalona globalna kwota była dzielona pomiędzy poszczególne gminy w następujący sposób:

- 1) w pierwotnym brzmieniu ustawy w pierwszym kroku odliczało się 4% na rezerwę części podstawowej¹⁶⁸,
- 2) następnie ustalało się dla poszczególnych gmin należną im kwotę wyrównawczą,
- 3) pozostałą kwotę części podstawowej subwencji ogólnej rozdzielało się między wszystkie gminy proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców w poszczególnych gminach.

Ustalanie w pierwszym etapie globalnej kwoty części podstawowej subwencji ogólnej, a następnie jej podział w drugim etapie, na podstawie

¹⁶⁷ W. Miemieć, *Przeznaczenie środków...*, s. 271.

¹⁶⁸ Przepis ten został uchylony art. 26 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2001 (Dz. U. Nr 55, poz. 574), zmieniającej analizowaną ustawę z dniem 4 czerwca 2001 roku.

określonych kryteriów, pozwala uznać, że w tym przypadku ustawodawca zdecydował się na wykorzystanie dwuetapowego modelu obliczania subwencji.

Kwota wyrównawcza, stanowiąca element składowy części podstawowej subwencji ogólnej, przysługiwała gminom, w których wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na jednego mieszkańca (wskaźnik G) był mniejszy niż 85% wskaźnika obliczonego łącznie dla wszystkich gmin (wskaźnik P). Był to mechanizm analogiczny do przewidzianego w ustawie o finansowaniu gmin w części wyrównawczej subwencji ogólnej. Zachowany został również poziom wyrównywania wynoszący 90%. Pozwala to uznać, podobnie jak w przypadku subwencji wyrównawczej na gruncie ustawy o finansowaniu gmin, że część podstawowa subwencji ogólnej pełniła funkcję wyrównawczą, polegającą na uzupełnianiu dochodów własnych gmin ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy (kryterium podstawowych dochodów podatkowych) oraz nierównomierne zapotrzebowanie wydatkowe jednostek na terenie kraju (kryterium liczby mieszkańców). Nie następowało jednak wyrównywanie całej różnicy pomiędzy średnimi dochodami podatkowymi a dochodami podatkowymi danej gminy, lecz tylko do ustawowo określonego poziomu¹⁶⁹.

Tak jak w przypadku części wyrównawczej subwencji ogólnej w ustawie o finansowaniu gmin w analizowanym przypadku kryteriami wyrównywania były podstawowe dochody podatkowe oraz liczba mieszkańców gminy. Jako podstawowe dochody podatkowe ustawa wskazywała wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, od działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od czynności cywilnoprawnych (dodany z dniem 4 czerwca 2001 roku), wpływy z opłat: skarbowej i eksploatacyjnej, udziały we wpływach z podatków dochodowych oraz część

¹⁶⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału...*, s. 172.

rekompensującą subwencji ogólnej dla gmin. Była to regulacja analogiczna do tej przewidzianej w ustawie o finansowaniu gmin, z wyjątkiem dodania do tego katalogu nowego podatku od czynności cywilnoprawnych oraz części rekompensującej subwencji ogólnej. Aktualność zachowują zatem wyrażane już wątpliwości dotyczące wyłączenia z tego katalogu wpływów z podatku od spadków i darowizn, podatku od posiadania psów oraz innych niż opłata skarbową i opłata eksploatacyjną opłat lokalnych. Analogicznie jak w ustawie o finansowaniu gmin wskaźnik G obliczało się, dzieląc kwotę podstawowych dochodów podatkowych gminy w pierwszym półroczu roku bazowego, a więc roku poprzedzającego rok, na który uchwalany był budżet, przez liczbę mieszkańców gminy, czyli faktycznie zamieszkałych na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego, według stanu na dzień 30 czerwca roku bazowego.

Analizując konstrukcję prawną części podstawowej subwencji ogólnej, należy zauważyć, że ustalenie podstawowych dochodów podatkowych nie sprowadzało się wyłącznie do prostego zsumowania wpływów z tych podatków¹⁷⁰. Dla obliczenia kwoty wyrównawczej i wpłat przyjmowano tzw. dochody należne, to jest te, które gmina może uzyskać z podatku rolnego, stosując średnią cenę skupu żyta określoną przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, a w przypadku innych podatków przy zastosowaniu stawki maksymalnej. Przy ustalaniu wysokości podstawowych dochodów podatkowych nie uwzględniano się też udzielonych zwolnień, odroczeń, umorzeń oraz zaniechań poboru w podatkach i opłatach lokalnych. Skutki finansowe wynikające z uchwał rad gmin, określających niższe niż maksymalne stawki podatków, nie stanowiły zatem podstawy do zwiększenia części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin. Mając powyższe na uwadze, można stwierdzić, że dla celów wyliczania kwoty wyrównawczej nie uwzględniano się decyzji z zakresu władztwa daninowego gmin, z wyjątkiem podatku od

¹⁷⁰ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003...*, s. 106.

środków transportowych¹⁷¹ oraz podatku od nieruchomości w gminach o liczbie mieszkańców nie przekraczającej 15 tys.¹⁷²

Pozostała kwota części podstawowej subwencji ogólnej była rozdzielana pomiędzy wszystkie gminy proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców. Była to konstrukcja wprost przeniesiona z ustawy o finansowaniu gmin. Tak jak w ustawie o finansowaniu gmin ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 przewidywała preferencję na rzecz gmin małych oraz dużych. Zachowują zatem aktualność uwagi przedstawione w tym zakresie w rozdziale III.

W swoim pierwotnym brzmieniu analizowana ustawa wskazywała, że z części podstawowej subwencji ogólnej odliczało się 4% na rezerwę części podstawowej. Rezerwa ta była przeznaczona na zwiększenie części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin nieobjętych kwotą wyrównawczą z powodu zmiany zasad ustalania wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych. Dysponował nią Minister Finansów po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Regulacja ta miała związek ze specyficznymi zasadami podziału udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych między gminy w latach 1996–1999¹⁷³. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 27 u.f.g. udział gmin we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych był do 31 grudnia 1995 roku ustalany odrębnie dla każdego województwa, a następnie rozdzielany pomiędzy gminy należące do danego województwa jedynie na podstawie kryterium liczby mieszkańców poszczególnych gmin w stosunku do ogólnej liczby mieszkańców województwa. O podziale środków pochodzących z udziału pomiędzy gminy decydowało zatem kryterium liczby mieszkańców gminy, a nie kryterium miejsca zamieszkania podatnika¹⁷⁴. Powodowało

¹⁷¹ Art. 18 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003.

¹⁷² Art. 21 ust. 7 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003.

¹⁷³ Por. P. Pest, *Udziały...*, s. 129–133.

¹⁷⁴ W. Miemieć, *Konsekwencje nowelizacji przepisów ustawy o finansowaniu gmin*, FK 1996, nr 1, s. 19.

to, że wysokość udziału przysługującego poszczególnym gminom nie była zależna od wysokości podatku dochodowego zapłaconego przez podatników mających miejsce zamieszkania na ich terenie, a gminy mogły mieć udział we wpływach z tego podatku nawet wówczas, gdy na ich terenie w ogóle nie występowały źródła tego podatku¹⁷⁵. W 1996 roku wprowadzono zmianę kryterium podziału udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych pomiędzy gminy, polegającą na powiązaniu wysokości udziału należnego danej gminie z wysokością podatku dochodowego zapłaconego przez podatników mających miejsce zamieszkania na jej terenie. Aby zapewnić stopniowe, a nie natychmiastowe pozyskiwanie lub utratę dochodów przez gminy, konsekwencje tej zmiany zostały rozłożone na cztery lata¹⁷⁶. Skutki finansowe zmiany zasad rozliczania udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych miały dotknąć przede wszystkim gminy wiejskie, które dzięki obowiązującemu do 1996 roku mechanizmowi uzyskiwały wyższe udziały niż wynikałoby to z wysokości podatku zapłaconego przez ich mieszkańców. Szczegółową regulację związaną z tym mechanizmem na potrzeby obliczania kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji ogólnej zawierał art. 21 ust. 5 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003. Przepis ten wprowadzał zasady wyliczania dochodów gmin z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 1999 i 2000 na potrzeby określania podstawowych dochodów podatkowych gmin¹⁷⁷.

¹⁷⁵ A. Borodo, *Udział gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zagadnienia prawne*, ST 1995, nr 11, s. 33.

¹⁷⁶ W. Miemieć, *Konsekwencje nowelizacji...*, s. 20.

¹⁷⁷ Zgodnie z tym przepisem dla celów obliczenia kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin, w miejsce dochodów gmin z tytułu udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowiącego dochód budżetu państwa, wykazanych w sprawozdaniach gmin, przyjmowało się dochody z tytułu udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, które ustalało się:

1) dla 1999 r. – mnożąc łączną kwotę dochodów gmin z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w pierwszym półroczu 1998 r.,

Analizowana ustawa przewidywała również w art. 42 ust. 3 pkt 1 rezerwę powstałą z wpłaconych do budżetu państwa w trakcie roku budżetowego kwot nienależnie uzyskanych przez gminy z tytułu kwoty wyrównawczej części podstawowej oraz omówionej niżej części rekompensującej subwencji ogólnej. Rezerwą tą dysponował Minister Finansów z przeznaczeniem na pomoc gminom w przypadkach losowych. Ustawa nie zawierała jednak kryteriów wydatkowania tej rezerwy. Rozwiązanie to należy ocenić negatywnie, jako sprzeczne z wymogiem obiektywizacji subwencji ogólnej.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 utrzymywała również obowiązek dokonywania wpłat z przeznaczeniem na zwiększenie części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin o ponadprzeciętnych dochodach. Wpłaty, tak jak na gruncie ustawy o finansowaniu gmin, były dokonywane przez te gminy, w których wskaźnik G był większy niż 150% wskaźnika P. O wystąpieniu obowiązku dokonywania wpłat i ich wysokości decydowały zatem kryteria liczby mieszkańców oraz podstawowych dochodów podatkowych. Z wpłat były zwolnione gminy górnicze na podstawie art. 39 ust. 2 ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych.

wykazaną przez gminy w sprawozdaniu, przez współczynnik ustalony zgodnie z zasadami określonymi w art. 6 ust. 2, stosując wskaźnik określony w art. 6 ust. 2 pkt 3,

2) dla 2000 r. – mnożąc ogólną kwotę wpływów z tego podatku, za pierwsze półrocze 1999 r., przez wskaźnik równy udziałowi należnego w roku poprzedzającym rok bazowy podatku dochodowego od osób fizycznych, zamieszkałych na terenie gminy, w ogólnej kwocie należnego podatku w tym samym roku.

3. Część rekompensująca subwencji ogólnej

Część rekompensująca subwencji ogólnej dla gmin była uregulowana w art. 24-27 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003. Ta część subwencji ogólnej była fakultatywna i mogła składać się z dwóch elementów:

- 1) kwoty rekompensującej dochody utracone w związku ze zmianą zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych,
- 2) kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu wybranych ustawowych ulg i zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych.

Ta część subwencji ogólnej pełniła w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego funkcję rekompensującą. Ustawodawca posłużył się zatem subwencją ogólną, aby rekompensować gminom z budżetu państwa ubytek dochodów własnych, powstały na skutek ustawowych zmian w konstrukcji podatków i opłat stanowiących ich źródła dochodów. Analizując konstrukcję prawną części rekompensującej subwencji ogólnej na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, należy w pierwszej kolejności wskazać na uzasadnienie mechanizmu rekompensującego¹⁷⁸. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP państwo ma wyłączną kompetencję do regulowania elementów konstrukcji prawnej podatków i opłat. Mając powyższe na uwadze, można stwierdzić, że ustawodawcy przysługuje także prawo normowania konstrukcji prawnej podatków i opłat lokalnych. Dotyczy ono również uprawnień do wprowadzania przez państwo na drodze ustawowej dodatkowych zwolnień podatkowych. Konieczne jest jednak, aby ingerencja ustawowa w tytuły prawne do dochodów przyznanych uprzednio gminom była związana z równoczesną rekompensatą utraconych z związku z tą ingerencją dochodów, jeżeli cele wprowadzanych zwolnień podatkowych mają charakter ogólnokrajowy. Wynika to z konstytucyjnych zasad państwa prawnego, pomocniczości oraz konieczności zapewnienia jednostkom

¹⁷⁸ Poniższy fragment dotyczący części rekompensującej subwencji ogólnej został opracowany z wykorzystaniem: W. Miemieć, P. Pest, *Rekompensowanie gminom...*, s. 29-35.

samorządu terytorialnego udziału w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Zgodnie z Konstytucją RP ustawodawca ma prawo do wprowadzania dodatkowych zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych, których skutkiem będzie zmniejszenie dochodów własnych gmin. Jeżeli jednak uzasadnieniem wprowadzanych zwolnień podatkowych jest osiągnięcie celów o znaczeniu ogólnokrajowym, państwo ma obowiązek rekompensowania gminom utraconych dochodów w pełnym zakresie.

Z tego powodu samo wprowadzenie części rekompensującej jako elementu subwencji ogólnej musi być ocenione pozytywnie. Niestety, w obowiązującej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z dnia 13 listopada 2003 roku ustawodawca zrezygnował z części rekompensującej subwencji ogólnej. Uzasadnienie projektu ustawy wskazuje, że: „dotychczasowa rekompensata ubytku dochodów gmin z tytułu ustawowych ulg i zwolnień nie obejmowała wszystkich ustawowych ulg i zwolnień, jakie zawarte są w przepisach prawa. Nowe regulacje powinny zmierzać do ograniczenia katalogu ustawowych ulg i zwolnień rekompensowanych z budżetu państwa, jak i pozostałych ulg i zwolnień ustawowych. W projekcie ustawy przewiduje się likwidację tej części subwencji, a ubytek dochodów z tego tytułu w gminach został wyrównany poprzez zwiększenie dochodów własnych”¹⁷⁹. Założeniem projektodawcy było więc zastąpienie dotychczas funkcjonującej części rekompensującej subwencji ogólnej dochodami własnymi, które miały wyrównywać ubytki spowodowane ustawowymi ulgami i zwolnieniami w podatkach i opłatach lokalnych. W rzeczywistości jednak ustawa nie przyznawała jednostkom samorządu terytorialnego nowych, wydajnych źródeł dochodów własnych, a jedynie zwiększała wskaźniki procentowe przysługujących samorządom udziałów we wpływach z podatków dochodowych. W jednej z opinii do projektu ustawy wskazywano wówczas, że: „likwidacja części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin [...]

¹⁷⁹ *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Druk Sejmowy nr 1732/IV kad., s. 12.

nawet jeżeli rzeczywiście zostanie w pełni zrekompensowana udziałami w podatku dochodowym od osób fizycznych, spowoduje pozbawienie gmin wpływów o charakterze daninowym na rzecz środków o charakterze transferów budżetowych. Jest to istotna zmiana zakresu materialnego lokalnego władztwa podatkowego. Stanowi także zagrożenie dla ewentualnego bezsankcyjnego rozszerzania państwowych zwolnień w podatkach gminnych¹⁸⁰.

Likwidacja części rekompensującej subwencji ogólnej w obowiązującej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego musi być oceniona zdecydowanie negatywnie. W przypadku mechanizmu rekompensującego gminy uzyskiwały zwrot faktycznie utraconych dochodów własnych. Tymczasem „w zamian” (jak wskazuje to uzasadnienie ustawy) przyznano gminom zwiększone udziały we wpływach z podatków dochodowych, które nie mają żadnego ekonomicznego związku ze zwolnieniami w podatkach lokalnych. Co więcej, jak było to już analizowane w rozdziale I, gminy nie mają wpływu na wydajność fiskalną udziałów. Wprowadzanie dodatkowych zwolnień w podatkach lokalnych lub też uchylanie istniejących nie wpływa w żaden sposób na wysokość dochodów gmin uzyskiwanych w ramach udziałów we wpływach z podatków dochodowych.

Po tych ogólnych uwagach dotyczących istoty funkcji rekompensującej subwencji ogólnej można przystąpić do analizy konstrukcji prawnej części rekompensującej na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003.

Pierwszy element części rekompensującej subwencji ogólnej stanowiła kwota rekompensująca dochody utracone w związku ze zmianą zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych. Ten element odpowiadał subwencji drogowej, która została wprowadzona do ustawy o finansowaniu gmin począwszy od 1998 roku. Na gruncie ustawy

¹⁸⁰ W. Miemieć, *Uwagi do rządowego projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z 2003 r. (druk nr 1732)*, (Druk Sejmowy nr 1732/IV kad.), s. 3.

o finansowaniu gmin nie była ona jednak włączona do subwencji ogólnej, ale stanowiła odrębny rodzaj subwencji. Dokonana w analizowanej ustawie zmiana, polegająca na włączeniu subwencji drogowej do subwencji ogólnej jako elementu jej części rekomendującej, musi być oceniona pozytywnie. Wynikała ona, jak się wydaje, z konieczności dostosowania regulacji ustawowych do art. 167 ust. 3 Konstytucji RP, który wskazuje na subwencję ogólną jako dochód jednostek samorządu terytorialnego, nie wymieniając innych rodzajów subwencji. Natomiast sama konstrukcja prawna tego elementu części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin była uregulowana tak jak subwencja drogowa na gruncie ustawy o finansowaniu gmin. Ustawodawca posłużył się w tym przypadku dwuetapowym modelem obliczania subwencji.

Globalna kwota rekompensująca dochody utracone w związku ze zmianą zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych została określona w art. 25 ust. 1 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 za pomocą metody parytetu w wysokości nie mniejszej niż 10,5% planowanych w ustawie budżetowej wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Był to znaczny wzrost kwoty parytetu w porównaniu z ustawą o finansowaniu gmin. Następnie kwota ta była rozdzielana pomiędzy poszczególne gminy na podstawie kryteriów określonych przez Ministra Finansów w rozporządzeniu wydanym po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Należy zauważyć, że w przeciwieństwie do delegacji zawartej w art. 27f ust. 1 u.f.p., delegacja do wydania rozporządzenia w art. 25 ust. 2 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 zawierała wytyczne dla Ministra Finansów dotyczące jego treści. Szczegółowe zasady i tryb przyznawania gminom kwoty rekompensującej musiały być zatem określone z uwzględnieniem utraconej kwoty dochodu z tytułu częściowej likwidacji podatku od środków transportowych, ustalonej na podstawie informacji gmin za 1997 rok. Zmianę tę należy ocenić pozytywnie, przy czym nadal kryteria podziału wynikały z rozporządzenia, a nie z ustawy, co nie pozwala uznać tego elementu za

w pełni zobiektywizowany. Natomiast sam mechanizm podziału, określony w rozporządzeniu Ministra Finansów¹⁸¹, był taki sam jak w rozporządzeniu wydanym do ustawy o finansowaniu gmin.

Drugim elementem części rekompensującej subwencji ogólnej była kwota rekompensująca dochody gmin utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych. Mechanizm ten zastąpił występującą na gruncie ustawy o finansowaniu gmin dotację przysługującą gminie w wysokości niepobranych kwot z tytułu ulg i zwolnień w podatku rolnym i podatku leśnym¹⁸². W pierwotnym brzmieniu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 rekompensata wiązała się z ulgami i zwolnieniami określonymi w:

- 1) art. 12 ust. 1 pkt 4-6 i ust. 3, art. 13 ust. 1, art. 13a ust. 1 i 2, art. 13b ust. 1 i art. 13c ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym¹⁸³. Zwolnienia i ulgi te dotyczyły: a) gruntów lub prawa użytkowania wieczystego gruntów nabytych w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nie przekraczającej 100 ha oraz gruntów Państwowego Funduszu Ziemi i Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objętych w trwałe zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenia gospodarstwa już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej 100 ha – na okres 5 lat; b) gruntów powstałych z zagospodarowania nieużytków – na okres 5 lat; c) gruntów otrzymanych w drodze wymiany lub scalenia – na 1 rok następujący po roku, w którym dokonano wymiany lub scalenia gruntów; d) ulgi inwestycyjnej z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację budynków inwentarskich oraz obiektów służących

¹⁸¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1998 roku w sprawie szczególnych zasad i trybu przyznawania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin, w zakresie kwoty rekompensującej dochody utracone w związku z częściową likwidacją podatku od środków transportowych (Dz. U. Nr 164, poz. 1179).

¹⁸² Art. 5 pkt 5a u.f.g.

¹⁸³ Tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1892.

ochronie środowiska, a także zakup i zainstalowanie: deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód); e) żołnierzy odbywających zasadniczą służbę wojskową lub długotrwałe przeszkolenie wojskowe oraz osób spełniających zastępczo obowiązek służby wojskowej w formie skoszarowanej prowadzących gospodarstwa rolne bezpośrednio przed powołaniem do służby, a także ich rodzin; f) gruntów położonych na terenach podgórskich i górskich; g) sytuacji klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym albo w drzewostanie;

- 2) art. 62 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 roku o lasach¹⁸⁴. Zwolnienie to dotyczyło lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat;
- 3) art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 25 lipca 1985 roku o jednostkach badawczo-rozwojowych¹⁸⁵. Przepis ten dotyczył zwolnienia jednostek badawczo-rozwojowych z podatków;
- 4) art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych¹⁸⁶. Zwolnienie to dotyczyło prowadzących zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej;
- 5) art. 84 ust. 6 ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku – Prawo geologiczne i górnicze¹⁸⁷ dotyczącym obniżenia opłaty eksploatacyjnej.

¹⁸⁴ Tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 788 ze zm. Rozdział 9 ustawy o lasach regulujący podatek leśny został uchylony przez art. 8 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym z dniem 1 stycznia 2003 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 2017, poz. 1821).

¹⁸⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 159, poz. 993 ze zm. Ustawa ta została uchylona z dniem 1 października 2010 r. przez ustawę z dnia 30 kwietnia 2010 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki (Dz. U. Nr 96, poz. 620 ze zm.).

¹⁸⁶ Tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 511 ze zm.

¹⁸⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 ze zm. Ustawa ta została uchylona z dniem 1 stycznia 2012 r. przez ustawę z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2126 ze zm.).

Z dniem 1 stycznia 2003 roku omawiana regulacja została znowelizowana poprzez¹⁸⁸:

- 1) rozszerzenie katalogu zwolnień w podatku rolnym, które wiązały się z rekompensatą utraconych dochodów gmin, o art. 12 ust. 2 pkt 5 i ust. 6 ustawy o podatku rolnym. Przepisy te dotyczyły zwolnienia z podatku rolnego jednostek badawczo-rozwojowych;
- 2) w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym, zastąpienie wcześniejszego zwolnienia określonego w art. 62 ust. 1 ustawy o lasach nowymi wynikającymi z art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2 pkt 5 ustawy o podatku leśnym. Poza powtórzeniem wcześniejszego zwolnienia, obejmującego lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat, rekompensatą objęto również zwolnienie lasów wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków oraz zwolnienie podmiotowe jednostek badawczo-rozwojowych;
- 3) dodanie do katalogu zwolnień, w przypadku których gminom przysługiwała rekompensata utraconych dochodów, zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych¹⁸⁹. Było to zwolnienie podmiotowe obejmujące jednostki badawczo-rozwojowe, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą;
- 4) uchylenie pozostałych tytułów do rekompensowania gminom utraconych dochodów związanych ze zwolnieniami wynikającymi z ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz obniżeniem opłaty eksploatacyjnej.

Globalna kwota rekompensująca dochody utracone przez gminy z tytułu wybranych ustawowych ulg i zwolnień w podatkach i opłatach

¹⁸⁸ Art. 1 pkt 7 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2002 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 216, poz. 1826).

¹⁸⁹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1785 ze zm.

lokalnych była określana w ustawie budżetowej, przy czym była to wielkość wynikowa, związana ze zgłoszonymi przez gminy kwotami ubytku w ich dochodach na skutek stosowania określonych ulg i zwolnień¹⁹⁰. Szczegółowe zasady obliczania i tryb przekazywania gminom kwoty rekompensującej określał Minister Finansów w drodze rozporządzenia, przy czym analizowana ustawa wskazywała wytyczne do wydania rozporządzenia. Nie można uznać tego mechanizmu za w pełni zobjektywowany. Zgodnie z wydanymi przez Ministra Finansów rozporządzeniami¹⁹¹ kwoty rekompensujące dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień ustalało się na podstawie wniosków gminy złożonych do właściwej miejscowo regionalnej izby obrachunkowej. Co istotne, regionalne izby obrachunkowe nie weryfikowały wniosków pod względem merytorycznym, a jedynie kontrolowały je pod względem rachunkowym oraz formalnym, a następnie przekazywały do właściwych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Konstrukcja części rekompensującej subwencji ogólnej w zakresie rekompensowania utraconych dochodów z tytułu wybranych ustawowych ulg i zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych była zatem oparta na jednoetapowym modelu obliczania subwencji. Co prawda analizowana ustawa przewidywała, że wysokość kwoty rekompensującej miała być określona w ustawie budżetowej, ale kwota ta nie determinowała wysokości kwot należnych z tego tytułu poszczególnym gminom, a przeciwnie – globalna kwota była obliczana jako suma kwot przypadających gminom¹⁹².

¹⁹⁰ E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *Komentarz...*, s. 131.

¹⁹¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień (Dz. U. Nr 13, poz. 118 ze zm.), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień (Dz. U. Nr 113, poz. 1073).

¹⁹² A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 298.

Ponadto należy wskazać, że poza częścią rekompensującą subwencji ogólnej, uregulowaną w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, gminom górniczym w latach 2001–2002 przypadała w udziale również część rekompensująca na mocy art. 39a ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych. Część rekompensująca przysługiwała gminom górniczym jako refundacja dochodów własnych nieuzyskanych w związku z nieregulowaniem przez przedsiębiorstwa górnicze należności z tytułu opłaty eksploatacyjnej. Był to jeden z czterech mechanizmów mających zapewnić gminom górniczym nadzwyczajne źródła finansowania ze względu na konieczność wykonywania przez nie dodatkowych zadań własnych, do których na podstawie art. 36 ust. 1 u.d.g.w.k. należało współdziałanie z przedsiębiorstwami górniczymi w celu zagospodarowania majątku nieprodukcyjnego kopalń i tworzenia alternatywnych miejsc pracy. Gminom górniczym, poza częścią rekompensującą subwencji ogólnej, przyznano również zwiększony udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych zamieszkałych na terenie gminy¹⁹³. Dodatkowo nie musiały one dokonywać wpłat do budżetu państwa na zwiększenie łącznej kwoty subwencji ogólnej dla wszystkich gmin¹⁹⁴ oraz otrzymały prawo do uzyskania kredytu bankowego na preferencyjnych warunkach na finansowanie inwestycji wspierających tworzenie nowych miejsc pracy¹⁹⁵.

Konstrukcja części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin górniczych oparta była na jednoetapowym modelu obliczania subwencji. Ta część subwencji ogólnej była dzielona między gminy górnicze

¹⁹³ Art. 39 ust. 1 u.d.g.w.k.

¹⁹⁴ Art. 39 ust. 2 u.d.g.w.k.

¹⁹⁵ Art. 39 ust. 3-8 u.d.g.w.k. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 1999 r. w sprawie udzielania kredytu na warunkach preferencyjnych dla gminy górniczej na finansowanie inwestycji wspierających tworzenie nowych miejsc pracy (Dz. U. Nr 59, poz. 627 ze zm.).

proporcjonalnie do utraconych dochodów własnych z tytułu opłaty eksploatacyjnej danej gminy w łącznej kwocie utraconych dochodów wszystkich gmin górniczych, przy czym była ona przyznawana tylko wtedy, gdy utracone dochody budżetu gminy w roku poprzedzającym przyznanie tej części subwencji wynosiły co najmniej 10% wykonanych w tym samym roku dochodów własnych. Tryb i szczegółowe zasady przyznawania części rekompensującej subwencji ogólnej określało rozporządzenie Ministra Finansów wydane w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw gospodarki¹⁹⁶. W rozporządzeniu tym, zgodnie z wytycznymi zawartymi w art. 39a ust. 6 u.d.g.w.k., Minister Finansów musiał uwzględnić m.in. szczegółowe dane o rocznych skutkach utraconych dochodów gmin górniczych z tytułu opłaty eksploatacyjnej. Określanie kryteriów podziału tej części subwencji ogólnej w rozporządzeniu, a nie w ustawie, nie pozwala jednak uznać jej za w pełni zobjektywizowaną. Kwotę przeznaczoną na część rekompensującą subwencji ogólnej dla gmin górniczych określała corocznie ustawa budżetowa jako wielkość wynikową.

4. Część wyrównawcza subwencji ogólnej

Część wyrównawcza subwencji ogólnej przysługiwała powiatom i województwom na podstawie art. 28 ust. 1 pkt 3 i art. 31 ust. 1 pkt 3 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003. Była ona uregulowana dla powiatów w art. 29 i 30, a dla województw w art. 32 i 33 analizowanej ustawy. Ta część subwencji ogólnej przypadała w udziale powiatom i województwom, w których wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na jednego mieszkańca (w przypadku powiatów – wskaźniki S, w przypadku województw – wskaźnik W) był mniejszy od wskaźnika Sw (dla powiatów) albo wskaźnika Ww (dla województw).

¹⁹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2001 r. w sprawie trybu i szczegółowych zasad przyznawania gminom górniczym części rekompensującej subwencji ogólnej (Dz. U. Nr 87, poz. 956).

Wskaźnik S dla danego powiatu obliczało się, dzieląc kwotę planowanych na dany rok budżetowy dla tego powiatu dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych przez liczbę mieszkańców powiatu. Wskaźnik Sw był najwyższym wskaźnikiem S dla 1999 roku, który był corocznie waloryzowany¹⁹⁷. Analogicznie w przypadku województw wskaźnik W dla danego województwa obliczało się, dzieląc kwotę planowanych na dany rok budżetowy dla tego województwa dochodów z tytułu udziałów we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych przez liczbę mieszkańców województwa¹⁹⁸. Wskaźnik Ww był najwyższym wskaźnikiem W dla 1999 roku i również był corocznie waloryzowany¹⁹⁹. Tak ukształtowany mechanizm oznaczał, że część wyrównawczą subwencji ogólnej otrzymywały powiaty i województwa,

¹⁹⁷ Waloryzacja odbywała się przy użyciu wskaźnika korygującego dla podatku dochodowego od osób fizycznych ustalonego jako iloraz planowanej ogólnej kwoty wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych, przyjętej w ustawie budżetowej na rok budżetowy, i planowanej kwoty wpływów z tego podatku, przyjętej w ustawie budżetowej na rok bazowy.

¹⁹⁸ Kwotę planowanych na rok budżetowy dochodów województwa z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowiącego dochód budżetu państwa, ustalało się, mnożąc planowaną kwotę wpływów z tego podatku, przyjętą w ustawie budżetowej na rok budżetowy, przez wskaźnik 0,015 i wskaźnik równy udziałowi należnego, w roku poprzedzającym rok bazowy, podatku dochodowego od osób fizycznych, zamieszkałych na terenie gmin wchodzących w skład województwa, w ogólnej kwocie należnego podatku w tym samym roku, ustalonego na podstawie złożonych, do dnia 30 czerwca roku bazowego, zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu oraz rocznego obliczenia podatku dokonanego przez płatników. Natomiast kwotę planowanych na dany rok budżetowy dochodów województwa z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, stanowiącego dochód budżetu państwa, ustalało się mnożąc ogólną planowaną kwotę wpływów z tego podatku, przyjętą w ustawie budżetowej na rok budżetowy, przez wskaźnik 0,005 i wskaźnik równy udziałowi wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych w roku poprzedzającym rok bazowy z terenu danego województwa, w ogólnej kwocie wpływów z tego podatku w tym samym roku.

¹⁹⁹ Wskaźniki korygujące dla podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych ustalało się jako iloraz planowanej ogólnej kwoty wpływów z każdego z tych podatków, przyjętych w ustawie budżetowej na rok budżetowy, i planowanej kwoty wpływów z każdego z tych podatków, przyjętych w ustawie budżetowej na rok bazowy.

których wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na jednego mieszkańca był niższy niż wskaźnik obliczony dla powiatu i województwa o najwyższych podstawowych dochodach podatkowych w 1999 roku (powiat warszawski i województwo mazowieckie). W następnych latach wskaźnik ten nie był obliczany na nowo, ale waloryzowany. Było to nowe rozwiązanie w konstrukcji prawnej subwencji ogólnej, ponieważ poziom wyrównywania był odnoszony nie do średnich dochodów podatkowych wszystkich jednostek danego szczebla, lecz do jednostki osiągającej najwyższe dochody. Wysokość należnej powiatowi części wyrównawczej subwencji ogólnej obliczało się mnożąc liczbę stanowiącą 85% różnicy między wskaźnikiem Sw i wskaźnikiem S dla danego powiatu, przez liczbę mieszkańców powiatu. Analogicznie wysokość należnej województwu części wyrównawczej subwencji ogólnej obliczało się, mnożąc liczbę stanowiącą 70% różnicy między wskaźnikiem Ww i wskaźnikiem W dla danego województwa przez liczbę mieszkańców województwa. Kwoty przeznaczone na część wyrównawczą subwencji ogólnej dla wszystkich powiatów i wszystkich województw określała ustawa budżetowa.

Analizując konstrukcję prawną części wyrównawczej subwencji ogólnej dla powiatów i województw, można wskazać na jej znaczące podobieństwo do konstrukcji prawnej kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin. Część wyrównawcza dla powiatów i województw spełniała w systemie ich dochodów funkcję wyrównawczą, a podstawą wyrównywania był potencjał dochodowy oparty na kryterium podstawowych dochodów podatkowych oraz zapotrzebowanie wydatkowe wyrażające się w kryterium liczby mieszkańców danej jednostki. Odmiennie niż w przypadku kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin, ustawodawca nie zdecydował się jednak na określenie globalnych kwot części wyrównawczej dla powiatów i województw za pomocą metody parytetu, która uzależniałaby te kwoty od określonego poziomu dochodów państwa lub też wpływów z określonego podatku. Rozwiązanie to należy ocenić

negatywnie. Określane corocznie przez ustawę budżetową globalne kwoty przeznaczone na część wyrównawczą subwencji ogólnej dla powiatów i województw wynikały z wielkości tej części subwencji przysługujących poszczególnym jednostkom samorządu terytorialnego. Oznacza to, że konstrukcja prawna części wyrównawczej subwencji ogólnej dla powiatów i województw była skonstruowana na podstawie jednoetapowego modelu obliczania subwencji. Warto ponadto podkreślić, że wyrównywanie następowało wyłącznie z budżetu państwa, a więc w ramach wyrównywania pionowego²⁰⁰. Powiaty i województwa na gruncie analizowanej ustawy nie były zobowiązane do dokonywania wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na zwiększenie tej części subwencji ogólnej. Poziom wyrównywania dochodów był niższy niż w przypadku gmin (90%). Dla powiatów było to 85%, a dla województw tylko 70% różnicy dochodów. Jak się wskazuje w literaturze przedmiotu znacznie niższy poziom wyrównywania w przypadku województw wynikał z zakresu zadań przyznanych samorządowi województwa w porównaniu do zadań samorządów gmin i powiatów. Głównym obszarem działalności województwa jest bowiem prowadzenie polityki regionalnej, podczas gdy na szczeblu gminnym i powiatowym są to przede wszystkim zadania z zakresu administracji świadczącej²⁰¹.

Kryteria podziału tej części subwencji ogólnej zostały określone ustawowo jako podstawowe dochody podatkowe i liczby mieszkańców, co pozwala uznać tę część wyrównawczą za w pełni zobiektywizowaną. Kryterium podstawowych dochodów podatkowych, które miało zastosowanie również w przypadku obliczania kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin, dla powiatów i województw, ograniczało się do udziałów we wpływach z podatków dochodowych. Takie rozwiązanie wynikało z nieprzyznania samorządowi obu szczebli własnych źródeł dochodów daninowych, co można uznać za jeden z największych

²⁰⁰ Z. Ofiarski, *Subwencja wyrównawcza...*, s. 85.

²⁰¹ A. Niezgodą, *Podział zasobów...*, s. 304-305.

mankamentów reformy administracyjnej, która weszła w życie w 1999 roku. Nie można bowiem mówić o samodzielności ustrojowej bez samodzielności finansowej, a ta nie jest możliwa jeżeli samorzady szczebla powiatowego i wojewódzkiego były i są w znacznej mierze uzależnione finansowo od transferów z budżetu państwa. W przypadku powiatów takie rozwiązanie stoi również w sprzeczności z art. 9 ust. 1 i 3 EKSL, która nakazuje posiadanie przez jednostki samorządu terytorialnego własnych zasobów finansowych, na których wysokość jednostki te mają wpływ.

5. Część drogowa subwencji ogólnej

Część drogowa subwencji ogólnej dla powiatów i województw była uregulowana w art. 36 i art. 37 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003. Sposób wyliczania tej części subwencji ogólnej był związany z poziomem wydatków powiatów i województw na budowę, modernizację, utrzymanie, zarządzanie i ochronę dróg wojewódzkich i powiatowych oraz dróg powiatowych i krajowych w granicach miast na prawach powiatu. Wysokość tej części subwencji ogólnej była zrelatywizowana do 60% kwoty ustalonej na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy finansowaniu dróg publicznych. Zgodnie z przywołanym przepisem wydatki związane z budową, modernizacją, utrzymaniem i ochroną dróg, o których mowa w art. 2 ust. 1 i 3 ustawy o finansowaniu dróg publicznych²⁰², ustalało się w ustawie budżetowej w wysokości nie mniejszej niż 30% planowanych na dany rok wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Oznacza to, że wysokość części drogowej subwencji ogólnej ustalona była jako nie

²⁰² Przepis ten przewidywał, że zadania w zakresie budowy, modernizacji, utrzymania i ochrony dróg oraz zarządzania nimi były finansowane przez samorząd województwa w odniesieniu do dróg wojewódzkich oraz samorząd powiatowy w odniesieniu do dróg powiatowych. Natomiast w granicach miast na prawach powiatu zadania w zakresie finansowania, budowy, modernizacji, utrzymania, ochrony i zarządzania drogami publicznymi, z wyjątkiem autostrad i dróg ekspresowych, były finansowane z budżetów tych miast.

mniej niż 18% planowanych na dany rok wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Część drogowa pochodziła w całości z budżetu państwa. Od tak ustalonej globalnej kwoty tej części subwencji ogólnej odliczało się 10% na rezerwę przeznaczoną na inwestycje. Rezerwą tą dysponował Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw transportu oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego.

Mimo użycia w nazwie tej części subwencji ogólnej słowa „drogowa” należy podkreślić jej ogólny charakter. Wynika to z samej istoty omawianej instytucji prawnej i było potwierdzone w art. 28 ust. 2 oraz art. 31 ust. 2 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003. Przepisy te wskazywały, że o przeznaczeniu środków otrzymanych w formie subwencji ogólnej decydowały organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Posłużenie się przez ustawodawcę określeniem „drogowa” w nazwie tej części subwencji ogólnej wiązało się zatem ze sposobem obliczenia jej wysokości, a nie z zakresem zadań, które owa część miała finansować. W tym kontekście za niedopuszczalne należy uznać określenie, że rezerwa tej części miała być przeznaczona na inwestycje, co jest wprost sprzeczne z ogólną naturą subwencji.

Szczegółowe zasady ustalania i tryb przekazywania części drogowej subwencji ogólnej dla powiatów i województw miały być określone w rozporządzeniu Rady Ministrów wydanym po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 zastrzegła jednak, że podział części drogowej subwencji ogólnej pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego miał następować z uwzględnieniem w szczególności: długości i gęstości sieci dróg, drogowej infrastruktury technicznej, natężenia ruchu, wypadkowości oraz zrównoważenia rozwoju infrastruktury drogowej, w tym przygranicznej. Wydane na podstawie delegacji ustawowej rozporządzenie zawierało algorytmy podziału środków najpierw pomiędzy poszczególnymi szczeblami samorządu

terytorialnego, a następnie w ramach danego szczebla, posługując się, z odpowiednimi wagami, kryteriami wartości odtworzeniowej dróg, pracy przewozowej oraz ruchu na przejściach granicznych w ciągu dróg wojewódzkich²⁰³. Określenie w rozporządzeniu kryteriów podziału części drogowej subwencji ogólnej, a także dysponowanie przez Ministra Finansów rezerwą tej części subwencji ogólnej nie pozwala uznać jej za w pełni zobiektywizowaną.

Część drogowa subwencji ogólnej służyła uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, pełniąc w systemie dochodów powiatów i województw funkcję wyrównawczą. Wyrównywanie następowało jednak nie ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy lub nierównomierne zapotrzebowanie wydatkowe, ale ze względu na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego środków publicznych na finansowanie realizacji zadań własnych w zakresie transportu zbiorowego i dróg publicznych²⁰⁴. Kryterium wyrównywania było zatem zapotrzebowanie wydatkowe. W przeciwieństwie do subwencji drogowej na gruncie ustawy o finansowaniu gmin (mimo tożsamej nazwy) czy też kwoty rekompensującej dochody utracone przez gminy w związku ze zmianą zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych, część drogowa subwencji ogólnej na gruncie analizowanej ustawy nie pełniła funkcji rekompensującej.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 przewidywała w konstrukcji prawnej części drogowej dwuetapowy model obliczania subwencji. W pierwszym etapie globalna kwota tej części subwencji ogólnej była określana metodą parytetu przez piętrowe odesłanie do ustawy o finansowaniu dróg publicznych, która to

²⁰³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 1998 r. w sprawie określenia szczegółowych zasad ustalania i trybu przekazywania części drogowej subwencji ogólnej dla powiatów, miast na prawach powiatu i województw (Dz. U. Nr 157, poz. 1033 ze zm.).

²⁰⁴ Por. art. 4 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 995 ze zm.) oraz art. 14 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 913 ze zm.).

następnie odsyłała do określonej w ustawie budżetowej wysokości wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. W drugim etapie podział tak ustalonej globalnej kwoty części drogowej był dokonywany za pomocą algorytmów zawartych w rozporządzeniu Rady Ministrów. Stopień skomplikowania sposobu określania globalnej kwoty tej części subwencji ogólnej, jak i jej podziału pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, należy ocenić negatywnie.

6. Część oświatowa subwencji ogólnej

Część oświatowa była jedynym elementem subwencji ogólnej, który przysługiwał wszystkim szczeblom samorządu terytorialnego. Ta część subwencji ogólnej była uregulowana w art. 34 i art. 35 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003.

Globalna kwota części oświatowej była określona za pomocą parytetu jako co najmniej 12,8% planowanych dochodów budżetu państwa. Poziom ten został znacząco podwyższony w stosunku do ustawy o finansowaniu gmin, w której było to co najmniej 6,6% planowanych dochodów budżetu państwa. Następnie od tej globalnej kwoty odliczano 1% na rezerwę części oświatowej, którą dysponował Minister Finansów po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Pozostała kwota była dzielona pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego na podstawie kryteriów określonych w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania, wydanego po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Był to zatem dwuetapowy model obliczania subwencji. Ustalenie kryteriów podziału części oświatowej w rozporządzeniu, a nie w ustawie, nie pozwala uznać tej części subwencji ogólnej za w pełni zobiektywizowaną, nawet mimo tego, że ustawa wskazywała wytyczne do wydania rozporządzenia.

Kryteria podziału musiały być określone z uwzględnieniem typów i rodzajów szkół prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego, stopni awansu zawodowego nauczycieli oraz liczby uczniów w tych szkołach, a więc w nawiązaniu do zapotrzebowania wydatkowego samorządów w zakresie realizacji zadań oświatowych. W okresie obowiązywania analizowanej ustawy, czyli w latach 1999–2003, corocznie wydawano nowe rozporządzenie regulujące tę problematykę²⁰⁵, z których część była też nowelizowana w trakcie roku budżetowego²⁰⁶. Nie sprzyjało to stabilności finansowej jednostek samorządu terytorialnego i utrudniało planowanie budżetowe, tym bardziej że rozporządzenia te wydawane

²⁰⁵ Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 23 grudnia 1998 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 164, poz. 1168 ze zm.), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 16 grudnia 1999 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 111, poz. 1284 ze zm.), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 122, poz. 1330 ze zm.), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 27 grudnia 2001 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2002 (Dz. U. Nr 156, poz. 1822), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2003 (Dz. U. Nr 234, poz. 1966).

²⁰⁶ Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 21 stycznia 1999 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 9, poz. 79), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 27 stycznia 2000 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 6, poz. 74), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 21 grudnia 2000 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 119, poz. 1255), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 22 marca 2001 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 26, poz. 284), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 9 kwietnia 2001 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 31, poz. 357), rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 30 sierpnia 2001 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 90, poz. 1003).

były w drugiej połowie grudnia²⁰⁷. Podział części oświatowej subwencji następował według algorytmów określonych w załącznikach do rozporządzeń.

Warto zauważyć, że wydawane przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania rozporządzenia wskazywały cele, na które środki finansowe w ramach części oświatowej miały być przekazywane. Przykładowo rozporządzenie na rok 2003 określało w § 2, że część oświatowa subwencji ogólnej miała być przeznaczona w szczególności na: 1) finansowanie wydatków bieżących (w tym wynagrodzeń pracowników wraz z pochodnymi) szkół i placówek, prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego; 2) dotowanie, na podstawie odrębnych przepisów, publicznych oraz niepublicznych szkół i placówek, prowadzonych przez osoby prawne inne niż jednostki samorządu terytorialnego oraz przez osoby fizyczne; 3) dofinansowanie wydatków związanych z racjonalizacją sieci szkolnej; 4) finansowanie zadań z zakresu dokształcania i doskonalenia zawodowego nauczycieli; 5) finansowanie wydatków związanych z indywidualnym nauczaniem; 6) dofinansowanie wydatków związanych z wypłacaniem odpraw nauczycielom oraz udzielaniem urlopów dla poratowania zdrowia; 7) dofinansowanie kształcenia uczniów niebędących obywatelami polskimi; 8) finansowanie wzrostu zadań edukacyjnych w szkołach ponadgimnazjalnych i ponadpodstawowych związanego z wdrożeniem nowych ramowych planów nauczania; 9) finansowanie wydatków związanych z realizacją czwartej godziny wychowania fizycznego w czwartej klasie szkoły podstawowej. Jak słusznie podnoszono w literaturze przedmiotu, owo przeznaczenie dotyczyło części oświatowej subwencji jako wydatku budżetu państwa i określało cele, na jakie, w zamierzeniu, była tworzona²⁰⁸. Zgodnie bowiem z przytoczonymi już art. 19 ust. 2, art. 28 ust. 2 oraz art. 31 ust. 2

²⁰⁷ Z. Ofiarski, *Subwencje i dotacje...*, s. 105.

²⁰⁸ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003...*, s. 138.

u.d.j.s.t. w latach 1999–2003 o przeznaczeniu środków otrzymanych w formie subwencji ogólnej decydowały organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego. Swoboda dysponowania środkami otrzymanymi w ramach subwencji ogólnej należy do samej istoty tej instytucji.

Przewidziana w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 konstrukcja prawna części oświatowej subwencji ogólnej była analogiczna do konstrukcji prawnej subwencji na zadania oświatowe w ustawie o finansowaniu gmin. Ustawodawca zastosował w obu przypadkach dwuetapowy model obliczania subwencji z uwzględnieniem parytetu określającego globalną kwotę tej części w stosunku do planowanych dochodów budżetu państwa. Obie konstrukcje pełniły w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego funkcję wyrównawczą, polegającą na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, aby zapewnić im środki publiczne na finansowanie realizacji zadań oświatowych. Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 wytycznych do delegacji ustawowej, których brakowało w ustawie o finansowaniu gmin. Nadal jednak, ze względu na dysponowanie rezerwą tej części przez Ministra Finansów oraz określenie kryteriów podziału części oświatowej w rozporządzeniu, a nie w ustawie, nie można jej uznać za w pełni zobiektywizowaną.

7. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 przewidywała aż pięć różnych części subwencji ogólnej, przy czym tylko część oświatowa przysługiwała wszystkim szczeblom samorządu terytorialnego. Wyłącznym dochodem gmin były części podstawowa oraz rekompensująca. Części wyrównawcza oraz drogowa zostały

przyznane samorządowi szczebla powiatowego i wojewódzkiego. Dodatkowo na podstawie ustawy z dnia 26 listopada 1998 roku o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych, w latach 2001–2002 gminom górniczym przysługiwała część rekompensująca subwencji ogólnej.

Na gruncie analizowanej ustawy subwencja ogólna pełniła przede wszystkim funkcję wyrównawczą, a dodatkowo także funkcję rekompensującą. Funkcja wyrównawcza polegała na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, aby umożliwić wszystkim jednostkom realizację zadań własnych na poziomie co najmniej minimalnych standardów. Wyrównywanie następowało ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy lub nierównomierne zapotrzebowanie wydatkowe jednostek na terenie kraju (część podstawowa subwencji ogólnej dla gmin, część wyrównawcza subwencji ogólnej dla powiatów i województw) oraz ze względu na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego środków publicznych na finansowanie realizacji zadań własnych (część oświatowa subwencji ogólnej, część drogowa subwencji ogólnej dla powiatów i województw). Funkcja rekompensująca polegała na refundowaniu gminom z budżetu państwa ubytku dochodów własnych spowodowanych zmianą zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych, wybranymi ustawowymi ulgami i zwolnieniami w podatkach i opłatach lokalnych oraz niezyskaniem w związku z nieregulowaniem przez przedsiębiorstwa górnicze należności z tytułu opłaty eksploatacyjnej.

Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 przewidywała zarówno jedno-, jak i dwuetapowy model obliczania subwencji. Model dwuetapowy z wykorzystaniem metody parytetu miał zastosowanie w części podstawowej, części rekompensującej w zakresie rekompensowania dochodów utraconych w związku ze zmianą zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych, części

drogowej oraz części oświatowej subwencji ogólnej. Model jednoetapowy obliczania subwencji był wykorzystany w części rekompensującej w zakresie dochodów utraconych z tytułu wybranych ustawowych ulg i zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych oraz części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin górniczych (uregulowanej w odrębnej ustawie), a także w części wyrównawczej.

W przypadku modelu dwuetapowego w pierwszym etapie globalna kwota poszczególnych części subwencji ogólnej była określana w ustawie budżetowej przy użyciu metody parytetu, wiążącej tę kwotę z ogółem dochodów budżetu państwa (część podstawowa, część oświatowa) albo dochodami z określonego tytułu prawnego (część drogowa, kwota rekompensująca dochody utracone w związku ze zmianą zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych). W drugim etapie tak określone globalne kwoty poszczególnych części subwencji ogólnej były dzielone pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego danego szczebla na podstawie określonych kryteriów. W przypadku części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin oraz części wyrównawczej subwencji ogólnej dla powiatów i województw kryteria te były określone ustawowo, natomiast w przypadku części rekompensującej, części oświatowej oraz części drogowej – w rozporządzeniach wydawanych na podstawie delegacji ustawowych. Wszystkie delegacje ustawowe zawierały wytyczne co do treści rozporządzeń, co jednak nie zmienia faktu, że uregulowania kryteriów podziału w rozporządzeniach, a nie w ustawie, powodują, że część rekompensująca, część oświatowa oraz część drogowa nie mogą być uznane za w pełni zobiektywizowane. Dodatkowo Ministrowi Finansów została przyznana kompetencja do dysponowania (po zasięgnięciu opinii innych organów), bez ustawowego wskazania kryteriów tego dysponowania, rezerwą części oświatowej oraz rezerwą części drogowej. Minister Finansów dysponował również rezerwą powstałą z wpłaconych do budżetu państwa w trakcie roku budżetowego kwot nienależnie uzyskanych przez gminy z tytułu kwoty

wyrównawczej części podstawowej oraz części rekompensującej subwencji ogólnej, co nie przekreśla jednak obiektywizacji konstrukcji prawnej tych części subwencji ogólnej.

W przypadku opartych na jednoetapowym modelu obliczania subwencji części rekompensującej w zakresie dochodów utraconych z tytułu wybranych ustawowych ulg i zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych, części rekompensującej dla gmin górniczych oraz części wyrównawczej, globalne kwoty tych części były określane corocznie w ustawie budżetowej jako wielkości wynikowe.

Analiza kryteriów podziału poszczególnych części subwencji ogólnej pozwala na wskazanie trzech ich grup:

- 1) kryterium potencjału dochodowego, stosowanego w przypadku kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin oraz części wyrównawczej subwencji ogólnej dla powiatów i województw w postaci podstawowych dochodów podatkowych;
- 2) kryterium zapotrzebowania wydatkowego, które miało zastosowanie do pozostałej kwoty części podstawowej subwencji ogólnej dla gmin, rozdzielanej proporcjonalnie do przeliczeniowej liczby mieszkańców w poszczególnych gminach, części oświatowej dla jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli oraz części drogowej subwencji ogólnej dla powiatów i województw, które to części były dzielone według poziomu wydatków poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego ponoszonych na finansowanie zadań oświatowych oraz zadań z zakresu budowy i modernizacji dróg;
- 3) kryterium wysokości utraconych dochodów, zastosowanego do części rekompensującej subwencji ogólnej (w tym w części dotyczącej gmin górniczych), gdzie wysokość tej części subwencji ogólnej była związana z wysokością utraconych dochodów konkretnych gmin.

Jedynie w odniesieniu do gmin analizowana ustawa wprowadzała obok mechanizmu wyrównywania pionowego również wyrównywanie

poziome. Gminy, w których wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych był większy niż 150% średniego wskaźnika dochodów podatkowych dla wszystkich gmin, dokonywały wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na zwiększenie części podstawowej subwencji ogólnej. Powiaty i województwa na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 nie były zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych.

Konstrukcję prawną subwencji ogólnej w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Subwencja ogólna w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003

Funkcja	Metoda finansowania	Model obliczania subwencji	Kryteria podziału pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego	Obiektywizacja
Część podstawowa – kwota wyrównawcza	Mieszana	Dwuetapowy (metoda parytetu)	Potencjał dochodowy. Zapotrzebowanie wydatkowe	Tak
Część podstawowa – pozostała kwota	Mieszana	Dwuetapowy (metoda parytetu)	Zapotrzebowanie wydatkowe	Tak
Część rekompensująca – zmiana zakresu przedmiotowego podatku od środków transportowych	Wyrównywanie pionowe	Dwuetapowy (metoda parytetu)	Wysokość utraconych dochodów	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu)
Część rekompensująca – wybrane ustawowe ulgi i zwolnienia	Wyrównywanie pionowe	Jednoetapowy	Wysokość utraconych dochodów	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu)
Część rekompensująca – gminy górnicze (uregulowana w odrębnej ustawie)	Wyrównywanie pionowe	Jednoetapowy	Wysokość utraconych dochodów	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu)

	Funkcja	Metoda finansowania	Model obliczania subwencji	Kryteria podziału pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego	Obiektywizacja
Część wyrównawcza	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Jednetakowy	Potencjał dochodowy. Zapotrzebowanie wydatkowe	Tak
Część drogowa	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Dwuetapowy (metoda parytetu)	Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu, rezerwę dysponuje Minister Finansów)
Część oświatowa	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Dwuetapowy (metoda parytetu)	Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu, rezerwę dysponuje Minister Finansów)

Źródło: opracowanie własne

Rozdział V

Subwencja ogólna w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

1. Dochody jednostek samorządu terytorialnego w obowiązującej ustawie

Obowiązująca ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z dnia 13 listopada 2003 roku weszła w życie 1 stycznia 2004 roku. W art. 3 ust. 1 powtarza ona konstytucyjny katalog obligatoryjnych dochodów samorządu terytorialnego, zaliczając do nich dochody własne, subwencję ogólną oraz dotacje celowe z budżetu państwa. Ustawa przewiduje również w art. 3 ust. 2 katalog fakultatywnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego, który obejmuje środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki określone w odrębnych przepisach. Art. 3 ust. 2 przesądza, że w rozumieniu ustawy dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

W art. 4, art. 5 i art. 6 ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zawiera katalogi dochodów własnych gmin, powiatów

i województw. Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli można podzielić na cztery zasadnicze grupy²⁰⁹:

- 1) dochody z tytułu danin publicznoprawnych,
- 2) dochody z majątku,
- 3) wpłaty od jednostek organizacyjnych i samorządowych osób prawnych,
- 4) pozostałe dochody.

Pierwsza grupa dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego to dochody z tytułu danin publicznoprawnych. Zaliczają się do nich wpływy z podatków i opłat lokalnych oraz udziały we wpływach z podatków dochodowych. Do podatków stanowiących dochody gmin analizowana ustawa zalicza podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatek od środków transportowych, podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych. Wśród opłat zasilających budżety gmin ustawa wymienia: opłatę skarbową, opłatę targową, opłatę miejscową, opłatę uzdrowską, opłatę od posiadania psów²¹⁰, opłatę reklamową²¹¹, opłatę eksploatacyjną²¹² oraz inne

²⁰⁹ R. Kowalczyk, [w:] W. Miemieć (red.), *Prawo finansów publicznych*, Warszawa 2018, s. 291 i n.

²¹⁰ Od dnia 1 stycznia 2008 r., wcześniej był to podatek od posiadania psów, por. art. 5 ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828).

²¹¹ Opłata wprowadzona ustawą z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1685), która zaczęła obowiązywać z dniem 7 listopada 2015 r.

²¹² Zgodnie z art. 141 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2126 ze zm.) wpływy z tytułu opłaty eksploatacyjnej w 60% stanowią dochód gminy, na terenie której jest prowadzona działalność, a w 40% dochód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Natomiast art. 141 ust. 1a tej ustawy przewiduje, że wpływy z tytułu opłaty eksploatacyjnej w zakresie węglowodorów w 60% stanowią dochód gminy, w 15% dochód powiatu, w 15% dochód województwa, na terenie których jest prowadzona działalność, a w 10% dochód Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

opłaty uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów²¹³. Natomiast udziały gmin we wpływach z podatków dochodowych nie zostały wprost wskazane w katalogu dochodów własnych w art. 4 ust. 1 u.d.j.s.t., ale uregulowane osobno w art. 4 w ust. 2 i ust. 3, które normują wskaźniki procentowe udziałów²¹⁴. Jak wskazywałem we wcześniejszych publikacjach²¹⁵, udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych nie spełniają przesłanki materialnoprawnej dochodów własnych, gdyż jednostkom samorządu terytorialnego została przyznana jedynie kompetencja do pobierania części wpływów z obu podatków dochodowych, bez prawa do stanowienia przepisów prawnych dotyczących tych podatków oraz administrowania nimi. Jednostki samorządu terytorialnego nie mają zatem bezpośredniego wpływu na wysokość środków otrzymywanych w ramach udziałów. Analogiczne regulacje dotyczące dochodów własnych z tytułu danin publicznoprawnych dla powiatów i województw zawierają art. 5 i art. 6 u.d.j.s.t. Co istotne, ani powiaty, ani też województwa nie mają własnych wpływów z podatków lokalnych, a wpływy z opłat lokalnych zostały przyznane wyłącznie samorządowi szczebla powiatowego²¹⁶. Ustawodawca różnicuje również wysokość wskaźników procentowych przysługujących poszczególnym szczeblom samorządu terytorialnego udziałów we wpływach z podatków dochodowych²¹⁷.

²¹³ Np. opłata adiacencka uregulowana w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 121 ze zm.) i opłata planistyczna uregulowana w ustawie z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1073 ze zm.).

²¹⁴ Analogicznie w przypadku powiatów art. 5 ust. 2 i 3 u.d.j.s.t. oraz województw art. 6 ust. 2 i 3 u.d.j.s.t.

²¹⁵ P. Pest, *Udziały...*, s. 88-89.

²¹⁶ Np. opłata za wydanie dowodu rejestracyjnego pojazdu uregulowana w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1260 ze zm.).

²¹⁷ Por. P. Pest, *Udziały...*, s. 167-175.

Drugą grupę dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego stanowią dochody z majątku. W przypadku gmin dochodami należącymi do tej grupy są przede wszystkim wpływy uzyskiwane z nieruchomości gminnych. Będą to dochody typowo cywilnoprawne, jak na przykład pochodzące ze sprzedaży lub najmu nieruchomości. Natomiast powiaty i województwa nie dysponują majątkiem w stopniu porównywalnym z gminami. Ich prawa majątkowe dotyczą przede wszystkim prawa własności budynków lub innych nieruchomości zajętych na siedziby organów tych jednostek²¹⁸.

Trzecia grupa dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego to wpłaty od jednostek organizacyjnych i samorządowych osób prawnych. Zgodnie z art. 15 ust. 7 u.f.p. samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane do wpłacania do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżki środków obrotowych ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego²¹⁹, przy czym organ stanowiący może zwolnić zakład budżetowy z obowiązku wpłaty. Dochodami należącymi do tej grupy będą również dywidendy uzyskiwane od spółek z udziałem jednostek samorządu terytorialnego.

Czwarta grupa dochodów własnych obejmuje wszystkie pozostałe dochody jednostek samorządu terytorialnego, do których analizowana ustawa zalicza: spadki, zapisy i darowizny, dochody z kar pieniężnych i grzywien, 5,0% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, odsetki od pożyczek udzielanych

²¹⁸ R. Kowalczyk, [w:] W. Miemiec (red.), *Prawo finansów...*, s. 294.

²¹⁹ Zgodnie z § 44 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. Nr 241, poz. 1616 ze zm.) samorządowy zakład budżetowy planuje jako wpłatę do budżetu jednostki samorządu terytorialnego różnicę między sumą planowanych przychodów, powiększonych o planowany stan środków obrotowych na początek roku, a sumą planowanych kosztów, powiększonych o planowany stan środków obrotowych na koniec roku.

przez jednostkę samorządu terytorialnego, odsetki od nieterminowo przekazywanych należności stanowiących dochody danej jednostki, odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych, dotacje z budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego oraz inne dochody należne gminie na podstawie odrębnych przepisów. Jest to szeroka i niejednorodna grupa, w której występują zarówno dochody publicznoprawne, jak i prywatnoprawne.

W ramach ogólnej regulacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego zawartej w rozdziale 2 analizowanej ustawy pt. „Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego” art. 7 u.d.j.s.t. dotyczy subwencji ogólnej. Przepis ten wskazuje na części subwencji ogólnej, do których zalicza:

- 1) część wyrównawczą,
- 2) część równoważącą (w przypadku województw – regionalną),
- 3) część oświatową.

Art. 7 u.d.j.s.t. potwierdza również normatywnie ogólny charakter subwencji ogólnej wskazując, że o przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Przepis ten przesądza również o objęciu systemem wpłat wyrównawczych jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli, co jest nowością w stosunku do ustawy obowiązującej w latach 1999–2003. Z art. 7 u.d.j.s.t. wynika, że z dniem 1 stycznia 2004 roku likwidacji uległy część podstawowa subwencji ogólnej dla gmin (zastąpiona w pewnym stopniu częścią wyrównawczą), część rekompensująca subwencji ogólnej dla gmin oraz część drogowa subwencji ogólnej dla powiatów i województw²²⁰.

Problematyce subwencji ogólnej są poświęcone rozdział 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego pt. „Zasady ustalania subwencji ogólnej i wpłat dla jednostek samorządu terytorialnego”,

²²⁰ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz...*, s. 117.

rozdział 5 pt. „Zasady i tryb przekazywania części subwencji ogólnej”, w zakresie zasad i trybu ustalania subwencji ogólnej dla nowych jednostek samorządu terytorialnego, rozdział 6 ustawy, a także rozdział 8a pt. „Zasady ustalania dla województw w latach 2015–2019 części regionalnej subwencji ogólnej, wpłat do budżetu państwa oraz dotacji celowej”.

Kończąc wstępne rozważania o strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego w obowiązującej ustawie, należy wskazać jeszcze na treść art. 19 u.d.j.s.t. Przewiduje on, że kwoty przeznaczone na poszczególne części subwencji ogólnej dla wszystkich szczebli samorządu terytorialnego, a także kwoty wpłat wyrównawczych, określa corocznie ustawa budżetowa. Sposób ustalenia poszczególnych kwot, stanowiących odpowiednie części subwencji ogólnej, jest wyrazem tendencji do odchodzenia od określania tych kwot w wysokościach gwarantowanych. Obecnie już tylko część oświatowa subwencji ustalana jest w wysokości, której dolna granica jest zagwarantowana ustawą²²¹. Ustawa z 2003 roku odchodzi zatem od metody parytetu dla określenia globalnej kwoty subwencji ogólnej lub którejkolwiek z jej części. Rezygnacja z parytetu subwencji ogólnej związana była z trudną sytuacją finansową budżetu państwa i koniecznością uelastycznienia wydatków tego budżetu. Umożliwiła ona likwidację wydatków sztywnych budżetu w zakresie subwencji ogólnej. Jak się wskazuje w literaturze przedmiotu, odejście od obiektywizacji globalnej kwoty subwencji ogólnej za pomocą parytetu spowodowane było priorytetami polityki budżetowej państwa kosztem samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego²²². Słusznie podnoszono również, że rezygnacja z parametrycznego powiązania globalnej kwoty subwencji ogólnej z wysokością planowanych dochodów budżetu państwa eliminuje jedną z ważniejszych materialnych gwarancji podziału dochodów publicznych pomiędzy budżet państwa

²²¹ *Ibidem*, s. 140.

²²² W. Miemieć, *Prawne gwarancje...*, s. 146.

i budżety jednostek samorządu terytorialnego²²³. Obowiązujące rozwiązanie może powodować trzy konsekwencje dla jednostek samorządu terytorialnego: po pierwsze, coroczny przyrost subwencji może być mniejszy niż stopa inflacji, w związku z czym realnie kwota subwencji ogólnej może maleć; po drugie, wiąże się ono z niepewnością co do tego, jaki poziom wsparcia zaplanuje Minister Finansów na nadchodzący rok budżetowy; po trzecie, wielkość wsparcia może stać się elementem przetargowym w negocjacjach Ministra Finansów ze stroną samorządową i podlegać wahaniom zależnym od kondycji finansowej budżetu państwa²²⁴. Odejście od określania globalnej kwoty subwencji ogólnej lub poszczególnych jej części metodą parytetu należy ocenić zdecydowanie negatywnie. Konieczne jest zatem postulowanie powrotu do tej instytucji.

2. Część wyrównawcza subwencji ogólnej

Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla gmin jest uregulowana w art. 20, dla powiatów w art. 22, a dla województw w art. 24 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Część wyrównawcza pochodzi w całości z budżetu państwa. Składa się ona z dwóch elementów – kwoty podstawowej oraz kwoty uzupełniającej. W założeniu kwota podstawowa powinna wyrównywać zróżnicowany potencjał dochodowy jednostek samorządu terytorialnego w skali kraju, a kwota uzupełniająca – nierównomierne obciążenie wydatkami²²⁵.

Kwotę podstawową otrzymuje gmina, w której wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w gminie (wskaźnik G) jest mniejszy niż 92% (wzrost z 85% w ustawie z lat 1999–2003²²⁶) wskaźnika

²²³ A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 348-349.

²²⁴ A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 222.

²²⁵ *Ibidem*, s. 174.

²²⁶ Jak się wskazuje w literaturze przedmiotu podwyższenie wartości wskaźnika G uprawniającego do otrzymania kwoty podstawowej z 85% do 92% wskaźnika Gg

dochodów podatkowych dla wszystkich gmin (wskaźnik Gg). Wskaźnik G oblicza się dzieląc kwotę dochodów podatkowych gminy za rok poprzedzający rok bazowy przez liczbę mieszkańców gminy. Natomiast wskaźnik Gg oblicza się, dzieląc sumę dochodów podatkowych wszystkich gmin za rok poprzedzający rok bazowy przez liczbę mieszkańców kraju. Wskaźnik G oddaje zatem potencjał dochodowy, w zakresie wybranych dochodów podatkowych, danej gminy, a wskaźnik Gg jest wskaźnikiem średnich dochodów podatkowych na mieszkańca dla wszystkich gmin²²⁷. Analogicznie obliczane są wskaźniki P i Pp dla powiatów oraz W i Ww dla województw. W przypadku tych szczebli samorządu terytorialnego kwotę podstawową otrzymują te samorządy, których wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca jest mniejszy niż wskaźnik średnich dochodów podatkowych dla wszystkich jednostek danego szczebla.

Kryteriami decydującymi o przyznaniu danej jednostce kwoty podstawowej oraz jej wysokości są przede wszystkim potencjał dochodowy wyrażający się w dochodach podatkowych oraz zapotrzebowanie wydatkowe wyrażone przez liczbę mieszkańców tej jednostki.

Określając kryterium potencjału dochodowego, ustawodawca posłużył się konstrukcją stosowaną już na gruncie ustawy o finansowaniu gmin oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

(poprzednio wskaźnika P) powinno skutkować zwiększeniem liczby gmin uprawnionych do otrzymywania kwoty podstawowej części wyrównawczej. Konkluzja taka nie jest jednak pełna, gdyż zmienione zostały również zasady ustalania dochodów podatkowych, które wydają się być obecnie mniej korzystne dla mniejszych gmin, posiadających niewielkie możliwości generowania dochodów i będących głównymi beneficjentami kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji na gruncie u.d.j.s.t. 1999–2003. Dotyczy to odejścia od wyjątków przewidzianych dla podatku od środków transportowych oraz podatku od nieruchomości w gminach o liczbie mieszkańców nie przekraczającej 15 tys. Zmiana zasad ustalania dochodów podatkowych spowodowała, iż do ich obliczenia przyjmowane są obecnie, w zakresie podatków lokalnych, wartości ustalane dla wszystkich gmin w oparciu o górne granice stawek obowiązujących w danym roku (E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz...*, s. 145).

²²⁷ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz...*, s. 145.

w latach 1999–2003, przy czym została zmieniona jej nazwa z „podstawowych dochodów podatkowych” na „dochody podatkowe”. Dochodami podatkowymi gmin na gruncie analizowanej ustawy są łączne wpływy z podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od środków transportowych, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, opłaty skarbowej, opłaty eksploatacyjnej oraz udziałów we wpływach z podatków dochodowych. Ustawodawca, podobnie jak na gruncie wcześniej obowiązujących ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego, pominął w tym katalogu wpływy z podatku od spadków i darowizn oraz innych niż opłata skarbowa i opłata eksploatacyjna opłat lokalnych. Nie są to zatem wszystkie, a jedynie wybrane, dochody z tytułu danin publicznych osiągniętych przez gminę. Mając powyższe na uwadze, można stwierdzić, że bardziej odpowiednia była poprzednia nazwa, tzn. „podstawowe dochody podatkowe”. Natomiast w przypadku powiatów i województw kryterium potencjału dochodowego jest określone wyłącznie na podstawie wysokości dochodów z tytułu udziałów we wpływach z podatków dochodowych.

Wysokość dochodów podatkowych danej jednostki samorządu terytorialnego oraz średnich dochodów podatkowych wszystkich jednostek danego szczebla oblicza się na podstawie danych za rok poprzedzający rok bazowy (rok poprzedzający rok budżetowy), a więc na podstawie danych sprzed dwóch lat w stosunku do roku budżetowego. Podstawę do wyliczenia wskaźników G, Gg, P, Pp, W i Ww stanowią dochody wykazane w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, których obowiązek sporządzania wynika z przepisów o finansach publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej, z uwzględnieniem korekt złożonych do właściwych regionalnych izb obrachunkowych, w terminie do dnia 30 czerwca roku bazowego²²⁸.

²²⁸ Por. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U., poz. 109).

Należy zwrócić uwagę, że tak jak na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, przy obliczaniu wysokości dochodów podatkowych nie uwzględnia się decyzji z zakresu władztwa daninowego gmin. Przyjmuje się bowiem wysokość dochodów podatkowych, które gmina może uzyskać, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku, a w przypadku podatku rolnego – średnią cenę skupu żyta, a w podatku leśnym – średnią cenę sprzedaży drewna. Do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, zalicza się także skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Obowiązująca ustawa nie przewiduje od tej zasady wyjątków, jak to czyniła poprzednia ustawa w przypadku podatku od środków transportowych²²⁹ oraz podatku od nieruchomości w gminach o liczbie mieszkańców nie przekraczającej 15 tys.²³⁰ W doktrynie prawa finansowego wskazuje się, że skoro gminy mają prawo do określania wysokości podatków lokalnych w zakresie ustawowym, a ten zakres wyznacza określenie ich górnej i dolnej granicy, to potencjał dochodowy powinien być kalkulowany na podstawie stawek średnich. Prawo do określania wysokości podatków i opłat lokalnych, wynikające z art. 168 Konstytucji RP, występuje bowiem obok prawa do subwencji ogólnej, które ma swoje podstawy w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP. Wobec tego zmniejszenie subwencji ogólnej nie może być „karą” za skorzystanie z prawa nadanego jednostkom samorządu terytorialnego przez art. 168 Konstytucji RP, w granicach określonych ustawowo²³¹. Zauważa się również, że relacja zachodząca między art. 167 ust. 2 i 3 Konstytucji RP a art. 168 Konstytucji RP nie została dotąd dostatecznie zbadana w doktrynie

²²⁹ Art. 18 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003.

²³⁰ Art. 21 ust. 7 u.d.j.s.t. w latach 1999–2003.

²³¹ T. Dębowska-Romanowska, *Prawne i pozaprawne...*, s. 34.

i orzecznictwie²³². Podnosi się także, że jeżeli niższe wpływy podatkowe danej gminy, będące skutkiem jej uchwał i decyzji z zakresu władztwa podatkowego, dawałyby prawo do wyższej kwoty części wyrównawczej subwencji ogólnej, gminy przerzucałyby skutki tej polityki na budżet państwa. Aby zapobiec takim sytuacjom, skutki finansowe obniżonych stawek, zastosowanych zwolnień i ulg oraz decyzji w sprawie umorzeń i innych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych nie powinny być brane pod uwagę przy obliczaniu części wyrównawczej. Niepobrane kwoty dochodów podatkowych należy zatem traktować na potrzeby obliczania tej części subwencji ogólnej, jakby te kwoty faktycznie wpłynęły do budżetu gminy²³³.

Każda gmina, której przysługuje kwota podstawowa części wyrównawczej subwencji ogólnej w danym roku, jest zaklasyfikowana do jednej z trzech grup, w zależności od wysokości różnicy pomiędzy dochodami podatkowymi danej gminy a średnimi dochodami podatkowymi wszystkich gmin. Pierwszą grupę stanowią gminy o najniższych dochodach podatkowych, których dochody podatkowe są równe lub niższe niż 40% średnich dochodów podatkowych wszystkich gmin. W takim przypadku wysokość należnej danej gminie kwoty podstawowej oblicza się, mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez liczbę stanowiącą sumę liczby stanowiącej 99% różnicy między 40% wskaźnika Gg i wskaźnikiem G oraz liczby stanowiącej 41,97% wskaźnika Gg²³⁴. Do drugiej grupy

²³² *Ibidem*.

²³³ A. Borodo, *Samorząd terytorialny...*, 2012, s. 104-105.

²³⁴ Wysokość wskaźników dla pierwszej i drugiej grupy została podwyższona z dniem 1 stycznia 2008 r. ustawą z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. Nr 191, poz. 1370 ze zm.). Zmiana ta była związana z likwidacją rezerwy subwencji ogólnej przeznaczonej na uzupełnienie dochodów jednostek samorządu terytorialnego uregulowanej w art. 26 u.d.j.s.t. W miejsce rezerwy tworzonej w wysokości 2% sumy planowanej części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin, powiatów i województw, w intencji projektodawcy, miał zostać wzmocniony system wyrównawczy subwencji ogólnej dla wszystkich szczebli samorządu terytorialnego przez zmianę wielkości procentowych wskaźników służących do wyliczenia kwoty podstawowej

zostały zaliczone te gminy, których dochody podatkowe mieszczą się w przedziale między 40% a 75% średnich dochodów podatkowych wszystkich gmin. W ich przypadku wysokość należnej kwoty podstawowej jest obliczana przez pomnożenie liczby mieszkańców gminy przez liczbę stanowiącą sumę liczby stanowiącej 83% różnicy między 75% wskaźnika Gg i wskaźnikiem G oraz liczby stanowiącej 12,92% wskaźnika Gg. Trzecią grupę stanowią gminy, których dochody podatkowe są wyższe niż 75% średnich dochodów podatkowych wszystkich gmin, ale niższe niż 92% tych dochodów. Wysokość należnej gminom zaliczonym do tej grupy części podstawowej oblicza się, mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez liczbę stanowiącą 76% różnicy między 92% wskaźnika Gg i wskaźnikiem G. W przypadku gmin ustawodawca różnicuje zatem poziom wyrównywania w zależności od potencjału dochodowego danej gminy. Rozwiązanie to stanowi nowość w stosunku do wcześniejszych ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego i powinno być ocenione pozytywnie²³⁵. Dla gmin zaliczonych do pierwszej kategorii poziom wyrównywania będzie najwyższy, a dla gmin z trzeciej kategorii – najniższy. W pierwszej grupie jest to 99% poniżej 40% średniej, w drugiej 83% pomiędzy 40 a 75% średniej, a w trzeciej 76% pomiędzy 75 a 92% średniej. Prostsza konstrukcja ma zastosowanie do obliczania wysokości kwoty podstawowej dla powiatów i województw. W ich przypadku kwotę podstawową oblicza się, mnożąc liczbę stanowiącą 90% (dla powiatów) i 72% (dla województw) różnicy między dochodami podatkowymi danej jednostki a średnimi dochodami podatkowymi wszystkich jednostek samorządu terytorialnego danego

części wyrównawczej subwencji ogólnej (*Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego*, Druk Sejmowy nr 1874/V kad., s. 7-8).

²³⁵ W. Miemieć, *Dochody gmin według nowej regulacji prawnej – wybrane zagadnienia finansowoprawne*, FK 2004, nr 4, s. 9.

szczebla²³⁶. Kwota podstawowa nie wyrównuje zatem całej różnicy pomiędzy dochodami podatkowymi danej jednostki a średnimi dochodami podatkowymi wszystkich jednostek danego szczebla, ale 90% tej różnicy w przypadku powiatów i 72% różnicy w przypadku województw.

Drugim elementem części wyrównawczej subwencji ogólnej jest kwota uzupełniająca. Kwotę uzupełniającą otrzymują te gminy, w których gęstość zaludnienia jest niższa od średniej gęstości zaludnienia w kraju²³⁷. Wysokość należnej gminie kwoty uzupełniającej oblicza się jako iloczyn 17% wskaźnika Gg, liczby mieszkańców gminy oraz ilorazu różnicy średniej gęstości zaludnienia w kraju i gęstości zaludnienia w gminie do średniej gęstości zaludnienia w kraju. Zastosowanie kryterium gęstości zaludnienia wiąże podział tego elementu części wyrównawczej z zapotrzebowaniem wydatkowym. W praktyce kwota uzupełniająca została pomyślana jako źródło dodatkowych dochodów gmin wiejskich²³⁸. W przypadku powiatów o otrzymywaniu kwoty uzupełniającej decyduje wskaźnik bezrobocia, a więc również jest to kryterium zapotrzebowania wydatkowego. Kwotę uzupełniającą otrzymują te powiaty, w których wskaźnik bezrobocia, obliczony jako iloraz stopy bezrobocia w powiecie i stopy bezrobocia w kraju (wskaźnik B), jest wyższy od 1,10. Wysokość należnej poszczególnym powiatom kwoty uzupełniającej jest uzależniona od zakwalifikowania ich do jednej z trzech grup powiatów. W pierwszej grupie

²³⁶ Wysokość wskaźników została podwyższona z dniem 1 stycznia 2008 r. dla powiatów z 88% do 90%, a dla województw z 70% do 72% ustawą z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. Nr 191, poz. 1370 ze zm.).

²³⁷ Zgodnie z art. 2 pkt 11 u.d.j.s.t. przez gęstość zaludnienia rozumie się liczbę mieszkańców przypadających na jeden kilometr kwadratowy danej jednostki samorządu terytorialnego lub kraju, ustaloną przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok bazowy. Takie rozwiązanie oznacza, że gęstość zaludnienia określa się na podstawie danych sprzed dwóch lat w stosunku do roku budżetowego.

²³⁸ W. Misiąg, M. Tomalak, *Dochody podatkowe i mechanizmy subwencyjne w nowej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, FK 2004, nr 5, s. 21.

znajdują się powiaty, w których wskaźnik B jest nie większy niż 1,25, w drugiej te, w których wskaźnik B jest większy niż 1,25 i nie większy niż 1,40, a w trzeciej powiaty, w których wskaźnik B jest większy niż 1,40. Dla pierwszej grupy wysokość należnej kwoty uzupełniającej oblicza się, mnożąc różnicę między wskaźnikiem B a liczbą 1,10 przez liczbę stanowiącą 10% wskaźnika Pp i przez liczbę mieszkańców tego powiatu; dla drugiej mnożąc różnicę między wskaźnikiem B a liczbą 1,25 przez liczbę stanowiącą 25% wskaźnika Pp, powiększoną o 1,50% wskaźnika Pp, i przez liczbę mieszkańców tego powiatu; dla trzeciej mnożąc różnicę między wskaźnikiem B a liczbą 1,40 przez liczbę stanowiącą 40% wskaźnika Pp, powiększoną o 5,25% wskaźnika Pp, i przez liczbę mieszkańców tego powiatu. Natomiast w przypadku województw kwotę uzupełniającą otrzymują te jednostki, w których wskaźnik W jest niższy od 125% wskaźnika Ww i liczba mieszkańców nie przekracza 3 milionów²³⁹. Wysokość kwoty uzupełniającej należnej województwu oblicza się, mnożąc liczbę stanowiącą 9% wskaźnika Ww przez przeliczeniową liczbę mieszkańców, ustaloną dla województw o liczbie mieszkańców: nie większej niż 2 miliony – jako sumę 2 milionów mieszkańców i 50% liczby mieszkańców powyżej 1 miliona; większej niż 2 miliony, ale nie większej niż 2,5 miliona – jako sumę 2,5 miliona mieszkańców i 50% liczby mieszkańców powyżej 2 milionów; większej niż 2,5 miliona, ale nie większej niż 3 miliony – jako sumę 2,75 miliona mieszkańców i 50% liczby mieszkańców ponad 2,5 miliona. Przyjęcie takiej konstrukcji oznacza, że w przypadku województw otrzymywanie kwoty wyrównawczej jest związane zarówno z kryterium potencjału dochodowego, jak i zapotrzebowania wydatkowego. Decydujące jest jednak kryterium wysokości dochodów podatkowych, co powoduje, że część uzupełniająca dubluje niejako wyrównywanie

²³⁹ W pierwotnym brzmieniu ustawy jedynym kryterium otrzymywania kwoty uzupełniającej była liczba mieszkańców województwa. Dodatkowe kryterium potencjału dochodowego zostało wprowadzone z dniem 14 listopada 2014 roku na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku, co zostanie omówione niżej.

dokonywane już w ramach kwoty podstawowej²⁴⁰. Na tej podstawie należy postulować, aby podstawowym kryterium podziału kwoty uzupełniającej było zapotrzebowanie wydatkowe, a nie potencjał dochodowy województw. Co ciekawe, określenie liczby mieszkańców województwa na potrzeby wyliczenia wysokości kwoty uzupełniającej to jedyny przypadek, w którym obowiązująca ustawa posługuje się przeliczeniową liczbą mieszkańców.

W konstrukcji prawnej kwoty uzupełniającej dla gmin ustawodawca zastosował ograniczenie wyrównywania dla najbogatszych gmin. Te gminy, których dochody podatkowe są wyższe od 150% średnich dochodów podatkowych wszystkich gmin, nie otrzymują kwoty uzupełniającej. Kwota uzupełniająca, która powinna przysługiwać tym jednostkom, zwiększa część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin. Jednocześnie gminy te są zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych na część równoważącą subwencji ogólnej. Natomiast w przypadku województw ustawodawca przewidział mechanizm ograniczający maksymalną wysokość części wyrównawczej. Zmiana w tym zakresie została wprowadzona z dniem 14 listopada 2014 roku ustawą z dnia 23 października 2014 roku o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²⁴¹. Zgodnie z dodanym art. 24 ust. 9 u.d.j.s.t. część wyrównawcza subwencji ogólnej dla danego województwa nie może być wyższa niż kwota stanowiąca różnicę pomiędzy kwotą ustaloną jako iloczyn 125% wskaźnika Ww i liczby mieszkańców tego województwa a dochodami podatkowymi za rok poprzedzający rok bazowy. Wprowadzona zmiana była efektem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku²⁴², w którym Trybunał stwierdził niezgodność mechanizmu wyrównywania poziomego na poziomie województw z Konstytucją RP. Dodanie ust. 9 do art. 24 u.d.j.s.t. oraz

²⁴⁰ A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 223.

²⁴¹ Dz. U., poz. 1574.

²⁴² K 13/11, OTK 2014, nr 3A, poz. 28.

nowelizacja ust. 7 tego artykułu przez wprowadzenie dodatkowej, obok liczby mieszkańców, przesłanki otrzymywania kwoty uzupełniającej (wskaźnik W jest niższy od 125% wskaźnika Ww), miały zapewnić, że część wyrównawcza subwencji ogólnej nie będzie powodowała wzrostu dochodów w danym województwie ponad próg, powyżej którego województwa są zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych²⁴³. Zgodnie bowiem z art. 70a ust. 1 u.d.j.s.t. w latach 2015–2019 wpłat do budżetu państwa, z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej dla województw dokonują województwa, w których wskaźnik W jest większy niż 125% wskaźnika Ww.

Przyjęta konstrukcja prawna części wyrównawczej subwencji ogólnej przesądza o jej funkcji w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Jest nią uzupełnianie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego z budżetu państwa (wyrównywanie pionowe) ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy lub nierównomierne obciążenie wydatkami jednostek w skali kraju. Kryterium potencjału dochodowego wyraża się we wskaźniku dochodów podatkowych, natomiast kryterium zapotrzebowania wydatkowego w liczbie mieszkańców danej jednostki, a także – w zakresie kwoty uzupełniającej dla powiatów – wskaźniku bezrobocia. Zasady obliczania części wyrównawczej należnej danej jednostce samorządu terytorialnego wynikają wprost z ustawy, można więc uznać, że część ta jest w pełni zobiektywizowana. W konstrukcji prawnej części wyrównawczej subwencji ogólnej ustawodawca zastosował jednoetapowy model obliczania subwencji, polegający na obliczaniu na podstawie przyjętych kryteriów bezpośrednio wysokości części subwencji należnej poszczególnym jednostkom samorządu terytorialnego.

²⁴³ *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Druk Sejmowy nr 2668/VII kad., s. 6.

3. Część równoważąca (regionalna) subwencji ogólnej

Część równoważąca (regionalna) subwencji ogólnej jest uregulowana w art. 21 i art. 21a (w przypadku gmin), art. 23 i art. 23a (w przypadku powiatów) oraz art. 70b (w przypadku województw) ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Tak jak część wyrównawcza, część równoważąca (regionalna) spełnia w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego funkcję wyrównawczą, polegającą na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, które powinny być podstawowym źródłem finansowania tych jednostek, ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy bądź nierównomierne obciążenie wydatkami jednostek na terenie kraju. Obie części subwencji ogólnej pełnią tę samą funkcję, ale inne jest źródło ich finansowania. Część wyrównawcza pochodzi z budżetu państwa, stanowiąc mechanizm wyrównywania pionowego, natomiast część równoważąca (regionalna) pochodzi z wpłat wyrównawczych jednostek samorządu terytorialnego²⁴⁴, stanowiąc mechanizm wyrównywania poziomego. Mechanizmem tym zostały objęte nie tylko gminy, ale również powiaty i województwa, co jest nowością w stosunku do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego obowiązującej w latach 1999–2003. Obowiązek dokonywania wpłat oraz ich wysokość wynikają dla gmin i powiatów z art. 29 i 30 u.d.j.s.t., a dla województw z art. 70a u.d.j.s.t.

Przechodząc do badania konstrukcji prawnej części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej, należy w pierwszej kolejności przedstawić orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej problematyki, aby następnie przeanalizować, na podstawie jakich kryteriów określone są jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane do dokonywania wpłat

²⁴⁴ W przypadku gmin na część równoważącą subwencji ogólnej składa się również kwota uzupełniająca części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin, w których wskaźnik G jest wyższy od 150% wskaźnika Gg.

wyrównawczych, jak uregulowana jest wysokość wpłat, a następnie jakie są kryteria podziału części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej pomiędzy samorządy danego szczebla.

Trybunał Konstytucyjny zajmował się problematyką mechanizmu wyrównywania poziomego czterokrotnie. Po raz pierwszy w czasie obowiązywania ustawy o finansowaniu gmin w orzeczeniu z dnia 23 października 1996 roku²⁴⁵, które zostało omówione w rozdziale III. Na gruncie obowiązującej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego Trybunał Konstytucyjny trzykrotnie orzekał o zgodności „janosikowego” z Konstytucją RP: w wyroku z dnia 25 lipca 2006 roku²⁴⁶, w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 roku²⁴⁷ i towarzyszącym mu postanowieniu z dnia 26 lutego 2013 roku²⁴⁸ oraz w wyroku z dnia 4 marca 2014 roku²⁴⁹. W tym miejscu celowe wydaje się omówienie wniosków płynących z wymienionych orzeczeń dla konstrukcji prawnej wpłat wyrównawczych i części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej²⁵⁰.

Wyrok z dnia 25 lipca 2006 roku został wydany na skutek wniosków Sejmiku Województwa Mazowieckiego oraz Sejmiku Województwa Świętokrzyskiego. W uzasadnieniu do tego wyroku Trybunał Konstytucyjny zaprezentował rozwiniętą argumentację dotyczącą charakteru prawnego wpłat wyrównawczych i pochodzących z nich części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej. Trybunał zauważył, że samo użycie nazwy „część regionalna subwencji” w przypadku mechanizmu wyrównywania poziomego dochodów jednostek samorządu terytorialnego może budzić wątpliwości z punktu widzenia art. 167 Konstytucji RP.

²⁴⁵ K 1/96, OTK 1996, nr 5, poz. 38.

²⁴⁶ K 30/04, OTK 2006, nr 7A, poz. 86.

²⁴⁷ K 14/11, OTK 2013, nr 1A, poz. 7.

²⁴⁸ S 1/13, OTK 2013, nr 2A, poz. 22.

²⁴⁹ K 13/11, OTK 2014, nr 3A, poz. 28.

²⁵⁰ Poniższy fragment dotyczący orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego odnośnie do mechanizmu wyrównywania poziomego został opracowany z wykorzystaniem: W. Miemieć, P. Pest, *Wyrównywanie poziome...*, s. 376 i n.

Zgodnie bowiem z tym przepisem subwencje ogólne mają pochodzić z budżetu państwa, a nie z wpłat innych jednostek samorządowych. Posługiwanie się terminem „subwencja” w stosunku do wpłat pochodzących od jednostek samorządu terytorialnego jest zatem mylące.

Trybunał podkreślił, że zwrot użyty w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP ma głębokie znaczenie ustrojowe, wyraża bowiem zasadę, że wyposażanie jednostek samorządu terytorialnego w dochody następuje kosztem uszczuplenia publicznych zasobów finansowych będących we władaniu władz centralnych. Proces ten ma przebiegać od centrum w dół, a nie na odwrót. Zarówno wyposażanie jednostek samorządu terytorialnego w dochody własne, jak i uzupełniające finansowanie w ramach subwencji ogólnej, jest zatem obowiązkiem, z którego muszą wywiązać się władze centralne – dokonując *sui generis* samoograniczenia.

Na tej podstawie Trybunał stwierdził, że mechanizm wyrównywania poziomu, pomimo posłużenia się przez ustawodawcę nazwą „subwencja”, należy traktować jako odrębną instytucję o charakterze innym, niż wymienione w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP. Jest to instytucja ustawowa, niewymieniona w Konstytucji RP i odrębna od subwencji ogólnej. Ma ona charakter wyjątku w stosunku do art. 167 ust. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim ustanawia on zasadę przekazywania dochodów ze szczebla centralnego (z budżetu państwa) na rzecz jednostek samorządu terytorialnego²⁵¹. Teza, zgodnie z którą mechanizm wyrównywania poziomu powinien stanowić wyjątek, a nie zasadniczą formę uzyskiwania przez jednostki samorządu terytorialnego dochodów, będzie podnoszona również w kolejnych orzeczeniach Trybunału. W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 roku Trybunał Konstytucyjny wskazał na uzupełniającą rolę wyrównywania poziomu wobec innych mechanizmów finansowania zadań jednostek samorządu terytorialnego. Tworząc ten mechanizm, założono, że z uwagi na duże zróżnicowanie dochodów gmin,

²⁵¹ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 231.

powiatów i województw zostanie wprowadzony system wyrównawczy, który będzie miał za zadanie ochronę jednostek najslabszych ekonomicznie. Niezbędne dochody potrzebne na realizację zadań publicznych ma jednak zapewnić głównie budżet państwa, z którego pochodzi część oświatowa oraz część wyrównawcza subwencji ogólnej. Uzupełnieniem tych części subwencji ogólnej jest część równoważąca subwencji ogólnej dla gmin i powiatów oraz część regionalna subwencji ogólnej dla województw, które pochodzą z wpłat do budżetu państwa, dokonywanych przez gminy, powiaty i województwa, spełniające kryteria określone w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Przyjmując w uzasadnieniu wyroku, że konstytucyjny katalog dochodów jednostek samorządu terytorialnego ma charakter otwarty (co budzi jednak kontrowersje w doktrynie prawa finansowego), a więc dopuszcza istnienie mechanizmu wyrównywania poziomego, Trybunał Konstytucyjny uznał, że jego konstrukcja nie może odbiegać w sposób nieuzasadniony od standardów wyznaczonych przez art. 167 ust. 1 oraz 3 i 4 Konstytucji RP. Zarówno wpłaty, jak i wypłaty muszą służyć zatem realizacji zasady adekwatności wyposażania jednostek samorządu terytorialnego w dochody w stosunku do zadań publicznych im przypadających, muszą mieć podstawę ustawową oraz cechy systemowe kategoryjne, a nie zindywidualizowane.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny wyraził również, zasygnalizowaną już w orzeczeniu z 1996 roku, zasadę podstawowego charakteru dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, wskazując, że w wyniku zastosowania mechanizmu wyrównywania poziomego nie można pozbawić jednostek samorządu terytorialnego dochodów własnych w takim stopniu, by dochody te straciły swój podstawowy i stymulacyjny charakter, co przejawiałoby się w ograniczeniu samodzielności finansowej samorządu terytorialnego oraz pozbawieniu go efektów własnych działań i aktywności zmierzających do zwiększenia wpływów płynących ze źródeł dochodów własnych. Wątek ten powracał

w kolejnych wyrokach. W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 roku Trybunał uznał zasadę podstawowego charakteru dochodów własnych za konstytucyjną dyrektywę programową. Stanowisko o podstawowym i stymulacyjnym znaczeniu dochodów własnych zostało również wyrażone w wyroku z dnia 4 marca 2014 roku.

Na podstawie prowadzonych rozważań Trybunał Konstytucyjny sformułował cztery przesłanki konstytucyjności „janosikowego”, mianowicie:

- 1) ustawowe uregulowanie w sposób kategoryjny podstaw pobrania i zasad podziału,
- 2) celowe przeznaczanie na potrzeby innych jednostek samorządu terytorialnego związane ze skutkami finansowania obligatoryjnych zadań własnych, a nie na potrzeby ogólnopaństwowe,
- 3) określanie wysokości wpłat w taki sposób, by zmniejszały one dochody własne bogatszych jednostek samorządu terytorialnego tylko w zakresie niezbędnym, nie niwecząc zarazem znaczenia tych dochodów,
- 4) nadanie wpłatom charakteru uzupełniającego mechanizm wyposażania jednostek samorządu terytorialnego w dochody, w sposób określony w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, a nie jego zastępowanie²⁵².

Kolejne orzeczenia dotyczące mechanizmu wyrównywania poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego Trybunał Konstytucyjny wydał na początku 2013 roku, na skutek wniosków złożonych przez Radę Miasta Stołecznego Warszawy oraz Radę Miasta Krakowa. Wnioskodawcy nie kwestionowali konstytucyjności całego mechanizmu, a jedynie przepisy zawierające kryteria określania gmin i powiatów zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych, sposób ich

²⁵² Na konieczność weryfikacji ostatniego kryterium konstytucyjności wpłat wyrównawczych w warunkach kryzysu gospodarczego zwraca uwagę E. Ruśkowski, *Wybrane problemy wpłat jednostek samorządu terytorialnego na poczet równoważącej i regionalnej części subwencji ogólnej*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012, s. 246 i n.).

obliczania oraz kryteria ustalania beneficjentów części równoważącej subwencji ogólnej.

W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 roku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zakwestionowana regulacja odpowiada zasadniczym wymagom, jakie określił Trybunał w wyroku z 25 lipca 2006 roku. Wpłaty wyrównawcze przeznaczone są na zaspokojenie potrzeb gmin i powiatów związanych z finansowaniem obligatoryjnych zadań własnych, a nie ogólnopaństwowych, wpłaty mają charakter uzupełniający, a sposób określenia wysokości wpłat i zasad podziału części równoważącej subwencji ogólnej nie niweczy podstawowej roli dochodów własnych. Trybunał zwrócił jednak uwagę na wady mechanizmu wyrównywania poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego, czego wyrazem było wydane w trybie art. 4 ust. 2 obowiązującej wówczas ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym²⁵³ postanowienie sygnalizacyjne. Zgodnie z tym przepisem Trybunał przedstawiał właściwym organom stanowiącym prawo uwagi o stwierdzonych uchybieniach i lukach w prawie, których usunięcie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej²⁵⁴. W postanowieniu z dnia 26 lutego 2013 roku Trybunał Konstytucyjny wskazał na cztery elementy, które powodują wątpliwości konstytucyjne w kontekście realizacji celu instytucji poziomego wyrównania dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Po pierwsze, Trybunał krytycznie ocenił selektywny dobór kryteriów określania podmiotów zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych. Choć kryteria te mają charakter obiektywny, to jednak zarówno kryterium liczby mieszkańców, jak i kryterium dochodu podatkowego zostały wykorzystane bez wystarczającej analizy skutków takiego doboru.

²⁵³ Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.

²⁵⁴ Por. A. Sulikowski, *Postanowienia sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego. Założenia instytucjonalne, praktyka, wykonywanie*, [w:] K. Działocha, S. Jarosz-Zukowska (red.), *Wykonywanie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w praktyce konstytucyjnej organów państwa*, Warszawa 2013, s. 257 i n.

W szczególności kryterium liczby mieszkańców nie uwzględnia specyfiki dużych jednostek samorządu terytorialnego, takich jak Warszawa i Kraków, oraz struktury demograficznej czy sezonowego przyływu ludności w miejscowościach atrakcyjnych turystycznie czy leczniczo, na co pozwoliłoby np. ustalenie współczynnika ludnościowego.

Po drugie, w przypadku kryteriów identyfikacji beneficjentów części równoważącej subwencji ogólnej ustawodawca powinien rozważyć, czy optymalnym rozwiązaniem jest ograniczenie tych kryteriów jedynie do wybranych wydatków i wybranych dochodów jednostek samorządu terytorialnego, czy też – ze względu na cel mechanizmu wyrównywania poziomego – trafniejsze byłoby uwzględnienie ogółu dochodów publicznych ustalonych w ustawie i podstawowych wydatków własnych jednostek samorządu terytorialnego odniesionych każdorazowo do danego szczebla jednostek samorządu terytorialnego.

Po trzecie, dysfunkcja mechanizmu wyrównywania poziomego wiąże się z tym, że kryterium dochodowe, które ma decydujący wpływ na powstanie samego obowiązku dokonywania wpłat, jak i ich wysokość w danym roku budżetowym, powiązane jest z określonymi dochodami, osiągniętymi przez jednostki samorządu terytorialnego dwa lata wcześniej (dane za rok poprzedzający rok bazowy). Sytuacja danej jednostki samorządu lokalnego może się w tym okresie radykalnie zmienić. Przyjmując, że taka regulacja pozwala bazować na najbardziej aktualnych danych, uzasadnione jest stosowanie w określonych sytuacjach instrumentów korygujących bądź np. wprowadzenie granicy „ostrożnościowej” wpłat.

Po czwarte, jako dysfunkcję mechanizmu wyrównywania poziomego Trybunał wskazał również sytuację, w której suma środków przeznaczonych dla wszystkich gmin – beneficjentów części równoważącej subwencji ogólnej w sposób stały jest mniejsza niż suma kwot wpłacanych do budżetu państwa przez gminy. Może to wskazywać, że obowiązkowe wpłaty jednostek samorządu terytorialnego w części gminnej w znaczny sposób przewyższały potrzeby wyrównawcze.

W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 roku Trybunał wskazał również na trudności oceny realizacji przez mechanizm wyrównywania poziomu konstytucyjnej zasady adekwatności (art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji RP). Zdaniem Trybunału, wynikający z Konstytucji RP obowiązek zapewnienia odpowiednich udziałów w dochodach publicznych jest sformułowany na tyle ogólnie, że jego konkretyzacja nastęcza oczywiste trudności. Ocena, jaka wielkość środków jest właściwa, nie może być jednoznaczna, zważywszy, że Konstytucja RP nie określa katalogu zadań jednostek samorządu terytorialnego, ani standardu ich realizacji. Także na poziomie ustawowym nie zawsze jest możliwe ustalenie takiego standardu. Powoduje to trudności z ustaleniem adekwatnego poziomu środków dla jednostek samorządu terytorialnego. Dotychczas ani w ustawodawstwie, ani w doktrynie nie udało się wypracować wystarczająco precyzyjnych kryteriów przydatnych w ocenie stopnia realizacji zasady adekwatności środków do zadań²⁵⁵. W doktrynie prawa konstytucyjnego wskazuje się wręcz, że zasada adekwatności, w kształcie, jaki przybrała w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, jest jedną z najbardziej bezużytecznych w procesie sądowej kontroli konstytucyjności prawa. Wymagane przez Trybunał wymogi co do szczegółowego wykazania zdolności budżetowych danej jednostki samorządu terytorialnego, powodują bowiem, że naruszeniem tej zasady byłoby właściwie jedynie bankructwo danej jednostki²⁵⁶. W doktrynie prawa finansowego przyjmuje się obecnie, że art. 167 ust. 1 Konstytucji RP jest jednym z najbardziej niejasnych, a przez to z trudem poddających się orzecznictwu Trybunału Konstytucyjnego przepisów gwarancyjnych²⁵⁷.

²⁵⁵ E. Kornberger-Sokołowska, *Teoretyczno-prawne...*, s. 13.

²⁵⁶ M. Zubik, *Orzekanie przez Trybunał Konstytucyjny o przepisie nieobowiązującym dotyczącym jednostek samorządu terytorialnego*, PiP 2014, z. 1, s. 7.

²⁵⁷ T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy związane z gwarancyjnym charakterem art. 167 Konstytucji dla finansów samorządowych* [w:] W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017, s. 43.

Warto zauważyć, że do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2013 roku zostało zgłoszone zdanie odrębne przez sędziego TK Zbigniewa Cieślaka. Zauważając wskazaną wyżej słabość kryterium badania zgodności danej instytucji prawa finansów publicznych sektora samorządowego z konstytucyjną zasadą adekwatności sędzia Z. Cieślak wskazał, że Trybunał powinien dostrzec potrzebę przeformułowania sposobów i metod prowadzenia kontroli konstytucyjności poprzez wypracowanie konstytucyjnego narzędzia badania aktów normatywnych, ze szczególnym uwzględnieniem relacji wzorców wskazywanych przez wnioskodawcę i systemowo ujmowanych ogólnych regulacji konstytucyjnych. Podstawą konstruowania owego „narzędzia badawczego” powinna być systemowa współzależność norm i wartości konstytucyjnych oraz istotowy i integralny związek regulacji ustawowych z konstytucyjnym układem norm i wartości. Wychodząc z takiego założenia, sędzia Z. Cieślak przedstawił ciekawą propozycję badania konstytucyjności zaskarżonych regulacji prawnych przez pryzmat określonych wartości konstytucyjnych. Narzędzie kontroli konstytucyjnej w omawianej sprawie powinno obejmować cztery podstawowe dla sprawy wartości: optimum jakości stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji RP), dobro wspólnot i obywateli realizowane przez harmonizowanie ich działalności (art. 1 Konstytucji RP), adekwatność środków finansowych realizacji zadań jednostek samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji RP) oraz realizację praw i wolności obywateli (zaspokajanie potrzeb mieszkańców), zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Na tej podstawie sędzia Z. Cieślak stwierdził, że regulacja mechanizmu wyrównywania poziomego dochodów jednostek samorządu terytorialnego świadczy o kwalifikowanej postaci naruszenia przez prawodawcę wymienionych wartości. Podsumowanie swojego stanowiska przedstawił on w ośmiu punktach:

- 1) kryteria liczby mieszkańców i dochodu podatkowego nie zostały dobrane właściwie z punktu widzenia celów mechanizmów równoważenia poziomego;

- 2) kryterium liczby mieszkańców nie uwzględnia specyfiki dużych miast oraz struktury demograficznej oraz sezonowego przepływu ludności;
- 3) nie ma podstaw do ograniczenia kryteriów identyfikujących podmiot zobowiązany do wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej jedynie do wybranych dochodów podatkowych (mają charakter selektywny);
- 4) w przypadku kryteriów identyfikujących beneficjentów części równoważącej subwencji ogólnej nie ma prawnego uzasadnienia ograniczenia tych kryteriów jedynie do wybranych wydatków i wybranych dochodów jednostek samorządu terytorialnego;
- 5) kryteria określone w art. 20 ust. 3 i art. 22 ust. 3 oraz w art. 21a i art. 23a ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego mają charakter selektywny i nie odzwierciedlają rzeczywistej siły dochodowej ani finansowego zapotrzebowania jednostek samorządu terytorialnego;
- 6) zmiana sposobu wyliczania wskaźników G, Gg, P i Pp jest niewątpliwie uzasadniona i byłaby możliwa jedynie przez interwencję ustawodawcy;
- 7) można uznać, że mechanizm czasowego przesunięcia dezaktualizuje kryteria, według których ustala się jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane do wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej;
- 8) mechanizm równoważenia poziomego nie zastąpił podstawowych instrumentów finansowania gmin oraz powiatów i nadal pełni jedynie rolę uzupełniającą.

Kolejny wyrok w sprawie mechanizmu wyrównywania poziomego Trybunał Konstytucyjny wydał nieco ponad rok później. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku, wydany na skutek wniosku Sejmiku Województwa Mazowieckiego, był o tyle przełomowy, że po raz pierwszy Trybunał stwierdził niezgodność mechanizmu wyrównywania

poziomego dochodów jednostek samorządu terytorialnego z Konstytucją RP. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 31 oraz art. 25 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, stanowiące podstawę normatywną „janosikowego” w przypadku województw, w zakresie, w jakim 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 RP. W uzasadnieniu wyroku szczególną uwagę zwracają dwa wątki – pierwszy dotyczy podstawowego charakteru dochodów własnych, a drugi kryteriów określania płatników i beneficjentów „janosikowego”.

W analizowanym wyroku Trybunał Konstytucyjny uznał, że obowiązująca wówczas regulacja prawna mechanizmu wyrównywania poziomego na szczeblu województw prowadziła do faktycznego przekreślenia dochodów własnych województw, co było podstawą uznania tego mechanizmu za niekonstytucyjny. Było to zatem bezpośrednio nawiązanie do orzeczenia z dnia 23 października 1996 roku, w którym Trybunał wskazał właśnie na to kryterium jako podstawę do ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności „janosikowego”. W uzasadnieniu wyroku z 2014 roku Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że ustawodawca, konstruując mechanizmy wyrównania poziomego, powinien brać pod uwagę występujące cyklicznie w gospodarce fazy koniunktury i dekonunktury, zwłaszcza jeśli podstawą dochodów własnych danego szczebla samorządu terytorialnego uczynił dochody podatkowe o dużej wrażliwości na tego rodzaju wahania. Brak jakichkolwiek regulacji zabezpieczających jednostki samorządu terytorialnego przed nadmiernym ubytkiem dochodów własnych w okresie takich zmian, które dodatkowo uwzględniałyby rzeczywistą kondycję finansową tych jednostek w chwili dokonywania wpłat wyrównawczych, powoduje, że mechanizm określony w art. 31 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego narusza art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji RP. Mechanizm wyrównywania poziomego nie zawierał bowiem jakiegokolwiek bariery

ostrożnościowej, a także w związku z koniecznością opierania się na danych sprzed 2 lat, przy określonym brzmieniu przepisów identyfikujących jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane do ponoszenia wpłat wyrównawczych, w skrajnych warunkach gospodarczych mógł obciążyć jednostkę samorządową wpłatami wyższymi niż jej dochody własne realizowane w roku budżetowym²⁵⁸. Taka sytuacja mogła zatem doprowadzić nie tylko do znacznego pomniejszenia roli instytucji dochodów własnych, ale także do faktycznej likwidacji tych dochodów w zasobach finansowych województwa, co byłoby sprzeczne z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny, konstrukcja prawna mechanizmu wyrównywania poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego, jako instytucji wyjątkowej w określonym w Konstytucji RP systemie dochodów samorządu terytorialnego, powinna zawierać gwarancje zachowania istotnej części dochodów własnych na realizację ich zadań własnych.

Drugim istotnym wątkiem uzasadnienia wyroku z dnia 4 marca 2014 roku była kwestia kryteriów określania jednostek samorządu terytorialnego zobowiązanych do dokonywania wpłat, jak i będących beneficjentami części regionalnej (wyrok dotyczył samorządu województwa) subwencji ogólnej. Zdaniem Trybunału dla właściwej realizacji zasady solidarności przy konstruowaniu kryteriów, ustawodawca powinien ukształtować je jednolicie, biorąc pod uwagę zarówno pełen katalog dochodów, jak i potrzeby wydatkowe różniących się pod wieloma względami jednostek samorządu terytorialnego, aby w sposób jak najbardziej obiektywny i pełny odzwierciedlić potencjał dochodowy i ekonomiczny jednostek samorządu terytorialnego. Trybunał uznał, że brak nawiązania w art. 31 ust. 1 oraz art. 25 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego do pełnej sytuacji finansowej województw, z uwzględnieniem zarówno strony dochodowej, jak i potrzeb wydatkowych, uzasadniał

²⁵⁸ Por. M. Bogucka-Felczak, *System korekcyjno-wyrównawczy – postulatory de lege ferenda*, FK 2014, nr 1-2, s. 102-103.

stwierdzenie niezgodności tych przepisów z art. 167 ust. 1 i 2 w związku z art. 166 ust. 1 Konstytucji RP.

Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego konstrukcji prawnej wpłat wyrównawczych oraz części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej płyną następujące wnioski:

- 1) nowelizując mechanizm wyrównywania poziomego dochodów jednostek samorządu terytorialnego ustawodawca powinien zachować odpowiednie *vacatio legis*, aby wprowadzone zmiany nie zaskakiwały jednostek samorządu terytorialnego. W praktyce wydaje się, że zmiany – jeżeli miałyby obowiązywać w kolejnym roku budżetowym – nie mogą być uchwalone później niż do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy, w którym to terminie, zgodnie z art. 228 ust. 1 u.f.p., organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego sporządza i przedkłada projekt uchwały budżetowej organowi stanowiącemu danej jednostki;
- 2) „janosikowe” powinno być wyjątkiem w stosunku do dochodów jednostek samorządu terytorialnego określonych w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, co oznacza, że wpływy z części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej nie powinny stanowić głównego składnika dochodów konkretnej jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) konieczne jest zachowanie podstawowego charakteru dochodów własnych w strukturze dochodów jednostek samorządu terytorialnego, co oznacza, że mechanizm wyrównywania poziomego nie może prowadzić do faktycznego przekreślenia dochodów własnych;
- 4) mechanizm wyrównywania poziomego musi zawierać próg „ostrożnościowy”, ograniczający maksymalny poziom wpłat wyrównawczych dokonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego;
- 5) kryteria ustalania jednostek samorządu terytorialnego zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych oraz będących beneficjentami części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej muszą być jednolite. Kryteria te powinny obejmować zarówno potencjał

dochodowy, jak i potrzeby wydatkowe jednostek samorządu terytorialnego;

- 6) konieczna jest zmiana kryterium ludnościowego poprzez odejście od rzeczywistej liczby mieszkańców na rzecz liczby przeliczeniowej, co pozwoli na uwzględnienie specyfiki dużych miast czy sezonowego przyływu ludności w miejscowościach atrakcyjnych turystycznie lub leczniczo;
- 7) niezbędne jest odejście od stosowania danych historycznych (dane z rok poprzedzającego rok bazowy) przy obliczaniu liczby mieszkańców jednostek samorządu terytorialnego oraz potencjału dochodowego tych jednostek.

Jak się wydaje, skutkiem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku było złożenie w tym samym roku wniosków o zbadanie konstytucyjności mechanizmu wyrównywania poziomego na poziomie powiatów przez rady 11 powiatów²⁵⁹. Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z dnia 19 lipca 2016 roku²⁶⁰ umorzył jednak postępowanie w tej sprawie na podstawie przesłanki określonej w art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 roku o Trybunale Konstytucyjnym w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 roku o Trybunale Konstytucyjnym²⁶¹, zgodnie z którą Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie jeżeli wydanie orzeczenia jest zbędne lub nieopuszczalne. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał wskazał, że zaskarżone we wnioskach przepisy ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego dotyczące mechanizmu wyrównywania poziomego

²⁵⁹ Wnioski Rady Powiatu w Legionowie, Rady Powiatu Piaseczyńskiego, Rady Powiatu Pruszkowskiego, Rady Powiatu Mikołowskiego, Rady Powiatu Gdańskiego, Rady Powiatu w Otwocku, Rady Powiatu Wołomińskiego, Rady Powiatu Warszawskiego Zachodniego, Rady Powiatu w Poznaniu, Rady Powiatu Grodziskiego oraz Rady Powiatu Polkowickiego (sygnatury: K 33/14, K 34/14, K 35/14, K 36/14, K 37/14, K 38/14, K 39/14, K 40/14, K 41/14, K 42/14, rozpoznawane pod wspólną sygnaturą K 33/14).

²⁶⁰ K 33/14, OTK ZU A/2016, poz. 64.

²⁶¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r., poz. 293.

były już przedmiotem kontroli konstytucyjnej w wyroku z 31 stycznia 2013 roku, w którym zostały uznane za zgodne z art. 2 w związku z art. 167 ust. 1, 2 i 4 Konstytucji RP w związku z artykułem 9 ust. 1, 2 i 5 EKSL, a na podstawie zasady *ne bis in idem* ponowne orzeczenie o przepisie, co do którego zapadł już wcześniej wyrok Trybunału o zgodności z określonymi wzorcami konstytucyjnymi jest zbędne. Trybunał uznał, że analiza sprawy o sygn. K 14/11 oraz złożonych wniosków pozwala stwierdzić, że wnioskodawcy posługiwali się tymi samymi argumentami i nie przedstawili nowych okoliczności ani dowodów, które pozwoliłyby na ponowną ocenę kwestionowanych przepisów. Trybunał Konstytucyjny podkreślił jednak w konkluzji uzasadnienia, że pomimo braku możliwości merytorycznej oceny sprawy podtrzymuje pogląd wyrażany w dotychczasowym orzecznictwie o potrzebie opracowania nowego, systemowego i spójnego mechanizmu dotyczącego wpłat do budżetu państwa przeznaczonych na część równoważącą subwencji ogólnej oraz sposobu rozdysponowywania środków z tych wpłat. Trybunał zwrócił również uwagę na potrzebę realizacji postanowienia sygnalizacyjnego z 26 lutego 2013 roku. Co ciekawe, w tej sprawie stanowisko wnioskodawców zostało podzielone w opiniach przedstawionych przez Prokuratora Generalnego²⁶² i Marszałka Sejmu²⁶³.

Po przeanalizowaniu orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego mechanizmu wyrównywania poziomu należy przejść do przedstawienia i zbadania konstrukcji prawnej wpłat wyrównawczych na część równoważącą (regionalną) subwencji ogólnej.

Podstawą prawną obowiązku dokonywania wpłat wyrównawczych przez gminy jest art. 29 u.d.j.s.t. Do dokonywania wpłat są zobowiązane gminy, w których wskaźnik G jest większy niż 150% wskaźnika Gg, a więc których dochody podatkowe są wyższe niż 150% średnich dochodów podatkowych wszystkich gmin. Utrzymano zatem próg obowiązujący na

²⁶² Stanowisko Prokuratora Generalnego z dnia 24 kwietnia 2015 r., PG VIII TK 100/14.

²⁶³ Stanowisko Sejmu z dnia 6 sierpnia 2015 r., BAS-WPTK-2701 /14.

gruncie ustawy o finansowaniu gmin oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Jak było już wykazywane, gminy dokonujące wpłat nie otrzymują kwoty uzupełniającej części wyrównawczej subwencji ogólnej. Wysokość wskaźnika G, która nie powoduje ani powstania uprawnienia do otrzymywania kwoty podstawowej w ramach części wyrównawczej subwencji ogólnej, ani też obowiązku dokonywania wpłat do budżetu państwa, jest wartością mieszczącą się w przedziale 92-150% wskaźnika Gg. Gminy o takim wskaźniku zostały uznane przez ustawodawcę za mieszczące się w pewnym standardzie poziomu osiągniętych dochodów podatkowych²⁶⁴.

Art. 29 ust. 2 u.d.j.s.t. dzieli gminy na trzy grupy, różnicując sposób obliczania wysokości wpłat. Do pierwszej grupy zostały zaliczone gminy, których dochody podatkowe znajdują się w przedziale 150%–200% średnich dochodów podatkowych wszystkich gmin. Dla tych gmin kwotę rocznej wpłaty oblicza się, mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez kwotę wynoszącą 20% nadwyżki wskaźnika G ponad 150% wskaźnika Gg. Drugą grupę stanowią gminy, których dochody podatkowe są wyższe niż 200% średnich dochodów podatkowych dla wszystkich gmin, ale nie przekraczają 300% tych dochodów. W ich przypadku roczną wpłatę oblicza się, mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez kwotę wynoszącą 10% wskaźnika Gg, powiększoną o 25% nadwyżki wskaźnika G ponad 200% wskaźnika Gg. Trzecia grupa obejmuje gminy o najwyższych dochodach podatkowych, których wskaźnik G przekracza 300% wskaźnika Gg. Gminy należące do tej grupy dokonują wpłat obliczonych przez pomnożenie liczby mieszkańców gminy przez kwotę wynoszącą 35% wskaźnika Gg, powiększoną o 30% nadwyżki wskaźnika G ponad 300% wskaźnika Gg. Przyjęta konstrukcja prawna identyfikowania gmin zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych i określania wysokości tych wpłat oznacza, że wpłat dokonują gminy, których dochody

²⁶⁴ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz...*, s. 221.

podatkowe przekraczają 150% średnich dochodów podatkowych, a wysokość wpłat rośnie proporcjonalnie w przypadku jeżeli dochody podatkowe przekraczają 200% i 300% średnich dochodów podatkowych. Gminy w pierwszej grupie dokonują wpłat 20% nadwyżki w granicach 150–200% średniej, w drugiej 25% nadwyżki w granicach 200–300% średniej, a w trzeciej 30% nadwyżki powyżej 300% średniej. Gminy, których dochody podatkowe przekraczają średnie dochody podatkowe wszystkich gmin o mniej niż 50%, nie są zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych.

Wpłaty wyrównawcze dotyczące powiatów reguluje art. 30 u.d.j.s.t. Podobnie jak dla gmin o obowiązku dokonywania wpłat oraz ich wysokości decydują kryteria dochodów podatkowych i liczby mieszkańców. W porównaniu do konstrukcji przyjętej dla gmin, w przypadku powiatów ustawodawca zdecydował się na zastosowanie znacznie niższego progu, od którego wpłaty muszą być dokonywane. Dla gmin jest to przekroczenie 150% średnich dochodów podatkowych wszystkich gmin, a dla powiatów tylko 110% średnich dochodów podatkowych wszystkich powiatów. Oznacza to, że wolne od obowiązku dokonywania wpłat są tylko te powiaty, w których dochody podatkowe nie przekraczają 110% średnich dochodów podatkowych wszystkich jednostek tego szczebla. Mając to na uwadze, można uznać, że mechanizmem wyrównywania poziomu nie są objęte jedynie te powiaty, których dochody podatkowe mieszczą się w przedziale 100–110% średnich dochodów podatkowych wszystkich powiatów. W odniesieniu do powiatów znacznie niżej określone są również progi powodujące progresywny wzrost wysokości wpłat – na poziomie 110%, 120% i 125%. W literaturze przedmiotu słusznie wskazuje się, że próg, którego przekroczenie warunkuje obowiązek dokonywania wpłat wyrównawczych na poziomie powiatu, ustalony jest zbyt nisko²⁶⁵. Jest on także znacznie niższy od progu przewidzianego dla województw

²⁶⁵ M. Bogucka-Felczak, *Konstytucyjne determinanty...*, s. 191.

(125%). Ze względu na wysokość dochodów podatkowych powiaty, które są zobowiązane dokonywać wpłat wyrównawczych, zostały podzielone na trzy grupy. Powiaty należące do pierwszej grupy odprowadzają do budżetu państwa 80% nadwyżki w granicach 110–120% średniej, do drugiej – odprowadzają 95% nadwyżki w granicach 120–125% średniej, a do trzeciej – wpłacają 98% nadwyżki powyżej 125% średniej. Wysokość przejmowanej nadwyżki środków jest znacznie wyższa niż w przypadku gmin, co oznacza znacznie wyższy poziom wyrównywania. Powiaty o najwyższych dochodach podatkowych, które przekraczają 125% średnich dochodów podatkowych dla wszystkich powiatów, są pozbawiane aż 98% nadwyżki środków ponad ten poziom. Tak ukształtowana konstrukcja prawna wpłat wyrównawczych na poziomie powiatowym powoduje uzasadnione wątpliwości co do ich konstytucyjności.

W przypadku wpłat wyrównawczych dokonywanych przez województwa, w swoim pierwotnym brzmieniu ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego regulowała obowiązek ich wnoszenia w art. 31 u.d.j.s.t. Przepis ten został uchylony z dniem 1 stycznia 2015 roku na skutek omówionego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku. Nieobowiązująca już regulacja przewidywała, podobnie jak w przypadku powiatów, objęcie obowiązkiem dokonywania wpłat tych województw, których dochody podatkowe przekraczały 110% średnich dochodów podatkowych wszystkich województw. Dla województw, których dochody podatkowe były wyższe niż 110% średnich dochodów podatkowych wszystkich województw, ale niższe niż 170%, kwotę rocznej wpłaty obliczało się, mnożąc liczbę mieszkańców województwa przez kwotę wynoszącą 80% nadwyżki wskaźnika W ponad 110% wskaźnika W_w . Dla województw, których dochody podatkowe przekraczały 170% średnich dochodów podatkowych wszystkich województw wpłata była obliczana jako 48% wskaźnika W_w , powiększona o 95% nadwyżki wskaźnika W ponad 170% wskaźnika W_w . Do budżetu państwa województwa

odprowadzały zatem 80% nadwyżki w granicach 110–170% średniej i 95% nadwyżki powyżej 170% średniej²⁶⁶.

Na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku, z dniem 1 stycznia 2015 roku do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego został dodany rozdział 8a, który miał tymczasowo, jedynie w roku 2015, regulować zasady ustalania części regionalnej subwencji ogólnej dla województw²⁶⁷. Warto zauważyć, że pierwotny projekt rządowy zakładał wprowadzenie rozwiązania tymczasowego na dwa lata, tj. 2015–2016, z intencją opracowania w tym czasie nowego systemu wyrównywania poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli. Projektodawca wskazywał wówczas: „do opracowania projektu ustawy przyjęto koncepcję zmiany zasad ustalania wysokości wpłat województw do budżetu państwa oraz podziału części regionalnej subwencji ogólnej, jedynie na okres dwóch lat (2015 i 2016) oraz w zakresie odnoszącym się wyłącznie do województw. Projektowana regulacja nie dotyczy powiatów oraz gmin. Należy zauważyć, że gmin i powiatów jest

²⁶⁶ Warto zwrócić uwagę, że dostrzegając wysoki poziom dochodów województw z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych w roku 2009 (rok poprzedzający rok bazowy na podstawie którego obliczało się wysokość dochodów podatkowych) i ich znaczny spadek w roku 2011, ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie w tzw. ustawie okołobudżetowej (ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Dz. U. Nr 238, poz. 1578 ze zm.) regulacji tymczasowej, obowiązującej tylko w roku 2011, zmniejszającej poziom wpłat wyrównawczych województw. Zgodnie z art. 41 tej ustawy w 2011 roku wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej dokonywały województwa, w których wskaźnik W był większy od 120 % wskaźnika Ww. Kwotę rocznej wpłaty obliczało się mnożąc liczbę mieszkańców województwa przez kwotę wynoszącą: 1) 70 % nadwyżki wskaźnika W ponad 120 % wskaźnika Ww – dla województw, w których wskaźnik W był nie większy niż 180 % wskaźnika Ww; 2) 42 % wskaźnika Ww, powiększoną o 80 % nadwyżki wskaźnika W ponad 180 % wskaźnika Ww – dla województw, w których wskaźnik W był większy niż 180 % wskaźnika Ww. Zgodnie z intencją projektodawcy zmiany te miały spowodować zmniejszenie wpłat województw o 177 798 tys. zł, tj. z 805 691 tys. zł do 627 893 tys. zł (*Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej*, Druk Sejmowy nr 3430/VI kad., s. 25).

²⁶⁷ Art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1574).

nieporównywalnie więcej niż województw. Ponadto kwestia dotycząca ustalania wpłat i podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla powiatów i gmin jest bardziej skomplikowana. Podział wpłat w przypadku gmin i powiatów opiera się na różnych kryteriach zarówno dochodów, jak i wydatków, dlatego przebudowa tego systemu wymaga wielu analiz i przeprowadzenia rachunków symulacyjnych. Przygotowanie optymalnego, najbardziej racjonalnego modelu dokonywania wpłat i podziału tych środków pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego wymaga dokonania szczegółowych analiz, kalkulacji, wyliczeń dla każdej jednostki samorządu terytorialnego odrębnie, a jest obecnie ich 2875. Przebudowa skomplikowanego systemu dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego w tak krótkim czasie nie jest możliwa. Dlatego też proponowane regulacje dotyczą tylko województw i tylko na dwa lata²⁶⁸. Niestety, jak wielokrotnie już w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego, rozwiązanie tymczasowe okazało się trwałe. Ustawodawca zdaje się zapominać, że przedłużanie obowiązywania kolejnych ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego, w założeniu mających jedynie charakter doraźny, czy też poszczególnych instytucji, jak w tym przypadku, nie sprzyja stabilności funkcjonowania samorządu terytorialnego i jego samodzielności finansowej²⁶⁹.

²⁶⁸ *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Druk Sejmowy nr 2668/VII kad., s. 2-3. W opinii do projektu tej ustawy H. Izdebski słusznie podnosił, że „epizodyczność rozwiązań projektu rządowego, którego podstawowe rozstrzygnięcia dotyczą jedynie okresu dwóch lat, oznacza niezrealizowanie podstawowego wymogu systemowego ujęcia problematyki mechanizmu korekcyjno-wyrównawczego, wskazanego przez Trybunał Konstytucyjny” (H. Izdebski, *Opinia w przedmiocie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o finansach publicznych (druk nr 2667) oraz rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (druk nr 2668) – z punktu widzenia zgodności z Konstytucją RP oraz stopnia, w jakim projekty te mogą być uznane za wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 marca 2014 r. (sygn. K 13/11)*, Warszawa, 12 września 2014 r., s. 1).

²⁶⁹ Por. W. Gonet, *Uwagi o samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, FK 2006, nr 1-2, s. 34.

Obowiązywanie regulacji tymczasowej części równoważącej subwencji ogólnej dla województw było najpierw przedłużone o rok, do końca 2016 roku²⁷⁰. Tłumaczono to wówczas, podobnie jak rok wcześniej, pracami nad kompleksowym uregulowaniem mechanizmu wyrównywania poziomego w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego: „obecnie w resorcie finansów prowadzone są intensywne prace nad nowymi rozwiązaniami w zakresie systemu korekcyjno-wyrównawczego. Przygotowane przez resort finansów kierunki zmian (we współpracy z Bankiem Światowym) są obecnie konsultowane i opracowywane w porozumieniu z organizacjami samorządowymi. Sprawa jest złożona i skomplikowana. Dlatego też mając na uwadze to, że wypracowanie systemu docelowego dla wszystkich rodzajów samorządów i jego uchwalenie nie wydaje się możliwe do końca kadencji Sejmu RP – niezbędne jest dokonanie przedłużenia obecnych rozwiązań dotyczących województw na rok 2016”²⁷¹. W 2016 roku nastąpiło kolejne przedłużenie obowiązywania regulacji tymczasowej, tym razem o 3 lata, do końca roku 2019²⁷². I tym razem było ono wyjaśniane koniecznością prac nad całościową regulacją mechanizmu wyrównywania poziomego: „wprowadzenie nowych rozwiązań w zakresie systemu korekcyjno-wyrównawczego dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego (gmin, powiatów i województw) powinno być osadzone w docelowym systemie finansowo-gospodarczym. Pozwoli to w sposób właściwy określić nowe zasady i kryteria systemu korekcyjno-wyrównawczego, uwzględniając faktyczny (po reformach) potencjał dochodowy jednostek samorządu terytorialnego. Czas ten pozwoli na wypracowanie najbardziej optymalnych rozwiązań. Uwzględniając

²⁷⁰ Art. 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1293).

²⁷¹ *Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Druk Sejmowy nr 3700/VII kad., s. 1. Odrębną kwestią, która zasługuje na negatywną ocenę, jest wniesienie projektu jako poselskiego, a nie rządowego.

²⁷² Art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 14 września 2016 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1609).

konieczny czas na wprowadzenie reform, a następnie zebranie danych dotyczących alokacji dochodów pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego, rok 2019 będzie najbardziej optymalnym terminem opracowania nowego systemu korekcyjno-wyrównawczego, obowiązującego od 2020 roku. Do tego czasu będą prowadzone prace w ramach Zespołu roboczego ds. analiz w zakresie systemu korekcyjno-wyrównawczego w jednostkach samorządu terytorialnego, w skład którego wchodzi przedstawiciele wszystkich organizacji samorządowych reprezentowanych w Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. Zasadniczym celem prac tego Zespołu jest skonstruowanie nowego systemu transferów wyrównawczych, integrującego mechanizm wyrównywania dysproporcji w dochodach jednostek samorządu terytorialnego i zróżnicowania ich potrzeb wydatkowych²⁷³. Ciągłe przekładanie terminu kompleksowej regulacji mechanizmu wyrównywania poziomego dla jednostek samorządu terytorialnego wszystkich szczebli, uwzględniającego wnioski płynące z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, pokazuje lekceważenie samorządu terytorialnego przez władze centralne. Deklarowanie w 2016 roku, na początku kadencji nowego Parlamentu, że najbardziej optymalny do wprowadzenia nowej regulacji będzie rok 2019, a więc rok kolejnych wyborów parlamentarnych, wydaje się mało realistyczne. Prawdopodobne jest zatem kolejne przedłużenie obowiązywania obecnego, tymczasowego rozwiązania.

Przechodząc do analizy regulacji tymczasowej, należy wskazać, że nowelizacja podwyższyła próg, od którego województwa są zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych z 110% do 125% wskaźnika Ww. Ustawodawca wprowadził również próg ostrożnościowy na poziomie 35% dochodów podatkowych województw, który ogranicza maksymalną roczną wysokość wpłat. Analogicznego rozwiązania brakuje w przypadku samorządów szczebla gminnego i powiatowego. Dodatkowo art. 70a ust. 4

²⁷³ *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Druk Sejmowy nr 718/VIII kad., s. 1.

daje możliwość obniżenia wpłaty w trakcie roku budżetowego, w przypadku znacznie niższych dochodów podatkowych²⁷⁴. Sposób obliczania rocznej wpłaty jest uzależniony od tego, czy dochody podatkowe województwa przekraczają czy też nie 150% średnich dochodów wszystkich województw. W pierwszym przypadku kwotę rocznej wpłaty oblicza się, mnożąc liczbę mieszkańców województwa przez kwotę wynoszącą 12,25% wskaźnika Ww, powiększoną o 59% nadwyżki wskaźnika W ponad 150% wskaźnika Ww, natomiast w drugim przez 49% nadwyżki wskaźnika W ponad 125% wskaźnika Ww.

Kryteriami identyfikującymi gminy, powiaty i województwa zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych oraz decydującymi o ich wysokości są dochody podatkowe i liczba mieszkańców²⁷⁵. Kryteria te mają obrazować potencjał dochodowy oraz zapotrzebowanie wydatkowe jednostek samorządu terytorialnego. Jak było to już przedstawiane w poprzednich rozdziałach, kryterium liczby mieszkańców jako element obliczania subwencji ogólnej funkcjonowało w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego od momentu reaktywacji tego samorządu na szczeblu gminnym. Na gruncie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania, ustawy o finansowaniu gmin oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach

²⁷⁴ Zgodnie z art. 70a ust. 4 u.d.j.s.t. jeżeli dochody województwa dokonującego wpłat z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych ustalone jako suma tych dochodów uzyskanych w drugim półroczu roku bazowego i w pierwszym półroczu roku budżetowego będą niższe o więcej niż 10% w porównaniu do tych dochodów uzyskanych łącznie w drugim półroczu roku poprzedzającego rok bazowy i w pierwszym półroczu roku bazowego, województwo dokonuje wpłat niższych o 10%. Natomiast art. 70a ust. 5 u.d.j.s.t. przewiduje, że Minister Finansów, w terminie do dnia 30 września roku budżetowego: 1) dokonuje porównania dochodów, o których mowa w ust. 4, wykazanych w sprawozdaniach, których obowiązek sporządzenia wynika z przepisów o finansach publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej oraz w informacjach posiadanych przez Ministra Finansów; 2) informuje województwa spełniające warunek, o którym mowa w ust. 4, o obniżonej kwocie wpłat.

²⁷⁵ Poniższy fragment dotyczący kryteriów określania jednostek samorządu terytorialnego zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych został opracowany z wykorzystaniem: W. Miemieć, P. Pest, *Normatywne kryteria...*, s. 110-119.

1999–2003, kryterium to było jednak modyfikowane przez użycie mechanizmu przeliczeniowej liczby mieszkańców. W ustawie o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania zwiększenie liczby jednostek przeliczeniowych, odpowiadających liczbie mieszkańców gminy, przysługiwało miastom o liczbie mieszkańców powyżej 100 000, gminom posiadającym na swoim terenie uzdrowisko, port morski, przejście graniczne; gminom położonym na obszarze podlegającym szczególnym zasadom ochrony przyrody, a także położonym na obszarze o szczególnym zagrożeniu ekologicznym, posiadającym 60% i więcej użytków rolnych w klasie V i VI, a także posiadających 70% lub więcej ludności utrzymującej się z rolnictwa i leśnictwa. Zwiększona liczba jednostek przeliczeniowych przysługiwała również Warszawie jako miastu pełniącemu funkcje stołeczne. Rozwiązanie to było oceniane pozytywnie w nauce prawa finansowego. Wskazywano przy tym, że zasady zwiększania liczby jednostek przeliczeniowych powinny być bardziej jasne i czytelne dla samych gmin²⁷⁶. Jako wadę tej regulacji wskazywano, że nie uwzględniała ona migracji mieszkańców, przede wszystkim z gmin wiejskich do miejskich²⁷⁷. Ustawa o finansowaniu gmin oraz ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 różnicowały gminy na trzy grupy ze względu na liczbę mieszkańców, przewidując preferencję na rzecz gmin małych oraz dużych. Tylko w przypadku gmin o liczbie mieszkańców od 5000 do 10 000, przeliczeniowa liczba mieszkańców równa była rzeczywistej liczbie mieszkańców danej gminy.

Obowiązująca ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego odeszła od posługiwania się mechanizmem przeliczeniowej liczby mieszkańców. Zgodnie z art. 2 pkt 4 u.d.j.s.t., ilekroć w ustawie jest mowa o liczbie mieszkańców, rozumie się przez to liczbę mieszkańców

²⁷⁶ W. Nykiel, *Rola dochodów...*, s. 100.

²⁷⁷ *Ibidem*; A. Drwiłło, J. Gliniecka, L. Lamenta, J. Wójcik, *System dochodów samorządu terytorialnego*, Sopot 1993, s. 133-134.

zamieszkałych na obszarze danej jednostki samorządu terytorialnego lub obszarze kraju, według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok bazowy, ustaloną przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego do dnia 31 maja roku bazowego. Liczba mieszkańców danej jednostki na gruncie obowiązującej ustawy jest zatem równa liczbie rzeczywistej, przy czym podstawą obliczania są dane sprzed dwóch lat w stosunku do roku budżetowego. Na podstawie tego można stwierdzić, że ustawodawca, przyjmując kryterium liczby mieszkańców dla określenia jednostek samorządu terytorialnego zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych, nie uwzględnił ani specyfiki dużych miast²⁷⁸, ani struktury demograficznej jednostek samorządu terytorialnego. Wydaje się, że należałoby uwzględnić również specyfikę miejscowości, w których sezonowo zwiększa się liczba mieszkańców. Chodzi przykładowo o atrakcyjne miejscowości nadmorskie, górskie czy położone nad jeziorami, do których przyjeżdża duża liczba turystów lub kuracjuszy. Powoduje to z jednej strony zwiększone dochody własne tych jednostek samorządu terytorialnego (np. wpłaty z tytułu opłaty miejscowej czy uzdrowskiej, które nie są, w rozumieniu art. 20 ust. 3 u.d.j.s.t., zaliczone do dochodów podatkowych gminy). Z drugiej strony, wskazane jednostki samorządu terytorialnego będą miały zwiększone zapotrzebowanie wydatkowe wynikające choćby z konieczności ponoszenia kosztów związanych z zapewnieniem bezpieczeństwa czy ochrony zdrowia nie tylko mieszkańcom, ale wszystkim osobom przebywającym na ich terenie. Przyjęte kryterium nie uwzględni też specyfiki dużych miast, które muszą finansować wykonywanie zadań własnych

²⁷⁸ W literaturze ekonomicznej wskazuje się na rosnące potrzeby wydatkowe dużych miast wynikające z konieczności utrzymania lokalnego transportu publicznego, koncentracji problemów społecznych, które przekładają się na wyższe koszty zapewnienia bezpieczeństwa i porządku publicznego, a także wpływają na wzrost wydatków socjalnych, wyższe koszty pracy, w tym także osób zatrudnionych w sektorze usług publicznych oraz konieczność ponoszenia zwiększonych wydatków na ochronę środowiska (np. walka z zanieczyszczeniem powietrza) (A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 238).

także wobec osób nie mieszkających na ich terenie (np. studenci, pracownicy dojeżdżający do pracy).

Podsumowując, przyjęty w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego prosty sposób wykorzystania kryterium liczby ludności należy ocenić negatywnie, mimo jego pełnej obiektywizacji. Dane dotyczące liczby ludności są po pierwsze nieaktualne, a po drugie nie odzwierciedlają specyfiki zapotrzebowania wydatkowego poszczególnych samorządów dla potrzeb konkretnego roku budżetowego, na który opracowywany i uchwalany jest budżet danej jednostki. Jak było to już wskazywane, z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika konieczność zmiany kryterium liczby mieszkańców poprzez odejście od rzeczywistej liczby na rzecz liczby przeliczeniowej, co ma pozwolić na uwzględnienie specyfiki dużych miast czy sezonowego przyływu ludności w miejscowościach atrakcyjnych turystycznie lub leczniczo. Koncepcja przeliczeniowej liczby mieszkańców opiera się na stwierdzonej zależności pomiędzy rosnącą liczbą mieszkańców a rosnącymi wydatkami samorządu terytorialnego i istniejącej w tym zakresie korelacji – wzrost liczby mieszkańców powoduje zwiększone zapotrzebowanie na środki finansowe dla zaspokojenia ich potrzeb²⁷⁹. Również w najnowszych badaniach wskazuje się na wyższe koszty realizacji zadań publicznych w mniejszych i największych gminach. Stosunkowo najniższe koszty występują w miastach liczących od 100 do 300 tys. mieszkańców, choć według różnych ujęć granice te mogą być zakreślone szerzej (np. począwszy od 50 tys. mieszkańców). Zarówno wzrost, jak i obniżenie skali wielkości miasta (poniżej i powyżej granicy średniej) powoduje wzrost kosztów jego funkcjonowania²⁸⁰.

²⁷⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Zasady podziału...*, s. 173; A. Borodo, *Samorząd terytorialny...*, 2012, s. 101.

²⁸⁰ J. Sierak, M. Bitner, *Uwarunkowania i kierunki zmian koncepcji wyrównywania poziomego w systemie finansów samorządowych*, ST 2016, nr 3, s. 8.

Drugim, obok liczby mieszkańców, kryterium określającym jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych są ich dochody podatkowe, mające odzwierciedlać potencjał dochodowy poszczególnych samorządów. Dochody podatkowe, obok liczny mieszkańców, są podstawą obliczania wskaźników G, Gg, P, Pp, W i Ww. Jak było to już wykazywane, do dochodów podatkowych gmin analizowana ustawa zalicza podatki lokalne, z wyłączeniem podatku od spadków i darowizn, wybrane opłaty lokalne oraz udziały we wpływach z podatków dochodowych. Natomiast na poziomie powiatów i województw do katalogu dochodów podatkowych zostały włączone wyłącznie udziały we wpływach z podatków dochodowych. Identyfikowanie jednostek samorządu terytorialnego zobowiązanych do dokonywania wpłat oraz decydowanie o ich wysokości zostało słusznie oparte na wysokości dochodów daninowych. Pojawia się jednak wątpliwość, dlaczego ustawodawca wyłączył z tego katalogu, na poziomie gmin, podatek od spadków i darowizn oraz inne niż opłata skarbową i opłata eksploatacyjną, opłaty lokalne. Powodów wyłączenia niektórych dochodów daninowych gmin z katalogu zawartego w art. 20 ust. 3 u.d.j.s.t. w pierwszej kolejności powinno się poszukiwać w uzasadnieniu do analizowanej ustawy. W uzasadnieniu brakuje jednak takiego wyjaśnienia. Wskazuje ono jedynie, że wysokość kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin (także wyliczanej w oparciu o wskaźniki G i Gg) „będzie ustalana w oparciu o dochody podatkowe (dochody z tytułu udziałów w PIT oraz dochody z tytułu podatków i opłat lokalnych, możliwych do uzyskania przez gminy przy zastosowaniu maksymalnych stawek tych podatków bez uwzględniania udzielanych przez gminy ulg i zwolnień)”²⁸¹. Uzasadnienie odwołuje się więc do wszystkich dochodów o charakterze daninowym, tj. z tytułu podatków i opłat, a nie do wybranego katalogu tych dochodów, tak jak to ma miejsce w ustawie. Analizując uzasadnienie obowiązującej

²⁸¹ *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Druk Sejmowy nr 1732/IV kad., s. 6.

ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz poprzednio obowiązujące ustawy regulujące tę problematykę, wydaje się, że nie można wskazać merytorycznego uzasadnienia dla niezaliczenia do katalogu dochodów podatkowych gmin wpływów z podatku od spadków i darowizn oraz z opłaty targowej, miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów, a także innych opłat lokalnych. Nie można powoływać się przy tym na przyczyny ekonomiczne, ponieważ wpływy gmin z tytułu podatku od spadków i darowizn oraz opłaty targowej są o wiele wyższe niż wpływy z zaliczonego do katalogu dochodów podatkowych gmin podatku dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej. Należy więc uznać, że wpływy z tytułu wspomnianych podatków i opłat powinny być uwzględnione do obliczenia siły dochodowej gmin. Są to źródła dochodów o charakterze publicznoprawnym, mające stały charakter i *ex lege* stanowiące źródło finansowania lokalnych zadań publicznych. Nie budzą natomiast wątpliwości katalogi dochodów podatkowych powiatów i województw, przy podnoszonym już zastrzeżeniu, że wbrew literalnemu brzmieniu przepisów, udziały we wpływach z podatków dochodowych nie stanowią dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie materialnoprawnym.

Kolejną kwestią wymagającą rozstrzygnięcia jest ograniczenie kryteriów identyfikujących jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane do dokonywania wpłat wyłącznie do dochodów z tytułu danin publicznoprawnych, z pominięciem dochodów z majątku, wpłat od jednostek organizacyjnych i samorządowych osób prawnych oraz pozostałych dochodów. Uzasadnienie obowiązującej ustawy nie rozstrzyga tej kwestii. W literaturze przedmiotu wskazuje się na konieczność włączenia pozostałych dochodów własnych, w szczególności dochodów z majątku, do wyliczania potencjału dochodowego, ponieważ dochody te współokreślają sytuację finansową gminy²⁸². Nie wydaje się jednak zasadne, aby

²⁸² M. Wiącek, *W sprawie tzw. gminnych wpłat janosikowych (analiza konstytucyjna)*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, Tom XI, Gdańsk 2010, s. 110.

dochody ze źródeł majątkowych były zaliczane do katalogu dochodów umożliwiających wyliczenie potencjału dochodowego danej jednostki samorządu terytorialnego. Decydujący jest tutaj przede wszystkim argument braku stabilności tych dochodów, który dotyczy nie tylko ich wysokości, ale także samej kreacji źródła. Dotyczy to również wpłat od jednostek organizacyjnych i samorządowych osób prawnych oraz pozostałych dochodów jednostek samorządu terytorialnego.

Podobnie jak w przypadku kryterium liczby mieszkańców, tak też dla kryterium dochodów podatkowych należy podnieść problem braku ich aktualności. Dochody podatkowe, będące podstawą wyliczania wskaźników G, Gg, P, Pp, W i Ww, oblicza się na podstawie danych za rok poprzedzający rok bazowy (rok poprzedzający rok budżetowy), a więc na podstawie danych sprzed dwóch lat wobec bieżącego roku budżetowego. W tym czasie sytuacja ekonomiczna danej jednostki może się znacząco zmienić²⁸³, na co zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 26 lutego 2013 roku.

Podsumowując, kryterium dochodów podatkowych, służące do określania jednostek samorządu terytorialnego zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych oraz decydujące o ich wysokości, należy ocenić, co do zasady, pozytywnie. Odzwierciedla ono bowiem potencjał dochodowy jednostek samorządu terytorialnego. Kryterium to jest także w pełni zobiektywizowane. Za mankament obowiązujących rozwiązań można uznać wyłączenie z katalogu dochodów podatkowych gmin podatku od spadków i darowizn oraz wybranych opłat lokalnych, które nie ma żadnego normatywnego i ekonomicznego uzasadnienia. Dodatkowo, tak jak kryterium liczby mieszkańców, również kryterium

²⁸³ W doktrynie prawa finansowego wskazuje się, że sytuacja finansowa danej jednostki, przede wszystkim gminy, może ulec znacznemu pogorszeniu również w przypadku wystąpienia na terenie tej jednostki kataklizmu. W związku z tym proponuje się wprowadzenie mechanizmu zwolnienia jednostki dotkniętej kataklizmem z obowiązku wpłat wyrównawczych w roku budżetowym wystąpienia katastrofy oraz w kolejnym roku budżetowym (W. Gonet, *Naprawa finansów jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2013, s. 201).

dochodów podatkowych bazuje na nieaktualnych w stosunku do roku budżetowego danych. Jest to jednak rozwiązanie uzasadnione procedurą składania przez jednostki samorządu terytorialnego sprawozdań z wykonania budżetu, a zatem również z realizacji dochodów będących podstawą obliczania wskaźników G, Gg, P, Pp, W i Ww²⁸⁴.

Określenie na podstawie ustawowych kryteriów jednostek samorządu terytorialnego zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych oraz ich wysokości jest pierwszym etapem mechanizmu wyrównywania poziomego²⁸⁵. Jak było już wskazywane, z uwagi na konstytucyjną zasadę przekazywania środków ze szczebla centralnego na rzecz samorządu terytorialnego („w dół”)²⁸⁶, wyrażoną w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, w Polsce dopuszczalne jest jedynie wyrównywanie poziome za pośrednictwem budżetu państwa, a więc w ramach dwuetapowego modelu obliczania subwencji. Gminy, powiaty i województwa dokonują wpłat do budżetu państwa, aby w drugim etapie pozyskane w ten sposób środki były przekazywane, również na podstawie określonych ustawowo kryteriów, w prawnej formie części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej, jednostkom samorządu terytorialnego. Wpłaty wyrównawcze są więc dochodem budżetu państwa, a pochodzące z nich części równoważąca i regionalna subwencji ogólnej są wydatkami tego budżetu. Potwierdzają to regulacje ustawy o finansach publicznych. Subwencja ogólna jest wymieniona przez art. 112 ust. 1 pkt 3 u.f.p. jako jeden z wydatków budżetu państwa. Art. 114 ust. 2 pkt 1 u.f.p. przewiduje, że subwencja ogólna dla jednostek samorządu terytorialnego jest ujmowana w odrębnej części budżetu państwa. Należy przy tym zaznaczyć, że wysokość podlegającej podziałowi części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej w budżecie państwa nie jest uzależniona od autonomicznej decyzji

²⁸⁴ A. Niezgodą, *Subwencja ogólna jako dochód jednostek samorządu terytorialnego...*, s. 338.

²⁸⁵ W. Miemieć, P. Pest, „Janosikowe” a standardy..., s. 292.

²⁸⁶ T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 231.

organów opracowujących i uchwalających budżet państwa, lecz jest wynikiem obliczeń na podstawie mechanizmów określonych w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²⁸⁷.

Przechodząc do przedstawienia i zbadania drugiego etapu mechanizmu wyrównywania poziomego, konieczne jest dokonanie analizy kryteriów podziału części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego danego szczebla. W przypadku gmin problematykę tę reguluje art. 21a u.d.j.s.t. Przepis ten dzieli gminy na dwie kategorie: gminy miejskie oraz traktowane wspólnie gminy wiejskie i gminy miejsko-wiejskie. Gminy miejskie otrzymują 50% części równoważącej na podstawie kryterium wysokości wydatków na dodatki mieszkaniowe²⁸⁸. Gminy wiejskie i gminy miejsko-wiejskie otrzymują 25% części równoważącej również na podstawie kryterium wysokości wydatków na dodatki mieszkaniowe²⁸⁹ oraz 25% części równoważącej na podstawie kryterium wysokości dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku rolnego i z podatku leśnego²⁹⁰. Zwraca uwagę fakt, że 3/4 łącznej

²⁸⁷ E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz...*, s. 155.

²⁸⁸ Część równoważącą otrzymują gminy miejskie, w których wydatki na dodatki mieszkaniowe, wykonane w roku poprzedzającym rok bazowy, w przeliczeniu na jednego mieszkańca gminy, były wyższe od 80% średnich wydatków na dodatki mieszkaniowe wszystkich gmin miejskich, wykonanych w roku poprzedzającym rok bazowy, w przeliczeniu na jednego mieszkańca tych gmin. Szczegółowe zasady obliczania kwoty części równoważącej należnej danej gminie z tego tytułu reguluje art. 21a ust. 2 u.d.j.s.t.

²⁸⁹ Do otrzymania części równoważącej w ramach tych 25% uprawnione są te gminy wiejskie i miejsko-wiejskie, w których wydatki na dodatki mieszkaniowe, wykonane w roku poprzedzającym rok bazowy, w przeliczeniu na jednego mieszkańca gminy, były wyższe od 90% średnich wydatków na dodatki mieszkaniowe wszystkich gmin wiejskich i miejsko-wiejskich, wykonanych w roku poprzedzającym rok bazowy, w przeliczeniu na jednego mieszkańca tych gmin. Szczegółowe zasady obliczania kwoty części równoważącej należnej danej gminie z tego tytułu reguluje art. 21a ust. 3 u.d.j.s.t.

²⁹⁰ W przypadku tych 25% części równoważącej subwencji ogólnej uprawnione do jej otrzymania są gminy wiejskie i miejsko-wiejskie, w których suma dochodów za rok poprzedzający rok bazowy z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz dochodów z podatku rolnego i z podatku leśnego, w przeliczeniu na jednego

kwoty części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin rozdzielane jest według kryterium ich nierównego obciążenia wydatkami, i to wydatkami tylko jednego rodzaju. Chodzi mianowicie wyłącznie o wydatki na dodatki mieszkaniowe, których wysokość nie odzwierciedla rzeczywistego zapotrzebowania wydatkowego gmin²⁹¹. Co więcej, wypłata dodatków mieszkaniowych nie ma konstytutywnych cech zadania własnego gmin²⁹². Natomiast zaledwie 1/4 kwoty części równoważącej subwencji ogólnej jest rozdzielane w celu wyrównania różnicy w potencjale dochodowym gmin, przy czym także w tym przypadku trudno zgodzić się z tym, że wysokość dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku rolnego i z podatku leśnego odzwierciedla rzeczywisty potencjał dochodowy gmin. Kryteria te, w kontekście orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, należy ocenić negatywnie. Nie odzwierciedlają one bowiem w pełni potencjału dochodowego ani zapotrzebowania wydatkowego gmin i powinny być zmienione.

Kryteria podziału części równoważącej subwencji ogólnej pomiędzy powiatami określa art. 23a u.d.j.s.t. W tym przypadku 9% części równoważącej jest rozdzielane pomiędzy powiaty na podstawie kryterium wydatków na rodziny zastępcze, 7% na podstawie kryterium braku w powiecie urzędu pracy, 30% na podstawie kryterium długość dróg powiatowych, kolejne 30% na podstawie kryterium długości dróg wojewódzkich i krajowych oraz pozostałe 24% na podstawie kryterium dochodowego dla powiatów, w których kwota planowanych dochodów na rok budżetowy jest niższa od kwoty planowanych dochodów w roku

mieszkańca gminy, jest niższa od 80% średnich dochodów z tych samych tytułów za rok poprzedzający rok bazowy we wszystkich gminach wiejskich i miejsko-wiejskich, w przeliczeniu na jednego mieszkańca tych gmin. Szczegółowe zasady obliczania kwoty części równoważącej należnej danej gminie z tego tytułu reguluje art. 21a ust. 4 u.d.j.s.t.

²⁹¹ A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 330.

²⁹² T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe...*, s. 241.

bazowym²⁹³. Kryteria te są bardziej zróżnicowane niż w przypadku gmin. Uwzględniają one w większym stopniu rzeczywiste różnice w zapotrzebowaniu wydatkowym pomiędzy poszczególnymi powiatami. Nie odzwierciedlają jednak podstawowych wydatków powiatu, natomiast aż 60% części równoważącej jest dzielona jedynie na podstawie kryterium długości dróg powiatowych, wojewódzkich i krajowych²⁹⁴. Brak wystarczającego nawiązania w kryteriach do potencjału dochodowego może powodować, że dany powiat będzie jednocześnie zobowiązany do dokonywania wpłat, a także będzie ich beneficjentem²⁹⁵.

Art. 21a oraz art. 23a u.d.j.s.t., określające kryteria podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin i powiatów, zostały dodane do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z dniem 1 stycznia 2008 roku²⁹⁶ jako wyraz realizacji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lipca 2006 roku. Co prawda wyrok ten dotyczył samorządu na szczeblu wojewódzkim, ale jak wskazywał projektodawca: „konsekwencją uregulowania sposobu podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw – w drodze ustawowej – jest przyjęcie takiej samej zasady w odniesieniu do podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin i powiatów”²⁹⁷. W pierwotnym brzmieniu ustawy sposób podziału części równoważącej subwencji ogólnej określał Minister Finansów w drodze rozporządzeń, odrębnie dla gmin i powiatów, wydawanych po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek

²⁹³ Szczegółowe zasady obliczania poszczególnych kwot składkowych części równoważącej dla powiatów reguluje art. 23a ust. 2-6 u.d.j.s.t.

²⁹⁴ W. Miemiec, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów...*, s. 114.

²⁹⁵ W. Miemiec, P. Pest, *Normatywne kryteria...*, s. 122.

²⁹⁶ Art. 1 pkt 11 i pkt 14 ustawy z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. Nr 191, poz. 1370 ze zm.).

²⁹⁷ *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego*, Druk Sejmowy nr 1874/V kad., s. 3.

samorządu terytorialnego²⁹⁸. Ustawa określała wytyczne do wydania tych rozporządzeń²⁹⁹. W przypadku gmin Minister Finansów był zobowiązany uwzględnić sytuację finansową tych jednostek samorządu terytorialnego, w szczególności zaś wysokość wydatków związanych z realizacją zadań z zakresu pomocy społecznej, w tym wydatków związanych z wypłatą dodatków mieszkaniowych. Natomiast dla powiatów wytyczne wskazywały na konieczność uwzględnienia wysokości wydatków związanych z realizacją zadań z zakresu pomocy społecznej oraz zróżnicowaniem sieci dróg powiatowych. Praktyka corocznego wydawania rozporządzeń nie sprzyjała stabilności i przewidywalności poziomu dochodów gmin i powiatów. Ustawowe określenie kryterium podziału części równoważącej subwencji ogólnej należy ocenić pozytywnie, jest ono bowiem wyrazem obiektywizacji subwencji ogólnej.

Analiza kryteriów podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw wymaga odrębnego zbadania trzech okresów. Pierwszego od wejścia w życie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, a więc od 2004 roku, do końca 2007 roku, kiedy to kryteria te zostały zmienione na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lipca 2006 roku, drugiego od 2008 do 2014 roku, a więc do

²⁹⁸ Por. dla gmin: rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2004 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin na rok 2005 (Dz. U. Nr 214, poz. 2169), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin na rok 2006 (Dz. U. Nr 194, poz. 1621), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 września 2006 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin na rok 2007 (Dz. U. Nr 169, poz. 1205); dla powiatów: rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2004 r. w sprawie sposobu podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla powiatów na rok 2005 (Dz. U. Nr 214, poz. 2170), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla powiatów na rok 2006 (Dz. U. Nr 194, poz. 1622), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 września 2006 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla powiatów na rok 2007 (Dz. U. Nr 169, poz. 1208).

²⁹⁹ Rozwiązanie to było słusznie krytykowane w literaturze przedmiotu, por. Z. Ofiarski, *Równoważenie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] B. Filipiak (red.), *Współczesne problemy badawcze finansów*, Szczecin 2007, s. 155 i n.

kolejnej zmiany spowodowanej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku oraz trzeciego okresu, począwszy od 2015 roku.

W latach 2004–2007 część regionalna subwencji ogólnej była dzielona między województwa na podstawie kryteriów: stopy bezrobocia (20%), powierzchni dróg wojewódzkich (40%) oraz PKB w województwie (10%). Pozostałe 30% było dzielone na podstawie kryteriów określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów, wydanym po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem sytuacji finansowej województw, a w szczególności wydatków związanych z realizacją zadań z zakresu regionalnych kolejowych przewozów pasażerskich³⁰⁰. Rozwiązanie to było krytykowane w doktrynie prawa finansowego³⁰¹ i zostało uznane przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji RP w wyroku z dnia 25 lipca 2006 roku. Zdaniem Trybunału podział kwoty 30% części regionalnej subwencji ogólnej powinien być określony aktem ustawowym, a nie rozporządzeniem. Trybunał uznał, że rozwiązanie odsyłające do rozporządzenia Ministra Finansów nie miało charakteru systemowego, a ponadto na jego podstawie nie były przewidywalne korzyści, jakie osiągną województwa o niższym potencjale społeczno-ekonomicznym w związku z podziałem środków z wpłat wyrównawczych. Wyrok ten skutkował koniecznością nowelizacji analizowanej ustawy, dokonanej ustawą z dnia 7 września 2007 roku o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego

³⁰⁰ Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2004 r. w sprawie podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw na rok 2005 (Dz. U. Nr 214, poz. 2171), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw na rok 2006 (Dz. U. Nr 194, poz. 1623), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 2006 r. w sprawie podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw na rok 2007 (Dz. U. Nr 169, poz. 1206).

³⁰¹ Z. Ofiarski, *Konstrukcja prawna części regionalnej subwencji ogólnej*, [w:] A. Szewczuk (red.), *Polska samorządność w integrującej się Europie*, Szczecin 2004, s. 379–380.

transportu zbiorowego³⁰². Nowelizacja ta dotyczyła również części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin i powiatów, co zostało omówione wyżej.

W drugim okresie, obejmującym lata 2008–2014, ustawowe kryteria podziału 70% części regionalnej subwencji ogólnej zostały utrzymane, natomiast na skutek wskazanej wyżej nowelizacji, został zmieniony sposób podziału pozostałych 30%. Do ustawy wprowadzono dwa nowe kryteria: 15% części regionalnej subwencji ogólnej było dzielone na podstawie kryterium wysokości wydatków na regionalne kolejowe przewozy pasażerskie oraz 15% było dzielone na podstawie kryterium planowanych dochodów z tytułu części wyrównawczej i kwot wchodzących w skład części regionalnej subwencji ogólnej. Regulacja części regionalnej subwencji ogólnej dla województw w zakresie, w jakim znosiła możliwość swobodnego kształtowania polityki finansowej samorządu terytorialnego w celu realizacji zadań własnych, została uznana za niezgodną z art. 167 ust. 1 i 3 w związku z art. 166 ust. 1 Konstytucji RP oraz w związku z art. 9 ust. 5 EKSL w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku. Spowodowało to konieczność dokonania kolejnej nowelizacji ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego³⁰³.

Począwszy od 1 stycznia 2015 roku, kryteria podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw są określone w art. 70b u.d.j.s.t. Część regionalną otrzymują tylko te województwa, w których dochody podatkowe powiększone o część wyrównawczą subwencji ogólnej, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, są niższe od 125% wskaźnika Ww. Ta nowa regulacja w konstrukcji prawnej części regionalnej subwencji ogólnej ma zapewnić, że nie będzie województw będących jednocześnie płatnikami i beneficjentami wpłat wyrównawczych. Ustawa nie przewiduje jednak analogicznej regulacji na poziomie gmin i powiatów. Podział

³⁰² Dz. U. Nr 191, poz. 1370 ze zm.

³⁰³ Art. 1 pkt 9 ustawy z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1574).

tej części subwencji ogólnej następuje na podstawie dwóch kryteriów: stopy bezrobocia (52% części regionalnej) oraz dochodów podatkowych (48% części regionalnej)³⁰⁴. Oceniając regulację tymczasową z punktu widzenia realizacji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 marca 2014 roku, należy stwierdzić, że nie jest ona wystarczająca. Nowelizacja wprowadza próg ostrożnościowy określający maksymalny poziom wpłat wyrównawczych. Nadal jednak województwa zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych są określane jedynie na podstawie kryterium dochodów podatkowych, a beneficjenci części regionalnej subwencji ogólnej na podstawie kryteriów stopy bezrobocia i dochodów podatkowych. Kryteria te nie są jednolite dla ustalania płatników i beneficjentów części regionalnej subwencji ogólnej oraz nie odzwierciedlają w pełni potencjału dochodowego i potrzeb wydatkowych województw³⁰⁵. Regulacja tymczasowa nie spełnia oczekiwań wyrażanych zarówno przez samorządy województw, jak i doktrynę prawa finansowego³⁰⁶.

4. Część oświatowa subwencji ogólnej

Część oświatowa subwencji ogólnej jest uregulowana w art. 27 i art. 28 u.d.j.s.t. Ta część subwencji ogólnej przysługuje jednostkom samorządu terytorialnego wszystkich szczebli i pochodzi w całości z budżetu państwa. Jak było już wskazywane, sama nazwa „oświatowa” nie oznacza, że środki otrzymane w ramach tej części subwencji ogólnej muszą być wydatkowane na finansowanie zadań oświatowych.

Wysokość części oświatowej dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego ustala corocznie ustawa budżetowa, przy czym globalna kwota tej części subwencji ogólnej nie może być mniejsza niż przyjęta

³⁰⁴ Szczegółowe zasady obliczania obu kwot składkowych części regionalnej reguluje art. 70b ust. 4 i 6 u.d.j.s.t.

³⁰⁵ W. Miemieć, P. Pest, *Wyrównywanie poziome...*, s. 385.

³⁰⁶ Por. H. Izdebski, *Opinia...*, s. 1 i n.

w ustawie budżetowej w roku bazowym (roku poprzedzającym rok budżetowy), skorygowanej o kwotę innych wydatków z tytułu zmiany realizowanych zadań oświatowych. Przy zachowaniu dwuetapowego modelu obliczania części oświatowej subwencji ogólnej obowiązująca ustawa odeszła zatem od metody parytetu, który funkcjonował na gruncie ustawy o finansowaniu gmin oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Ustalana w pierwszym etapie globalna kwota części oświatowej nie jest zrelatywizowana do wysokości dochodów budżetu państwa lub wpływów z określonego podatku. Jedynym zastrzeżeniem jest to, że globalna kwota części oświatowej nie może być niższa niż kwota przyjęta w poprzednim roku budżetowym. Wadę takiej regulacji i odejścia od metody parytetu dla określenia globalnej kwoty subwencji ogólnej obrazują prace nad ustawą budżetową na 2014 rok. W projekcie ustawy budżetowej na rok 2014 w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, w rozdz. 75801 – Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego zaplanowano kwotę 39 499 597 tys. zł. Była to kwota niższa w stosunku do kwoty subwencji oświatowej określonej na 2013 rok o 9598 tys. zł, tj. 0,02%. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy budżetowej na rok 2014, zmniejszenie – w stosunku do 2013 roku – planowanej na 2014 rok kwoty części oświatowej było związane z przekazaniem przez jednostki samorządu terytorialnego, w drodze porozumienia, dwóch szkół artystycznych do prowadzenia przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego oraz z wnioskami marszałka województwa śląskiego o włączenie Kolegium Nauczycielskiego w Gliwicach do Politechniki Śląskiej i marszałka województwa wielkopolskiego o włączenie Nauczycielskiego Kolegium Języków Obcych w Lesznie do Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Jana Amosa Komeńskiego w Lesznie. Oznaczało to, że w 2014 roku, po raz pierwszy od 2003 roku, globalna wysokość części oświatowej subwencji ogólnej była niższa

niż w roku poprzednim³⁰⁷. Likwidacja parytetu części oświatowej subwencji ogólnej, który obowiązywał na gruncie ustawy o finansowaniu gmin oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, spowodowała, że określenie globalnej kwoty tej części subwencji ogólnej zostało uzależnione od decyzji politycznych organów administracji rządowej.

Drugim etapem dwuetapowego modelu obliczania części oświatowej subwencji ogólnej jest podział kwoty globalnej pomiędzy poszczególne jednostki na zasadach określonych w art. 28 u.d.j.s.t.³⁰⁸ Przed podziałem kwoty odlicza się jednak 0,4% na rezerwę tej części subwencji ogólnej. Następnie pozostałą część dzieli się pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego, biorąc pod uwagę zakres realizowanych przez te jednostki zadań oświatowych³⁰⁹. Podziału dokonuje minister właściwy do spraw oświaty i wychowania na podstawie kryteriów zawartych w rozporządzeniu wydanym przez tego ministra po zasięgnięciu opinii Ministra Finansów oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa

³⁰⁷ Z. Szpringer, *Opinia w sprawie zgodności z Konstytucją RP projektu ustawy budżetowej na rok 2014 w zakresie wydatków w części 82 dział 758 rozdział 75801 – Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego*, Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu 2014, nr 1, s. 325–326.

³⁰⁸ Przepis ten był wielokrotnie nowelizowany: ustawą z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. Nr 191, poz. 1370 ze zm.), ustawą z dnia 19 marca 2009 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 56, poz. 458 ze zm.), ustawą z dnia 15 kwietnia 2011 r. o systemie informacji oświatowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2017, poz. 2159 ze zm.), ustawą z dnia 2 marca 2012 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 354), ustawą z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1985), ustawą z dnia 21 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy o systemie informacji oświatowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 949) oraz ustawą z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U., poz. 2203).

³⁰⁹ Z wyłączeniem zadań związanych z dowozem uczniów oraz zapewnieniem kształcenia, wychowania i opieki uczniom, którzy kończą 5 lat lub mniej w roku bazowym, w przedszkolach, oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych i innych formach wychowania przedszkolnego, niezwiązanych z wychowaniem i kształceniem specjalnym albo zajęciami rewalidacyjno-wychowawczymi.

o dochodach jednostek samorządu terytorialnego określa przy tym wytyczne do wydania tego aktu. Rozwiązanie takie budzi wątpliwości co do wymogu obiektywizacji subwencji ogólnej. Minister właściwy do spraw oświaty i wychowania w wydanym rozporządzeniu musi uwzględnić w szczególności: 1) typy i rodzaje szkół i placówek prowadzonych przez te jednostki, 2) stopnie awansu zawodowego nauczycieli, 3) liczbę uczniów w szkołach i placówkach, 4) liczbę dzieci, które ukończyły 6 lat lub więcej w roku bazowym, objętych wychowaniem przedszkolnym w przedszkolach, oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych i innych formach wychowania przedszkolnego, 5) zróżnicowanie kwot ustalanych na dzieci objęte wychowaniem przedszkolnym i dzieci realizujące obowiązek szkolny i obowiązek nauki z uwzględnieniem wyższej kwoty na dziecko objęte wychowaniem przedszkolnym w przedszkolach oraz wyższej kwoty w przedszkolach, oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych i innych formach wychowania przedszkolnego zlokalizowanych na terenach wiejskich i w miastach do 5000 mieszkańców, 6) liczbę uczniów, którzy zdali odpowiednio egzamin maturalny lub egzamin potwierdzający kwalifikacje w zawodzie w liceach ogólnokształcących dla dorosłych, szkołach policealnych oraz w szkołach lub placówkach prowadzących kwalifikacyjne kursy zawodowe³¹⁰, a od 1 stycznia 2019 roku dodatkowo: 7) zróżnicowanie kwot ustalanych na uczniów objętych kształceniem zawodowym w zależności od prognozowanej nadwyżki lub deficytu zapotrzebowania na pracowników w danym zawodzie na wojewódzkim rynku pracy w stosunku do liczby kandydatów chętnych do podjęcia pracy³¹¹.

Na podstawie delegacji ustawowej minister właściwy do spraw oświaty i wychowania wydaje corocznie nowe rozporządzenie określające

³¹⁰ Dodane z dniem 1 stycznia 2018 roku przez art. 81 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U., poz. 2203).

³¹¹ Dodane z dniem 1 stycznia 2019 roku przez art. 81 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U., poz. 2203).

sposób podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w danym roku. Rozporządzenie regulujące sposób podziału części oświatowej w 2018 roku³¹² w § 2 wskazuje szerszy od ustawowego katalog kryteriów branych pod uwagę przy podziale części oświatowej subwencji ogólnej³¹³. Jak się słusznie wskazuje w literaturze przedmiotu, jest to związane z faktem, że wytyczne ustawowe jedynie przykładowo wymieniają kryteria, które minister właściwy do spraw

³¹² Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2018 (Dz. U., poz. 2395).

³¹³ Zgodnie z tym przepisem podział części oświatowej jest dokonywany w szczególności z uwzględnieniem: 1) finansowania wydatków bieżących (w tym wynagrodzeń pracowników wraz z pochodnymi) szkół i placówek, o których mowa w § 1 ust. 2 pkt 1 i 2 rozporządzenia, prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego; 2) dotowania publicznych oraz niepublicznych szkół i placówek, o których mowa w § 1 ust. 2 pkt 1 i 2 rozporządzenia, prowadzonych przez osoby prawne inne niż jednostki samorządu terytorialnego oraz przez osoby fizyczne; 3) finansowania zadań z zakresu dokształcania i doskonalenia zawodowego nauczycieli, z uwzględnieniem doradztwa metodycznego, o którym mowa w art. 70a ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1189 ze zm.); 4) finansowania wydatków związanych z indywidualnym nauczaniem; 5) dofinansowania wydatków związanych z wypłacaniem odpraw nauczycielom na podstawie art. 20 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela oraz art. 225 i art. 226 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo oświatowe (Dz. U. z 2017 r., poz. 949 ze zm.), a także udzielaniem nauczycielom urlopow dla poratowania zdrowia; 6) dofinansowania kształcenia uczniów niebędących obywatelami polskimi; 7) finansowania dodatków i premii dla opiekunów praktyk zawodowych; 8) finansowania wczesnego wspomaganie rozwoju dzieci, o których mowa w art. 127 ust. 5 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 996 ze zm.) oraz art. 313 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo oświatowe (Dz. U. z 2017 r., poz. 949 ze zm.); 9) finansowania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych dla nauczycieli będących emerytami i rencistami; 10) finansowania wynagrodzeń nauczycieli biorących udział w przeprowadzaniu części ustnej egzaminu maturalnego; 11) finansowania kosztów prac komisji egzaminacyjnych powoływanych przez jednostki samorządu terytorialnego w związku z awansem zawodowym nauczycieli; 12) finansowania zadań związanych z zorganizowaniem i przygotowaniem pomieszczeń gabinetów profilaktyki zdrowotnej i pomocy przedlekarskiej, zgodnie z wymaganiami określonymi w rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 26 czerwca 2012 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą (Dz. U. poz. 739); 13) finansowania zadań związanych z doradztwem zawodowym.

oświaty i wychowania musi uwzględnić w wydanym rozporządzeniu, na co wskazuje sformułowanie: „w szczególności” w art. 28 ust. 6 u.d.j.s.t. Z jednej strony zapewnia to pewną elastyczność i możliwość corocznych modyfikacji zasad podziału części oświatowej, z drugiej jednak budzi wątpliwości konstytucyjne w zakresie wyrażonej w art. 165 Konstytucji RP zasady samodzielności samorządu terytorialnego oraz w art. 167 ust. 3 Konstytucji RP zasady ustawowego określenia źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego³¹⁴. Jednak w wyroku z dnia 18 września 2006 roku³¹⁵ Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 28 ust. 6 u.d.j.s.t.³¹⁶, określający delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania do określenia w drodze rozporządzenia sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej, jest zgodny z art. 2, art. 9, art. 70, art. 92 ust. 1, art. 165, art. 166 ust. 1 i art. 167 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 3 ust. 1 oraz art. 9 ust. 1 i 2 EKSL.

Część oświatowa jest ustalana na podstawie liczby uczniów uczęszczających do szkół i liczby placówek oświatowych prowadzonych przez daną jednostkę. Liczby te są jednak korygowane współczynnikami przeliczeniowymi uwzględniającymi kategorie uczniów, typy i rodzaje szkół oraz kwalifikacje nauczycieli³¹⁷. Można zatem stwierdzić, że kryteria podziału części oświatowej pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego są związane z zapotrzebowaniem wydatkowym tych jednostek w zakresie realizacji zadań oświatowych, wyliczonym przede

³¹⁴ A. Niezgoda, *Podział zasobów...*, s. 350-352.

³¹⁵ K 27/05, OTK 2006, nr 8A, poz. 105.

³¹⁶ W obowiązującym w czasie orzekania stanie prawnym przepis ten miał następującą treść: minister właściwy do spraw oświaty i wychowania, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego, określa, w drodze rozporządzenia, sposób podziału części oświatowej subwencji ogólnej między poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem w szczególności typów i rodzajów szkół i placówek prowadzonych przez te jednostki, stopni awansu zawodowego nauczycieli oraz liczby uczniów w tych szkołach i placówkach.

³¹⁷ W. Miemieć, [w:] W. Miemieć, K. Sawicka, M. Miemieć, *Prawo finansów...*, s. 116-117.

wszystkim na podstawie liczby uczniów. Rozwiązanie to jest jednak wadliwe, bowiem dominującą rolę w kosztach funkcjonowania szkół i placówek oświatowych pełnią pensje nauczycielskie. Wysokość części oświatowej należnej danej jednostce wyliczana jest przede wszystkim według liczby uczniów, podczas gdy rzeczywiste zapotrzebowanie wydatkowe determinuje liczba nauczycieli³¹⁸. Należy zauważyć również, że rozporządzenia w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego są wydawane w drugiej połowie grudnia³¹⁹, co utrudnia jednostkom samorządu terytorialnego możliwość racjonalnego planowania finansowego³²⁰. Ostatecznie o podziale części oświatowej pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego decydują zawarte w załączniku do rozporządzenia algorytmy, które nawet przedstawiciele nauk ekonomicznych uważają za zbyt skomplikowane³²¹. Nie jest to rozwiązanie w pełni zobiektywizowane³²², chociaż w literaturze przedmiotu wskazuje się – co budzi jednak wątpliwości i z czym nie można się w pełni zgodzić – że ze względu na częste zmiany w systemie oświaty nie byłoby możliwe określenie tego algorytmu w ustawie³²³.

Przedstawienie i zbadanie kryteriów podziału części oświatowej subwencji ogólnej prowadzi do wniosku, że również i ta część pełni w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego funkcję wyrównawczą, polegającą na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Jednak uzupełnianie to nie następuje w tym przypadku ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy

³¹⁸ A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 228.

³¹⁹ Najwcześniej: na rok 2015 i 2018 – 15 grudnia, a najpóźniej na rok 2005 – 28 grudnia.

³²⁰ Z. Ofiarski, M. Ofiarska, *Kryteria oraz formy...*, s. 56.

³²¹ A. Sekuła, *System subwencjonowania...*, s. 168; tak też: T. Sowiński, *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, [w:] W. Miemiec (red.), *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Warszawa 2015, s. 235.

³²² W. Miemiec, *Transfery środków...*, s. 64.

³²³ E. Kornberger-Sokołowska, *Finanse jednostek...*, s. 115.

bądź nierównomierne obciążenie wydatkami jednostek na terenie kraju, jak to ma miejsce w przypadku części wyrównawczej i równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej, ale ze względu na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego środków publicznych na finansowanie realizacji zadań własnych z zakresu oświaty. W związku z tym funkcję tę w literaturze przedmiotu nazywa się również funkcją finansowania zadań³²⁴. Konieczność finansowania zadań oświatowych z budżetu państwa wynika z przekazania tych zadań, jako zadań własnych, jednostkom samorządu terytorialnego, przy niewystarczającym do ich realizacji poziomie dochodów własnych. W literaturze przedmiotu uzasadnia się to również ogólnopaństwowym, a nie lokalnym charakterem zadań oświatowych³²⁵. Należy przy tym podkreślić, że ze względu na ogólną naturę subwencji, wysokość zapotrzebowania finansowego jest mierzona zgodnie z kryteriami nawiązującymi do realizacji przez samorząd terytorialny zadań oświatowych, lecz samo wydatkowanie środków publicznych otrzymanych w ramach tej części subwencji ogólnej może nastąpić na dowolny cel.

Na zakończenie rozważań o części oświatowej subwencji ogólnej warto wrócić jeszcze do zasygnalizowanego problemu rezerwy tej części. Dysponuje nią Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Podział rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej następuje nie później niż do dnia 30 listopada każdego roku. Minister Finansów przekazuje również poszczególnym jednostkom środki z rezerwy. Ustawa nie wskazuje jednak kryteriów podziału tej rezerwy, co należy ocenić negatywnie. Ten element części oświatowej należy uznać za niezobiektywizowany. Jest to przykład kompetencji do uznaniowego

³²⁴ *Eadem, Zasada adekwatności...*, s. 125.

³²⁵ A. Borodo, *System finansowy samorządu terytorialnego w Polsce*, Toruń 2011, s. 137.

podziału rezerwy, co ogranicza samodzielność jednostek samorządu terytorialnego³²⁶.

5. Część rekompensująca subwencji ogólnej

Jak było już wykazywane w rozdziale IV, w obowiązującej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego ustawodawca zrezygnował z części rekompensującej subwencji ogólnej³²⁷. Mechanizm oparty na konstrukcji prawnej części rekompensującej został zachowany jedynie w przypadku zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, uregulowanego w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw³²⁸. Zgodnie z art. 10 ust. 5 tej ustawy gmina, która w danym roku podatkowym nie uzyskała dochodów na skutek wskazanego wyżej zwolnienia, otrzymuje w następnym roku z budżetu państwa część rekompensującą subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego ze tego zwolnienia, w wysokości zwolnienia.

Część rekompensująca subwencji ogólnej, podobnie jak to miało miejsce na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, i jak wskazuje sama jej nazwa, pełni funkcję rekompensującą, polegającą na refundowaniu jednostkom

³²⁶ W. Miemiec, [w:] W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów...*, s. 116.

³²⁷ Poza systemem rekompensaty utraconych dochodów z wykorzystaniem konstrukcji prawnej subwencji ogólnej, obecnie funkcjonują także inne metody rekompensowania gminom utraconych dochodów z tytułu ustawowych zwolnień w podatkach i opłatach lokalnych, por. Z. Ofiarski, *Zasady refundacji dochodów gmin utraconych z tytułu ustawowych ulg w podatkach i opłatach lokalnych – wybrane aspekty prawne*, [w:] L. Patrzalek (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, Poznań–Wrocław 2007, s. 183 i n.; W. Miemiec, P. Pest, *Rekompensowanie gminom...*, s. 33-35.

³²⁸ Dz. U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.

samorządu terytorialnego z budżetu państwa utraconych dochodów, powstałych na skutek ustawowych ulg i zwolnień w konstrukcji podatków i opłat stanowiących dochody własne tych jednostek. Część rekompensująca została oparta na jednoetapowym modelu obliczania subwencji, a jej globalną kwotę określa corocznie ustawa budżetowa jako sumę kwot dla poszczególnych gmin. Na ministra właściwego do spraw gospodarki nałożono przy tym obowiązek corocznego określania, w drodze rozporządzenia, wykazu gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok poprzedni³²⁹. Ustawa z dnia 2 października 2003 roku zawiera również delegację dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia m.in. sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej. Wydane na tej podstawie rozporządzenie³³⁰ wskazuje w § 2, że kwotę części rekompensującej subwencji ogólnej ustala się w wysokości równowartości ubytku dochodów wynikających ze zwolnienia podatku od nieruchomości. Ubytek ten jest wykazywany we wnioskach gmin, których wzór stanowi załącznik do rozporządzenia. Rozwiązanie to należy uznać za nie w pełni zbiektywizowane, bowiem stosowny przepis dotyczący zasad obliczania wysokości należnej danej gminie części rekompensującej powinien być umieszczony w ustawie, a nie w rozporządzeniu. Z drugiej jednak strony ustawa wskazuje, że gmina otrzymuje zwrot całości dochodów utraconych na skutek zwolnienia. Na tej podstawie sam tryb określania wysokości należnej części rekompensującej należy ocenić pozytywnie.

³²⁹ Por. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 22 listopada 2017 r. w sprawie wykazu gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok 2016 (Dz. U., poz. 2156).

³³⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 kwietnia 2004 r. w sprawie sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. Nr 65, poz. 599 ze zm.).

6. Rezerwa subwencji ogólnej

Art. 26 u.d.j.s.t. reguluje rezerwę subwencji ogólnej³³¹. Zgodnie z tym przepisem w budżecie państwa tworzy się rezerwę subwencji ogólnej z przeznaczeniem na dofinansowanie:

- 1) inwestycji na drogach publicznych powiatowych i wojewódzkich oraz na drogach powiatowych, wojewódzkich i krajowych w granicach miast na prawach powiatu,
- 2) utrzymania rzecznych przepraw promowych o średnim natężeniu ruchu w skali roku powyżej 2000 pojazdów na dobę, wskazanych przez ministra właściwego do spraw transportu – w kwocie nie mniejszej niż w roku bazowym,
- 3) remontu, utrzymania, ochrony i zarządzania drogami krajowymi i wojewódzkimi w granicach miast na prawach powiatu.

Konstrukcja ta przypomina część drogową subwencji ogólnej dla powiatów i województw na gruncie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Ze względu na jej wydzielenie w budżecie państwa, niezależnie od kwot wydzielonych na finansowanie innych części subwencji ogólnej, należy ją uznać za odrębną część subwencji ogólnej³³². Rezerwa subwencji ogólnej pełni w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego funkcję wyrównawczą, polegającą na uzupełnianiu dochodów własnych tych jednostek ze względu na konieczność zapewnienia im środków publicznych na finansowanie realizacji określonych zadań. Jednak funkcja ta powinna być wyrażona, jak to jest w przypadku części oświatowej, w kryteriach podziału subwencji

³³¹ Obowiązujące brzmienie tego przepisu zostało wprowadzone ustawą z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. Nr 191, poz. 1370 ze zm.). W pierwotnym brzmieniu ustawy elementem rezerwy subwencji ogólnej było również 2% planowanych części wyrównawczych subwencji ogólnej. Problematyka ta została omówiona przy analizie części wyrównawczej subwencji ogólnej.

³³² A. Niezgodna, *Podział zasobów...*, s. 339.

pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, a nie w ustawowym wskazaniu przeznaczenia środków. Sposób sformułowania art. 26 u.d.j.s.t. wskazuje *de facto* na celowy charakter rezerwy subwencji ogólnej. Z drugiej jednak strony w literaturze przedmiotu podkreśla się, że ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ani jakiegokolwiek inny akt prawny, nie nakłada na jednostki samorządu, otrzymujące środki publiczne z tytułu podziału rezerwy subwencji, obowiązku rozliczenia się z ich otrzymania, a także zwrotu w razie wykorzystania niezgodnie z przeznaczeniem³³³. Na tej podstawie wskazuje się, że w takim przypadku użytego przez ustawodawcę sformułowania o przeznaczeniu rezerwy nie należy traktować dosłownie jako nałożonego na gminy, powiaty i województwa zakazu przeznaczania otrzymanych środków na inne cele niż wskazane w ustawie. Trzeba przyjąć, że określa ono jedynie obowiązujące Ministra Finansów zasady podziału środków między jednostki samorządu terytorialnego³³⁴. Niezależnie zatem od uznania bądź nie celowego charakteru rezerwy subwencji ogólnej uregulowanej w art. 26 u.d.j.s.t. sposób sformułowania tego przepisu należy ocenić negatywnie.

Rezerwa subwencji ogólnej wykorzystuje dwuetapowy model obliczania subwencji. Wysokość rezerwy określa corocznie ustawa budżetowa. Zgodnie z art. 26 ust. 3 u.d.j.s.t. globalna kwota rezerwy nie może być jednak mniejsza niż ustalona w ustawie budżetowej na rok bazowy. Wyjątkiem jest sytuacja zmiany zakresu zadań realizowanych ze środków przewidzianych w rezerwie. Rezerwa pochodzi w całości ze środków budżetu państwa. Rezerwą subwencji ogólnej dysponuje Minister Finansów w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw transportu, po

³³³ Należy jednak zwrócić uwagę na treść art. 82 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2226 ze zm.), zgodnie z którym kto naraża finanse publiczne na uszczuplenie poprzez nienależną wypłatę, pobranie lub niezgodnie z przeznaczeniem wykorzystanie dotacji lub subwencji, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

³³⁴ A. Niezgoda, *Subwencja ogólna jako dochód jednostek samorządu terytorialnego...*, s. 351.

zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa nie wskazuje jednak żadnych kryteriów, na podstawie których Minister Finansów ma dokonywać podziału rezerwy, co przesądza o tym, że nie może być ona uznana za zobiektywizowaną. Tak ukształtowana konstrukcja prawna rezerwy subwencji ogólnej jest słusznie krytykowana w literaturze przedmiotu³³⁵.

Obok rezerwy ogólnej uregulowanej w art. 26 u.d.j.s.t., na gruncie analizowanej ustawy funkcjonuje także druga rezerwa, unormowana w art. 36 ust. 4 u.d.j.s.t. Jest ona tworzona z kwot uzyskanych nienależnie przez jednostki samorządu terytorialnego z tytułu części wyrównawczej lub równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej, które podlegają zwrotowi do budżetu państwa. Rezerwą tą dysponuje Minister Finansów, przy czym w pierwotnym brzmieniu ustawy przyznawała ona dyskrecyjną władzę Ministrowi Finansów co do podziału rezerwy. Brak ustawowo określonych kryteriów dysponowania rezerwą został uznany za niezgodny z 167 ust. 3 Konstytucją RP przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 roku. Nowelizacja, będąca skutkiem tego wyroku³³⁶, wprowadziła do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego art. 36a, regulujący przeznaczenie rezerwy subwencji ogólnej. Kryteriami podziału rezerwy subwencji ogólnej uregulowanej w art. 36 ust. 4 u.d.j.s.t. są zarówno potencjał dochodowy (art. 36a ust. 1 pkt 1 i 3 u.d.j.s.t.), jak i zapotrzebowanie wydatkowe (art. 36a ust. 1 pkt 2 u.d.j.s.t.). Po nowelizacji konstrukcja prawna tej części rezerwy zasługuje na pozytywną ocenę, jest ona bowiem w pełni zobiektywizowana.

³³⁵ Por. Z. Ofiarski, *Normatywny model źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego a ograniczenia wynikające z sytuacji sektora finansów publicznych w Polsce*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu* 2010, nr 141, s. 217.

³³⁶ Ustawa z dnia 13 grudnia 2013 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1609).

7. Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

Zgodnie z obowiązującą ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego jednostkom wszystkich szczebli przysługuje część wyrównawcza oraz część oświatowa subwencji ogólnej, część równoważąca – gminom i powiatom, a część regionalna województwom. Dodatkowo ustawa wprowadza niezwiązaną z innymi częściami rezerwę subwencji ogólnej, która może być uznana za odrębną część subwencji ogólnej. Poza przepisami ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego została uregulowana część rekompensująca subwencji ogólnej.

W stosunku do wcześniejszych ustaw regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego obowiązująca ustawa odchodzi od określenia globalnej kwoty subwencji ogólnej lub jej poszczególnych części metodą parytetu. Ustawa obowiązująca od 2004 roku rozszerza również system wyrównywania poziomego, realizowany poprzez wpłaty wyrównawcze i część równoważącą (regionalną) subwencji ogólnej na powiaty i województwa. Pozostałe części subwencji ogólnej są wyrazem wyrównywania pionowego. Kolejną istotną zmianą jest rezygnacja z funkcji rekompensującej subwencji ogólnej, która w obowiązującym stanie prawnym została znacząco ograniczona i, jak już była o tym mowa, jest uregulowana poza ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Zasadniczą funkcją subwencji ogólnej na gruncie analizowanej ustawy jest funkcja wyrównawcza. Polega ona na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego i jest związana z finansowaniem zadań własnych. W konstrukcji prawnej subwencji ogólnej części wyrównawcza oraz równoważąca (regionalna) uzupełniają dochody własne ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy lub nierównomierne obciążenie wydatkami, natomiast część oświatowa oraz

rezerwa subwencji ogólnej uzupełniają dochody własne ze względu na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego środków publicznych na finansowanie realizacji określonych zadań własnych.

W przypadku części wyrównawczej oraz równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej kryteriami podziału tych części pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego są przede wszystkim potencjał dochodowy, wyrażony we wskaźniku dochodów podatkowych, a także – w mniejszym zakresie – zapotrzebowanie wydatkowe. Również te dwa kryteria decydują o powstaniu dla danej jednostki obowiązku dokonywania wpłat wyrównawczych oraz ich wysokości. Kryterium dochodów podatkowych, pomimo wskazywanych mankamentów dotyczących niewłączenia do nich na poziomie gminnym wpływów z podatku od spadków i darowizn oraz opłat lokalnych (poza opłatą skarbową i opłatą eksploatacyjną), a także bazowania na danych sprzed dwóch lat, należy co do zasady ocenić pozytywnie. Potencjał dochodowy danej jednostki powinien być oceniany właśnie na podstawie dochodów z tytułu danin publicznoprawnych. Kryterium to nie powinno uwzględniać dochodów z majątku, wpłat od jednostek organizacyjnych i samorządowych osób prawnych oraz pozostałych dochodów samorządu terytorialnego. Większe wątpliwości budzi natomiast kryterium zapotrzebowania wydatkowego. Jest ono mierzone na podstawie liczby mieszkańców danej jednostki oraz poziomu wybranych wydatków. Kryterium liczby mieszkańców nie uwzględnia specyfiki najmniejszych i największych gmin, a także sytuacji gmin uzdrowiskowych czy nadmorskich. Konieczność rezygnacji z rzeczywistej liczby mieszkańców na rzecz liczby przeliczeniowej, a więc powrót do mechanizmu funkcjonującego na gruncie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania, ustawy o finansowaniu gmin oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003, wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Zmiana kryterium ludnościowego ma pozwolić na uwzględnienie specyfiki dużych miast czy sezonowego przyływu

ludności w miejscowościach atrakcyjnych turystycznie lub leczniczo. Ponadto kryterium to bazuje na danych sprzed dwóch lat w stosunku do roku budżetowego. Natomiast kryterium poziomu wybranych wydatków decyduje w dużej mierze o podziale części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej. Wydatki te zostały jednak wybrane selektywnie i nie odzwierciedlają rzeczywistego zapotrzebowania wydatkowego danej jednostki. Najbardziej jaskrawy jest przykład gmin, w których o podziale 75% części równoważącej decyduje poziom wydatków na dodatki mieszkaniowe. Mając powyższe na uwadze, należy postulować *de lege ferenda* zmianę kryteriów określania zapotrzebowania wydatkowego jednostek samorządu terytorialnego poprzez uwzględnienie szerszego katalogu wydatków.

W przypadku konstrukcji prawnej części wyrównawczej subwencji ogólnej obowiązująca ustawa posługuje się jednoetapowym modelem obliczania subwencji. W konstrukcji prawnej części równoważącej (regionalnej) jest to model dwuetapowy, który pozwala na zachowanie zgodności z Konstytucją RP mechanizmu wpłat wyrównawczych i pochodzącej z nich części subwencji ogólnej. W pierwszym etapie wybrane na podstawie ustawowo określonych kryteriów jednostki samorządu terytorialnego dokonują wpłat wyrównawczych do budżetu państwa. Natomiast w drugim etapie wpłaty te, jako wydatek budżetu państwa, są przekazywane jednostkom samorządu terytorialnego w prawnej formie części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej. Dwuetapowym modelem obliczania subwencji ustawodawca posłużył się również w przypadku części oświatowej oraz rezerwy subwencji ogólnej. Ich globalne kwoty są najpierw określone w ustawie budżetowej, a następnie dzielone pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego. Część rekompensująca oparta jest na modelu jednoetapowym.

Oceniając obiektywizację subwencji ogólnej na gruncie obowiązującej ustawy, można zauważyć, że części wyrównawcza i równoważąca (regionalna) są w pełni zobiektywizowane. Kryteria określające sposób

podziału tych części subwencji ogólnej, a także kryteria dokonywania wpłat wyrównawczych, są uregulowane ustawowo. W pierwotnym brzmieniu ustawy kryteria podziału części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej były regulowane w drodze rozporządzenia, co zostało jednak zmienione z dniem 1 stycznia 2008 roku na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lipca 2006 roku. Pewne wątpliwości pod względem obiektywizacji budzi natomiast część oświatowa subwencji ogólnej. Po pierwsze, zasady jej podziału pomiędzy jednostki samorządu terytorialnego są corocznie określane w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania, w praktyce zaś wynikają ze skomplikowanych algorytmów stanowiących załączniki do tych rozporządzeń. Po drugie, rezerwę części oświatowej subwencji ogólnej dysponuje Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa nie wskazuje jednak żadnych kryteriów, na podstawie których Minister Finansów ma dokonywać tego podziału. Budzi to uzasadnione wątpliwości pod względem obiektywizacji tej części subwencji ogólnej. Podobne rozwiązanie zostało zastosowane w przypadku rezerwy subwencji ogólnej, które również należy ocenić negatywnie. Natomiast w przypadku części rekompensującej sposób jej podziału jest określony w rozporządzeniu, ale wysokość rekompensaty wynika bezpośrednio z wniosków gmin, co pozwala na zaaprobowanie tego mechanizmu.

Konstrukcję prawną subwencji ogólnej w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego przedstawia tabela 5.

Tabela 5. Subwencja ogólna w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

	Funkcja	Metoda finansowania	Model obliczania subwencji	Kryteria podziału pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego	Obiektywizacja
Część wyrównawcza – kwota podstawowa	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Jednoetapowy	Potencjał dochodowy. Zapotrzebowanie wydatkowe	Tak
Część wyrównawcza – kwota uzupełniająca	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Jednoetapowy	Potencjał dochodowy. Zapotrzebowanie wydatkowe	Tak
Część równoważąca (regionalna)	Wyrównawcza	Wyrównywanie poziome	Dwuetaapowy	Potencjał dochodowy. Zapotrzebowanie wydatkowe	Tak
Część oświatowa	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Dwuetaapowy	Zapotrzebowanie wydatkowe	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu, rezerwa dysponuje Minister Finansów)
Część rekompensująca (uregulowana w odrębnej ustawie)	Rekompensująca	Wyrównywanie pionowe	Jednoetapowy	Wysokość utraconych dochodów	Nie w pełni (kryteria podziału określone w rozporządzeniu)
Rezerwa subwencji ogólnej (art. 26 u.d.j.s.t.)	Wyrównawcza	Wyrównywanie pionowe	Dwuetaapowy	Brak	Brak (rezerwa dysponuje Minister Finansów)

Źródło: opracowanie własne

Zakończenie

Konstrukcja prawna subwencji ogólnej, począwszy od jej wprowadzenia do systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego w 1991 roku, ewoluowała. Najważniejsze poczynione w pracy ustalenia można podsumować w punktach.

1. Istotą subwencji ogólnej w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego jest funkcja wyrównawcza, polegająca na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego, umożliwiając realizację zadań własnych na poziomie co najmniej minimalnych standardów we wszystkich jednostkach na terenie kraju.
2. Subwencja ogólna jest zawiązana z dochodami własnymi (przez ich uzupełnianie) i zadaniami własnymi (przez ich finansowanie), co jest istotną różnicą konstrukcyjną między subwencją ogólną a dotacjami celowymi, które – co do zasady – nie wiążą się z poziomem dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego i służą finansowaniu zadań zleconych.
3. W ramach funkcji wyrównawczej subwencja ogólna wyrównuje dochody własne ze względu na zróżnicowany potencjał dochodowy lub nierównomierne zapotrzebowanie wydatkowe jednostek na terenie kraju (funkcja wyrównawcza *sensu stricto*) lub ze względu na konieczność zapewnienia jednostkom samorządu terytorialnego środków publicznych na finansowanie realizacji zadań własnych (funkcja finansowania zadań).
4. Kryteriami wyrównywania dochodów własnych za pomocą subwencji ogólnej są potencjał dochodowy i zapotrzebowanie wydatkowe jednostek samorządu terytorialnego. Kryterium potencjału dochodowego, począwszy od ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania, bazowało na wybranych dochodach daninowych,

przy czym katalog branych pod uwagę dochodów został rozszerzony w ustawie o finansowaniu gmin i z pewnymi modyfikacjami obowiązuje do dzisiaj. Zapotrzebowanie wydatkowe oceniane było na podstawie liczby mieszkańców danej jednostki i w tym zakresie należy zauważyć regres obowiązującej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, która odeszła od posługiwania się w tym celu przeliczeniową liczbą mieszkańców (występującą na gruncie wszystkich trzech wcześniejszych ustaw). Zmiana ta musi być oceniona negatywnie, bowiem przeliczeniowa liczba mieszkańców lepiej niż liczba rzeczywista odzwierciedla zapotrzebowanie wydatkowe danej jednostki.

5. Subwencja ogólna pełni również funkcję rekompensującą, która została wprowadzona na gruncie ustawy o finansowaniu gmin i rozszerzona w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Obowiązująca ustawa odchodzi od realizacji przez subwencję ogólną tej funkcji, co należy ocenić negatywnie.
6. Ustawodawca, konstruując poszczególne części subwencji ogólnej, posługuje się zarówno jedno-, jak i dwuetapowym modelem obliczania subwencji. W ustawie o finansowaniu gmin oraz ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003 wykorzystywał przy tym metodę parytetu, uzależniając wielkość poszczególnych części subwencji ogólnej od poziomu planowanych dochodów budżetu państwa lub poziomu wpływów z określonego podatku. Rozwiązanie to, stanowiące prawną gwarancję samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, nie zostało przeniesione do obowiązującej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, co zasługuje na negatywną ocenę.
7. Począwszy od ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania poziom obiektywizacji subwencji ogólnej w kolejnych ustawach zwiększał się. Wynikało to z ograniczania dyskrecyjnej

władzy Ministra Finansów w określaniu globalnej kwoty subwencji ogólnej i jej podziału pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego. Nadal jednak dwa budzące wątpliwości elementy konstrukcji prawnej subwencji ogólnej to dysponowanie przez Ministra Finansów rezerwą subwencji ogólnej lub jej poszczególnych części, a także określanie kryteriów podziału danej części subwencji w rozporządzeniu. Także obowiązująca ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego powieliła te błędne rozwiązania, przez co subwencja ogólna nie może zostać uznana za w pełni obiektywizowaną. Należy też wyraźnie podkreślić kwestię braku obiektywizacji zasad podziału części oświatowej, która stała się regułą w konstrukcji prawnej subwencji ogólnej.

8. Regulację prawną dochodów jednostek samorządu terytorialnego, w tym subwencji ogólnej, cechuje permanentna tymczasowość, czego wyrazem było wielokrotne przedłużanie obowiązywania kolejnych ustaw czy mechanizmów mających w założeniu epizodyczny charakter. Najnowszym przykładem tego jest prowizoryczność regulacji prawnej mechanizmu wyrównywania poziomego dla województw.
9. W kolejnych ustawach regulujących problematykę dochodów jednostek samorządu terytorialnego wzrastała rola wyrównywania poziomego. W pierwszej ustawie gminy osiągające ponadprzeciętne dochody nie były, co prawda, zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych, ale była zmniejszana przysługująca im część subwencji ogólnej na podstawowe wydatki bieżące. Ustawa o finansowaniu gmin wprowadziła obowiązek dokonywania wpłat, kontynuowany na gruncie ustawy obowiązującej w latach 1999–2003. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z 2003 roku rozszerzyła obowiązek wpłat na powiaty i województwa.
10. „Janosikowe” jest niewątpliwie najbardziej kontrowersyjnym elementem konstrukcji prawnej subwencji ogólnej, o czym świadczy

zainteresowanie już nie tylko samorządowców, ale również mieszkańców jednostek samorządu terytorialnego, a także liczba orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, jak i bogactwo literatury naukowej na ten temat. Jednocześnie wydaje się, że ustawodawca jedynie w minimalnych stopniu realizuje zalecenia Trybunału Konstytucyjnego wynikające z orzecznictwa dotyczącego mechanizmu wyrównywania poziomego.

Z przeprowadzonych badań nad konstrukcją prawną subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego płyną wnioski *de lege ferenda*. Konieczne wydaje się wprowadzenie poniższych zmian ustawowych.

1. Powrót do metody parytetu przez określenie globalnej kwoty subwencji ogólnej lub jej poszczególnych części w ustawie budżetowej w relacji do wysokości dochodów budżetu państwa lub poziomu wpływów z wybranych podatków (np. podatek od towarów i usług).
2. Zmiana kryterium ludnościowego służącego do obliczania części wyrównawczej i równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej przez odejście od rzeczywistej liczby mieszkańców na rzecz liczby przeliczeniowej, uwzględniającej sytuację najmniejszych i największych (duże miasta) jednostek samorządu terytorialnego oraz sezonową migrację ludności (miejscowości nadmorskie, górskie, uzdrowiskowe).
3. Zmiana kryteriów służących do podziału kwoty uzupełniającej części wyrównawczej subwencji ogólnej, aby odzwierciedlały one rzeczywiste zapotrzebowanie wydatkowe jednostek samorządu terytorialnego, a nie dublowały podział oparty o potencjał dochodowy dokonywany w ramach kwoty podstawowej.
4. Zmiana kryterium dochodów podatkowych określającego potencjał dochodowy jednostek samorządu terytorialnego na poziomie gminnym poprzez włącznie do niego wpływów ze wszystkich podatków i opłat stanowiących źródła dochodów gmin.

5. Podwyższenie progu warunkującego obowiązek dokonywania wpłat wyrównawczych na szczeblu powiatowym. Obecnie próg ten jest ustalony zbyt nisko (110%), biorąc pod uwagę analogiczne progi na poziomie gmin (150%) i województw (125%).
6. Wprowadzenie progu ostrożnościowego ograniczającego maksymalną wysokość wpłat wyrównawczych na szczeblach gminnym i powiatowym.
7. Zmiana kryteriów podziału części równoważącej (regionalnej) subwencji ogólnej pomiędzy poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, aby odzwierciedlały one rzeczywisty potencjał dochodowy oraz zapotrzebowanie wydatkowe tych jednostek.
8. Likwidacja rezerwy subwencji ogólnej określonej w art. 26 u.d.j.s.t.
9. Przeniesienie kryteriów podziału części oświatowej subwencji ogólnej z rozporządzenia do ustawy oraz ich uproszenie przez oparcie oceny zapotrzebowania wydatkowego na liczbie nauczycieli i poziomie ich awansu zawodowego, a nie liczbie uczniów, a także ustawowe określenie kryteriów podziału rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej.
10. Włączenie regulacji prawnej części rekompensującej subwencji ogólnej do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wraz z ustawowym uregulowaniem kryteriów podziału tej rezerwy.

Na zakończenie warto jeszcze zwrócić uwagę na chaos terminologiczny dotyczący nazw poszczególnych części subwencji ogólnej. Przykładowo, na gruncie ustawy obowiązującej w latach 1999–2003 część podstawowa subwencji ogólnej dla gmin składała się z kwoty wyrównawczej i pozostałej kwoty, natomiast w obowiązującej ustawie jest na odwrót – to część wyrównawcza składa się z kwoty podstawowej i kwoty uzupełniającej. Na gruncie ustawy z 2003 roku nazwy części wyrównawczej i równoważącej (regionalnej) nie oddają ich specyfiki, to znaczy, wyrównywania pionowego w pierwszym przypadku i wyrównywania

poziomego – w drugim. Trudno również znaleźć uzasadnienie merytoryczne na odmienną nazwę części pełniącej funkcję wyrównywania poziomego na szczeblu gminnym i powiatowym (część równoważąca) i wojewódzkim (część regionalna). Ze względu na podstawową funkcję subwencji ogólnej, polegającą na uzupełnianiu dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego oraz metodę finansowania poszczególnych części subwencji ogólnej, proponuję ujednoczenie terminologiczne nazw jej poszczególnych części na:

- 1) część wyrównawczą – korygującą skutki nierównego potencjału dochodowego lub nierównomiernego obciążenia wydatkami jednostek samorządu terytorialnego w skali kraju, pochodzącą z budżetu państwa,
- 2) część solidarnościową – pełniącą tę samą funkcję co część wyrównawcza, ale pochodzącą z budżetów innych jednostek samorządu terytorialnego w ramach mechanizmu wpłat wyrównawczych,
- 3) część oświatową – uzupełniającą dochody własne jednostek samorządu terytorialnego ze względu na konieczność zapewnienia przez państwo środków na finansowanie przez jednostki samorządu terytorialnego zadań oświatowych.

Bibliografia

Wykaz literatury

- Boć J., Dolnicki B., Korczak J., Lisowski P., Maciejak M., Miemiec M., Miemiec W., *Komentarz do ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym*, [w:] J. Boć (red.), *Powiat: z teorii, kompetencje, komentarz*, Wrocław 2001.
- Bogucka-Felczak M., *Konstytucyjne determinanty funkcjonowania mechanizmów korekcyjno-wyrównawczych w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2017.
- Bogucka-Felczak M., *System korekcyjno-wyrównawczy – postulaty de lege ferenda*, FK 2014, nr 1-2.
- Borodo A., *Dochody samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowo-prawne*, Toruń 1993.
- Borodo A., *Obiektywizacja subwencji ogólnych dla gmin*, ST 1991, nr 3.
- Borodo A., *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 1997.
- Borodo A., *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2012.
- Borodo A., *Subwencje i dotacje jako formy dochodów samorządu terytorialnego w Polsce – wybrane zagadnienia prawne*, [w:] T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Borodo A., *System finansowy samorządu terytorialnego w Polsce*, Toruń 2011.
- Borodo A., *Udział gmin w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zagadnienia prawne*, ST 1995, nr 11.
- Chojna-Duch E., Kornberger-Sokołowska E., *Komentarz do ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000*, [w:] E. Chojna-Duch, E. Kornberger-Sokołowska, *System dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 1999.
- Dębowska-Romanowska T., *Dylematy związane z gwarancyjnym charakterem art. 167 Konstytucji dla finansów samorządowych*, [w:] W. Miemiec (red.), *Księga jubileuszowa ku czci Profesor Krystyny Sawickiej*.

- Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017.
- Dębowska-Romanowska T., *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawne i pozaprawne uwarunkowania skuteczności gwarancji wynikających z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Ustawa o finansach gmin. Projekt autorski*, „Wspólnota” 1992, nr 41.
- Dębowska-Romanowska T., *Wydatki publiczne, ich formy prawne oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System prawa finansowego*, Tom II, *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., *Zagadnienia prawne obiektywizacji subwencji i dotacji dla budżetów samorządowych*, ST 1991, nr 1-2.
- Dębowska-Romanowska T., *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993.
- Dębowska-Romanowska T., *Zasady podziału dochodów pomiędzy państwo a samorząd terytorialny*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000.
- Drwiłło A., Gliniecka J., Lamenta L., Wójcik J., *System dochodów samorządu terytorialnego*, Sopot 1993.
- Feret E., *Subwencje a dotacje*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Informatyki, Zarządzania i Administracji w Warszawie 2015, t. 13, z. 3.
- Gajl N., *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, Warszawa 1993.
- Gajl N., *Szanse i zagrożenia rozwoju samorządu terytorialnego. Aspekty prawno-finansowe*, [w:] *Biblioteka sejmiku samorządowego województwa katowickiego*, Zeszyt 3, *Szanse i zagrożenia rozwoju samorządu terytorialnego*, Katowice 1994.

- Gintowt-Jankowicz M., *Finanse terenowe a decentralizacja*, [w:] M. Kulesza (red.), *Model władzy lokalnej w systemie reformy gospodarczej. Praca zbiorowa*, Tom 3, Warszawa 1984.
- Gintowt-Jankowicz M., *Prawno-systemowe uwarunkowania finansów rad narodowych*, [w:] J. Wierzbicki (red.), *Finanse gospodarki terenowej*, Warszawa 1989.
- Glumińska J., *Finansowanie gmin*, Katowice 1997.
- Glumińska-Pawlic J., *Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowoprawne*, Katowice 2003.
- Gonet W., *Dotacje w systemie finansów publicznych – wybrane zagadnienia*, FK 2013, nr 6.
- Gonet W., *Naprawa finansów jednostki samorządu terytorialnego*, Warszawa 2013.
- Gonet W., *Partycypacja samorządu terytorialnego w podatkach pośrednich jako źródło dochodów*, FK 2012, nr 9.
- Gonet W., *Pojęcie dochodów własnych w jednostkach samorządu terytorialnego*, FK 2008, nr 1-2.
- Gonet W., *Uwagi o samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego*, FK 2006, nr 1-2.
- Izdebski H., *Opinia w przedmiocie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o finansach publicznych (druk nr 2667) oraz rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (druk nr 2668) – z punktu widzenia zgodności z Konstytucją RP oraz stopnia, w jakim projekty te mogą być uznane za wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 marca 2014 r. (sygn. K 13/11)*, Warszawa, 12 września 2014 r.
- Jandy-Jendrośka K., *Finanse samorządu terytorialnego*, AUWr „Prawo” 1993, nr 219.
- Jastrzębska M., *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012.
- Kamińska D., Nelicki A., *Asystemowość wyrównywania dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012.

- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001.
- Kornberger-Sokołowska E., *Finanse jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012.
- Kornberger-Sokołowska E., *Teoretyczno-prawne aspekty realizacji zasady adekwatności środków do zadań*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012.
- Kornberger-Sokołowska E., *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013.
- Kornberger-Sokołowska E., *Zasady subwencjonowania samorządu terytorialnego*, ST 1998, nr 6.
- Kowalczyk R., [w:] W. Miemiec (red.), *Prawo finansów publicznych*, Warszawa 2018.
- Małecki J., *Dochody i wydatki gmin*, [w:] W. Miemiec, B. Cybulski (red.), *Samorządowy poradnik budżetowy na 1996 r.*, Warszawa 1996.
- Małecki J., *Finanse gminy samorządowej de lege lata i de lege ferenda*, RPEiS 1991, z. 2.
- Małecki J., Sobiech J., *Finanse komunalne – autorski projekt ustawy*, Poznań 1992.
- Miemiec W., [w:] J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku*, Wrocław 1998.
- Miemiec W., *Dochody gmin według nowej regulacji prawnej – wybrane zagadnienia finansowoprawne*, FK 2004, nr 4.
- Miemiec W., *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego jako zespół gwarancji zabezpieczających samodzielność finansową gmin – wybrane zagadnienia teoretycznoprawne*, ST 1997, nr 10.
- Miemiec W., *Ewolucja charakteru prawnego subwencji ogólnej w Polsce*, [w:] *Polska samorządność w integrującej się Europie. I Forum Samorządowe, Szczecin, 19-20 kwietnia 2004*, Szczecin 2004.
- Miemiec W., *Konsekwencje nowelizacji przepisów ustawy o finansowaniu gmin*, FK 1996, nr 1.
- Miemiec W., *Kryteria obiektywizacji subwencji w Polsce*, [w:] S. Dolata (red.), *Funkcjonowanie samorządu terytorialnego - doświadczenia i perspektywy*, Tom 2, Opole 1998.

- Miemiec W., Pest P., „Janosikowe” a standardy dotyczące procedur wyrównawczych w Europejskiej Karcie Samorządu Lokalnego, [w:] M. Ofiar-ska (red.), *Europejska Karta Samorządu Lokalnego a prawo samorządu terytorialnego*, Szczecin 2015.
- Miemiec W., Pest P., *Normatywne kryteria wyrównywania poziomego dochodów gmin i powiatów*, [w:] R.P. Krawczyk, M. Stec (red.), *Samorząd, finanse, nadzór i kontrola. XX-lecie regionalnych izb obrachunkowych*, Warszawa 2013.
- Miemiec W., *Przeznaczenie środków subwencji ogólnej przez jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23 października 1999 r.*, Kraków 2000.
- Miemiec W., *Transfery środków pieniężnych pomiędzy budżetem państwa a budżetami jednostek samorządu terytorialnego – wybrane aspekty finansowoprawne*, FK 2010, nr 1-2.
- Miemiec W., *Uwagi do rządowego projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z 2003 r.* (Druk Sejmowy nr 1732/IV kad.).
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.
- Miemiec W., Pest P., *Rekompensowanie gminom utraconych dochodów wynikających ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli znajdujących się w parkach narodowych lub rezerwatach przyrody*, ST 2017, nr 9.
- Miemiec W., Pest P., *Wyrównywanie poziome dochodów jednostek samorządu terytorialnego („janosikowe”) w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] M. Smaga, M. Winiarz (red.), *Dyscyplina finansów publicznych. Doktryna, orzecznictwo, praktyka*, Warszawa 2015.
- Miemiec W., Sawicka K., Miemiec M., *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
- Misiąg W., Tomalak M., *Dochody podatkowe i mechanizmy subwencyjne w nowej ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, FK 2004, nr 5.
- Niezgoda A., *Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową*, Warszawa 2012.

- Nieżgoda A., *Subwencja ogólna i wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa jako elementy finansowego mechanizmu wyrównawczego*, [w:] J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Finanse publiczne jednostek samorządu terytorialnego. Źródła finansowania samorządu terytorialnego we współczesnych regulacjach prawnych*, Warszawa 2014.
- Nieżgoda A., *Subwencja ogólna jako dochód jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Hanusz (red.), *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Warszawa 2015.
- Nykiel W., *Rola dochodów w równoważeniu budżetów lokalnych*, Łódź 1993.
- Ofiarski Z., *Konstrukcja prawna części regionalnej subwencji ogólnej*, [w:] A. Szewczuk (red.), *Polska samorządność w integrującej się Europie*, Szczecin 2004.
- Ofiarski Z., *Normatywny model źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego a ograniczenia wynikające z sytuacji sektora finansów publicznych w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu” 2010, nr 141.
- Ofiarski Z., „Pozytywny” system wyrównywania poziomu dochodów jednostek samorządu terytorialnego, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012.
- Ofiarski Z., *Równoważenie dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] B. Filipiak (red.), *Współczesne problemy badawcze finansów*, Szczecin 2007.
- Ofiarski Z., *Subwencja jako forma prawna wydatków dokonywanych z budżetu państwa*, RPEiS 2011, z. 3.
- Ofiarski Z., *Subwencja wyrównawcza jako niezbędna forma równoważenia budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, [w:] S. Dolata (red.), *Problemy finansowe w działalności samorządu terytorialnego*, Opole 2002.
- Ofiarski Z., *Subwencje i dotacje jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2002.
- Ofiarski Z., *System wyrównywania dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce na tle zasad subwencjonowania – ewolucja i stan obecny*, [w:] S. Kańduła (red.), *Współczesne problemy finansów i gospodarki jednostek samorządu terytorialnego*, Poznań 2008.

- Ofiarski Z., *Zasady refundacji dochodów gmin utraconych z tytułu ustawowych ulg w podatkach i opłatach lokalnych – wybrane aspekty prawne*, [w:] L. Patrzalek (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów samorządu terytorialnego*, Poznań–Wrocław 2007.
- Ofiarski Z., Ofiarska M., *Kryteria oraz formy podziału dotacji i subwencji dla jednostek samorządu terytorialnego*, FK 2014, nr 1-2.
- Pest P., *Dochody jednostek samorządu terytorialnego w projektach Konstytucji RP oraz w pracach Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego (1993-1997)*, [w:] W. Miemieć (red.), *Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, Wrocław 2017.
- Pest P., *Parytet subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] A. Borodo (red.), *Dotacje i subwencje w systemie finansowym samorządu terytorialnego*, Toruń 2013.
- Pest P., *Udziały jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatków dochodowych*, Warszawa 2016.
- Pest P., *Wyrównywanie poziome dochodów jednostek samorządu terytorialnego („janosikowe”) – kierunki zmian*, [w:] J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Finanse publiczne jednostek samorządu terytorialnego. Źródła finansowania samorządu terytorialnego we współczesnych regulacjach prawnych*, Warszawa 2014.
- Pest P., *Założone a realizowane funkcje subwencji ogólnej*, [w:] J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.), *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego. Problemy praktyczne*, Warszawa 2016.
- Pomorska A., *System dochodów gmin i potrzeba jego racjonalizacji*, [w:] E. Chojna-Duch, W. Gronowski (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997. Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998.
- Rudzka-Lorentz Cz., *Podstawy gospodarki finansowej gmin*, ST 1992, nr 1-2.
- Ruśkowski E., *Finanse lokalne. Zarys wykładu*, Siedlce 2001.
- Ruśkowski E., *Wybrane problemy wplat jednostek samorządu terytorialnego na poczet równoważącej i regionalnej części subwencji ogólnej*, [w:] H. Izdebski, A. Nelicki, I. Zachariasz (red.), *Finanse komunalne a Konstytucja*, Warszawa 2012.

- Ruśkowski E., Salachna J.M., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Ruśkowski E., Salachna J.M., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Sekuła A., *System subwencjonowania jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Dysfunkcje i pożądane kierunki racjonalizacji*, Gdańsk 2016.
- Sierak J., Bitner M., *Uwarunkowania i kierunki zmian koncepcji wyrównywania poziomu w systemie finansów samorządowych*, ST 2016, nr 3.
- Sochacka-Krysiak H., *Zarys ewolucji pojęcia samorządu terytorialnego a kształtowanie się stosunków między samorządem a państwem*, [w:] H. Sochacka-Krysiak (red.), *Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego w warunkach decentralizacji zarządzania sektorem publicznym*, Warszawa 2008.
- Sowiński T., *Finansowanie jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy*, [w:] W. Miemieć (red.), *Finanse samorządowe po 25 latach samorządności. Diagnoza i perspektywy*, Warszawa 2015.
- Sulikowski A., *Postanowienia sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego. Założenia instytucjonalne, praktyka, wykonywanie*, [w:] K. Działocha, S. Jarosz-Żukowska (red.), *Wykonywanie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w praktyce konstytucyjnej organów państwa*, Warszawa 2013.
- Szpringer Z., *Opinia w sprawie zgodności z Konstytucją RP projektu ustawy budżetowej na rok 2014 w zakresie wydatków w części 82 dział 758 rozdział 75801 – Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu” 2014, nr 1.
- Szubiakowski M., *Glosa do postanowienia SN z dnia 11 sierpnia 1999 r., I CKN 414/99, PiP 2000, z. 9.*
- Tegler E., *Finansowanie gmin*, Zielona Góra 1994.
- Tegler E., *Podstawy prawne finansów komunalnych – ewolucja rozwiązań i kierunki rozwoju*, [w:] *Problemy finansów samorządu terytorialnego. Materiały ogólnopolskiej konferencji. Toruń 20–21 maja 1996*, Toruń 1997.
- Wiącek M., *W sprawie tzw. gminnych wpłat janosikowych (analiza konstytucyjna)*, „Przegląd Naukowy Disputatio” 2010, Tom XI, Gdańsk 2010.

Zubik M., *Orzekanie przez Trybunał Konstytucyjny o przepisie nieobowiązującym dotyczącym jednostek samorządu terytorialnego*, PiP 2014, z. 1.

Wykaz innych dokumentów

Stanowisko Prokuratora Generalnego z dnia 24 kwietnia 2015 r., PG VIII TK 100/14.

Stanowisko Sejmu z dnia 6 sierpnia 2015 r., BAS-WPTK-2701 /14.

Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Druk Sejmowy nr 3430/VI kad.

Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Druk Sejmowy nr 3700/VII kad.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Druk Sejmowy nr 1732/IV kad.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego, Druk Sejmowy nr 1874/V kad.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Druk Sejmowy nr 2668/VII kad.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Druk Sejmowy nr 718/VIII kad.

Wykaz źródeł prawa

Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 1976 r. Nr 7, poz. 36 ze zm.).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Ustawa konstytucyjna z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą a wykonawczą w Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 84, poz. 426 ze zm.).

- Europejska Karta Samorządu Lokalnego sporządzona w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607, sprost. Dz. U. z 2006 r. Nr 154, poz. 1107).
- Ustawa z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1189 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1892).
- Ustawa z dnia 25 lipca 1985 roku o jednostkach badawczo-rozwojowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 159, poz. 993 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 roku o zmianie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 16, poz. 94).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 994 ze zm.).
- Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991–1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz. U. Nr 89, poz. 518 ze zm.).
- Ustawa z dnia 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe (tekst jedn.: Dz. U. z 1993 r. Nr 72, poz. 344 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1785 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 200 ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 września 1991 roku o systemie oświaty (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2198 ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 roku o lasach (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 788 ze zm.).
- Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, a także o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 110, poz. 475).
- Ustawa budżetowa na rok 1992 z dnia 5 czerwca 1992 r. (Dz. U. Nr 50, poz. 229 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 listopada 1992 r. o zmianie ustawy o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w 1991 r. i w 1992 r. oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 5, poz. 20).

- Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r. Nr 30, poz. 164 ze zm.).
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 roku – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 ze zm.).
- Ustawa z dnia 24 listopada 1995 roku o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich strefach usług publicznych (Dz. U. Nr 141, poz. 692 ze zm.).
- Ustawa z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 154, poz. 794).
- Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. Nr 156, poz. 774).
- Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. zmieniająca ustawę o zmianie zakresu działania niektórych miast oraz o miejskich strefach usług publicznych (Dz. U. Nr 156, poz. 773).
- Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1260 ze zm.).
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 121 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 511 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o finansowaniu dróg publicznych (Dz. U. Nr 123, poz. 780 ze zm.).
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 995 ze zm.).
- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 913 ze zm.).
- Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o wprowadzeniu zasadniczego trójstopniowego podziału terytorialnego państwa (Dz. U. Nr 96, poz. 603).
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu w latach 1999–2003 (Dz. U. Nr 150, poz. 983 ze zm.).

- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz. U. Nr 162, poz. 1112 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 grudnia 1998 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrożeniem reformy ustrojowej państwa (Dz. U. Nr 162, poz. 1126 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2226 ze zm.).
- Ustawa z dnia 13 października 2000 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 i 2000 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 95, poz. 1041).
- Ustawa z dnia 2 marca 2001 r. o wykonywaniu budżetu państwa w roku 2001 oraz o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2001 (Dz. U. Nr 55, poz. 574).
- Ustawa z dnia 14 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2001 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 145, poz. 1623).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017, poz. 1821).
- Ustawa z dnia 23 listopada 2002 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2002 oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 216, poz. 1826).
- Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 1073 ze zm.).
- Ustawa z dnia 2 października 2003 roku o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 ze zm.).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2017, poz. 1453 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828).

- Ustawa z dnia 7 września 2007 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawy o uprawnieniach do ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz. U. Nr 191, poz. 1370 ze zm.).
- Ustawa z dnia 19 marca 2009 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 56, poz. 458 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. – Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki (Dz. U. Nr 96, poz. 620 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. Nr 238, poz. 1578 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o systemie informacji oświatowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2159 ze zm.).
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r., poz. 2126 ze zm.).
- Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 354).
- Ustawa z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1574).
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1293).
- Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1685).
- Ustawa z dnia 14 września 2016 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1609).
- Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 1985).
- Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r., poz. 996 ze zm.).
- Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo oświatowe (Dz. U. z 2017 r., poz. 949 ze zm.).

- Ustawa z dnia 21 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy o systemie informacji oświatowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 949).
- Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U., poz. 2203).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U., poz. 1668).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 stycznia 1992 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania dochodów kalkulacyjnych gmin (Dz. U. Nr 12, poz. 46.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 1993 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania dochodów kalkulacyjnych gmin na 1993 r. (Dz. U. Nr 16, poz. 72).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 maja 1996 r. w sprawie algorytmu rozdziału między gminy subwencji na zadania oświatowe (Dz. U. Nr 59, poz. 270).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 23 grudnia 1996 r. w sprawie algorytmu rozdziału między gminy subwencji na zadania oświatowe (Dz. U. z 1997 r. Nr 1, poz. 2 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 3 lutego 1998 r. w sprawie algorytmu rozdziału między gminy subwencji na zadania oświatowe (Dz. U. Nr 21, poz. 93).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 maja 1998 roku w sprawie zasad i trybu przyznawania gminom subwencji drogowej (Dz. U. Nr 59, poz. 376 ze zm.).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 15 grudnia 1998 r. w sprawie określenia szczegółowych zasad ustalania i trybu przekazywania części drogowej subwencji ogólnej dla powiatów, miast na prawach powiatu i województw (Dz. U. Nr 157, poz. 1033 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 23 grudnia 1998 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 164, poz. 1168 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 1998 roku w sprawie szczegółowych zasad i trybu przyznawania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin, w zakresie kwoty rekompensującej

- dochody utracone w związku z częściową likwidacją podatku od środków transportowych (Dz. U. Nr 164, poz. 1179).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 21 stycznia 1999 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 9, poz. 79).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 lutego 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień (Dz. U. Nr 13, poz. 118 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 1999 r. w sprawie udzielania kredytu na warunkach preferencyjnych dla gminy górniczej na finansowanie inwestycji wspierających tworzenie nowych miejsc pracy (Dz. U. Nr 59, poz. 627 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 16 grudnia 1999 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 111, poz. 1284 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 27 stycznia 2000 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 6, poz. 74).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 21 grudnia 2000 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 119, poz. 1255).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 122, poz. 1330 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 22 marca 2001 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 26, poz. 284).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 9 kwietnia 2001 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 31, poz. 357).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2001 r. w sprawie trybu i szczegółowych zasad przyznawania gminom górniczym części rekompensującej subwencji ogólnej (Dz. U. Nr 87, poz. 956).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 30 sierpnia 2001 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 90, poz. 1003).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 27 grudnia 2001 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2002 (Dz. U. Nr 156, poz. 1822).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie zasad podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2003 (Dz. U. Nr 234, poz. 1966).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień (Dz. U. Nr 113, poz. 1073).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 kwietnia 2004 r. w sprawie sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. Nr 65, poz. 599 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2004 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin na rok 2005 (Dz. U. Nr 214, poz. 2169).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2004 r. w sprawie sposobu podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla powiatów na rok 2005 (Dz. U. Nr 214, poz. 2170).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2004 r. w sprawie podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw na rok 2005 (Dz. U. Nr 214, poz. 2171).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin na rok 2006 (Dz. U. Nr 194, poz. 1621).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla powiatów na rok 2006 (Dz. U. Nr 194, poz. 1622).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw na rok 2006 (Dz. U. Nr 194, poz. 1623).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 września 2006 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin na rok 2007 (Dz. U. Nr 169, poz. 1205).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 2006 r. w sprawie podziału części regionalnej subwencji ogólnej dla województw na rok 2007 (Dz. U. Nr 169, poz. 1206).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 września 2006 r. w sprawie podziału części równoważącej subwencji ogólnej dla powiatów na rok 2007 (Dz. U. Nr 169, poz. 1208).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. Nr 241, poz. 1616 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 czerwca 2012 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą (Dz. U. poz. 739).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 22 listopada 2017 r. w sprawie wykazu gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok 2016 (Dz. U., poz. 2156).
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 15 grudnia 2017 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2018 (Dz. U., poz. 2395).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U., poz. 109).

Wykaz orzecnictwa

- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 1996 r., K 1/96, OTK 1996, nr 5, poz. 38.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 1998 r., K 40/97, OTK 1998, nr 2, poz. 12.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lipca 2006 r., K 30/04, OTK 2006, nr 7A, poz. 86.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 września 2006 r., K 27/05, OTK 2006, nr 8A, poz. 105.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK 2013, nr 1A, poz. 7.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego dnia 4 marca 2014 r., K 13/11, OTK 2014, nr 3A, poz. 28.
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 lutego 2013 r., S 1/13, OTK 2013, nr 2A, poz. 22.
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2016 r., K 33/14, OTK ZU A/2016, poz. 64.
- Uchwała składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 1/01, ONSA 2002, nr 1, poz. 1.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 sierpnia 1999 r., I CKN 414/99, OSNC 2000, nr 1, poz. 20.

„Monografia powinna stać się obowiązkową lekturą dla zespołów opracowujących kolejne nowelizacje aktów prawnych dotyczących finansów samorządu terytorialnego, pracujących nad nowymi rozwiązaniami dotyczącymi kształtu finansów lokalnych, ogólnopolskich reprezentantów jednostek samorządu terytorialnego uczestniczących w wyżej wymienionych pracach lub opiniujących te akty, pracowników regionalnych izb obrachunkowych, aby mieli świadomość, jakie zagrożenia mogą wynikać dla finansów lokalnych między innymi z niestabilności regulacji dotyczących kształtu subwencji. Syntetyczne ujęcie tematu, sformułowanie w treści książki oraz w zakończeniu wielu słusznych wniosków i postulatów *de lege ferenda* sprawia, że monografia powinna być inspiracją do dalszych badań dla innych naukowców oraz stanowić pomoc w dydaktyce”.

Wojciech Gonet
dr hab. prof. nadzw. UPH w Siedlcach

ISBN 978-83-66066-30-4 (druk)
ISBN 978-83-66066-31-1 (online)