

Metodologia rozwiązywania kasusów z prawa finansów publicznych wraz ze zbiorem kasusów

Redakcja
Joanna M. Salachna
Urszula K. Zawadzka-Pąk



Temida 2

PAN
POLSKA AKADEMIA NAUK

Oddział
w Olsztynie
i Białymstoku

METODOLOGIA ROZWIĄZYWANIA KAZUSÓW
Z PRAWA FINANSÓW PUBLICZNYCH
WRAZ ZE ZBIOREM KAZUSÓW

METODOLOGIA ROZWIĄZYWANIA KAZUSÓW
Z PRAWA FINANSÓW PUBLICZNYCH
WRAZ ZE ZBIOREM KAZUSÓW

Redakcja

Joanna M. Salachna

Urszula K. Zawadzka-Pąk



Temida 2

PAN
POLSKA AKADEMIA NAUK

Oddział
w Olsztynie
i Białymstoku

Białystok 2026

© Copyright by Polska Akademia Nauk

© Copyright by Wydawnictwo Temida 2

Białystok 2026

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Dariusz Kijowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Rafał Dowgier

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Piotr Niczyporuk, Maciej Perkowski, Mariusz Popławski, Emil W. Pływaczewski, Marzanna Poniatowicz, Stanisław Prutis, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Święczkowska, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Adrian Chabowski (Uniwersytet Medyczny w Białymstoku), Katarzyna Dudka (UMCS w Lublinie), Sabina Grabowska (Uniwersytet Rzeszowski), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Adam Górski (Uniwersytet Jagielloński), Bogumił Pahl (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie), Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski), Maria Zabłocka (Uniwersytet Warszawski), Mariusz Załucki (Krakowska Akademia Frycza Modrzewskiego, członek Komitetu Nauk Prawnych PAN)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčák (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Maria Pia Baccari (Libera Università degli Studi Maria Ss. Assunta di Roma, Włochy), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), José Luis Iriarte Ángel (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkyvka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978-83-68418-44-6

Recenzent: *Anna Ostrowska*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Eliza Wasilewska, Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Eliza Wasilewska*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawcy: Oddział PAN w Olsztynie i w Białymstoku z siedzibą w Olsztynie oraz Wydawnictwo Temida 2

Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
--------------------	---

Część I

JOANNA M. SALACHNA

Metodologia rozwiązywania kazusów	11
---	----

Część II

Wybrane kazusy z prawa finansów publicznych	17
---	----

Rozdział I

MARCIN TYNIEWICKI

Środki publiczne	19
------------------------	----

A. Wprowadzenie merytoryczne.....	19
-----------------------------------	----

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	22
---	----

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	23
--	----

Rozdział II

MARCIN TYNIEWICKI

Sektor finansów publicznych	29
-----------------------------------	----

A. Wprowadzenie merytoryczne.....	29
-----------------------------------	----

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	33
---	----

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	34
--	----

Rozdział III

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Zasady publicznej gospodarki finansowej.....	43
--	----

A. Wprowadzenie merytoryczne.....	43
-----------------------------------	----

B. Przykładowe rozwiązania kazusów	46
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	47

Rozdział IV

MARTA J. KUKŁO

Uгода z jednostkami sektora finansów publicznych.....	51
A. Wprowadzenie merytoryczne.....	51
B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	53
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	56

Rozdział V

URSZULA K. ZAWADZKA-PĄK

Budżet państwa – zagadnienia podstawowe oraz procedura uchwalania.....	63
A. Wprowadzenie merytoryczne.....	63
B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	65
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	67

Rozdział VI

PIOTR WOLTANOWSKI

Zasady wykonywania budżetu państwa oraz sprawozdawczość budżetowa.....	75
A. Wprowadzenie merytoryczne.....	75
B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	78
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	79

Rozdział VII

EWA LOTKO

Budżet jednostki samorządu terytorialnego i wieloletnia prognoza finansowa. Zagadnienia podstawowe oraz procedura uchwalania.....	89
--	----

A. Wprowadzenie merytoryczne.....	89
B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	91
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	93

Rozdział VIII

EWA LOTKO, MARCIN TYNIEWICKI

Zasady wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz sprawozdawczość budżetowa	101
A. Wprowadzenie merytoryczne.....	101
B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	104
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	105

Rozdział IX

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Kontrola finansowa	113
A. Wprowadzenie merytoryczne.....	113
B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	120
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	121

Rozdział X

EWA LOTKO

Odpowiedzialność w prawie finansów publicznych. Znaczenie dyscypliny finansów publicznych.....	125
A. Wprowadzenie merytoryczne.....	125
B. Przykładowe rozwiązanie kazusu	127
C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania	129
Informacje o Autorach.....	137
Bibliografia	139

Wykaz skrótów

ARiMR	– Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa
CIT	– podatek dochodowy od osób prawnych
JST	– jednostka/jednostki samorządu terytorialnego
JSFP	– jednostka/jednostki sektora finansów publicznych
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
MF	– Minister ds. finansów
PIT	– podatek dochodowy od osób fizycznych
PKB	– produkt krajowy brutto
RIO	– regionalna izba obrachunkowa
RM	– Rada Ministrów
RP	– Rzeczpospolita Polska
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
SFP	– sektor finansów publicznych
WPF	– wieloletnia prognoza finansowa
VAT	– podatek od towarów i usług
k.p.a.	– ustawa dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2026 r. poz. 622 z późn. zm.)
u.d.j.s.t.	– ustawa z dnia 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1572 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.)

u.o.d.d.i.p.	– ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz.U. z 2025 r. poz. 1844)
u.o.n.d.f.p.	– ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1484)
u.r.i.o.	– ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 7)
u.s.g.	– ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1153 ze zm.)
u.s.p.	– ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1684 ze zm.)
u.s.w.	– ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2025 r. poz. 581 ze zm.)

Część I

Metodologia rozwiązywania kasusów

Joanna M. Salachna

Specyfika przedmiotu unormowań prawnofinansowych¹ powoduje, że kazusy z tego zakresu najczęściej dotyczą – wprost lub pośrednio – kompetencji (uprawnień i/lub obowiązków) podmiotów prowadzących publiczną gospodarkę finansową. Rozwiązywanie kazusów z zakresu prawa finansów publicznych, tak jak i z innych dziedzin prawa, wymaga zastosowania uniwersalnego schematu analizy przypadku, który zostanie podany poniżej. Zastosowanie się do niego ma zapewnić uporządkowanie toku rozumowania oraz przyczynić się do prawidłowego rozwiązania zadania.

Etap 1 – Analiza stanu faktycznego

Pierwszym zadaniem w odniesieniu do opisu danej sytuacji jest uważne jego przeczytanie, tak aby ją zrozumieć. Następnie należy uporządkować informacje (można je sobie oddzielnie wynotować lub dokonać ich oznaczenia w opisie) w zakresie:

- a) określenia podmiotu (lub podmiotów); w przypadkach kilku podmiotów możliwe jest, że w opisie przedstawiony zostanie ich stosunek względem siebie – to także należy uwzględnić;

Przykładowo, istotne jest: czy mamy do czynienia ze stosunkiem podległości organizacyjno-funkcjonalnej (organ gminy – jej jednostka budżetowa), czy też nie; czy podmioty łączy stosunek cywilnoprawny; czy występuje w danej relacji władztwo administracyjne. Zaznaczenia wymaga, że w kazusie relacja/stosunek podmiotów względem siebie może być określona nie wprost, natomiast wynika ona z opisu.

- b) określenia faktów, które są istotne – na czym polegało zachowanie i czego dotyczyło bądź czego dotyczyć ma zachowanie przyszło;

- c) wskazanych dat/terminów.

Na tym etapie ważne jest, aby bazować wyłącznie na opisie przypadku i „nie dopowiadać” sobie (nie domniemywać) faktów, które nie zostały w kazusie przedstawione. Jeżeli w opisie przedstawiono kilka różnych zachowań, należy je uporządkować chronologicznie. To oznacza, że trzeba określić kolejność podanych zachowań wraz z przyporządkowanymi im datami/okresami jeśli były podane.

Zaznaczenia wymaga, że w prawie finansów publicznych duże znaczenie mają daty oraz oznaczenia okresów, których dotyczą lub mają dotyczyć zachowania, np.: w jakim okresie ma nastąpić wydatkowanie otrzymanej dotacji; kiedy dokonano zmiany uchwały budżetowej; jakich okresów rocznych dotyczą kwoty przewidywa-

¹ Zob.: J.M. Salachna, *Prawo finansów publicznych*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 35–36.

ne w kolejnych budżetach. Jest tak przede wszystkim z uwagi na zasadę roczności planowania, realizacji oraz sprawozdawania finansowego w sektorze finansów publicznych. Daty, terminy lub okresy są także niezwykle istotne z punktu widzenia realizacji władztwa administracyjnego.

Etap 2 – Identyfikacja problemu prawnego (składowych pytania lub zadania)

Identyfikacja problemu prawnego, w sytuacji gdy w odniesieniu do opisanego przypadku zostało zadane pytanie, wydaje się zbyteczna. Jednak zauważyć należy, że np. w sytuacji zadania w postaci dokonania oceny opisanego w kazusie stanu bądź pytania odnoszącego się do kilku zachowań tak nie jest. Student powinien „rozbić” owo zadanie/pytanie ogólne na poszczególne kwestie. Przykładowo: gdy ma on dokonać oceny prawidłowości różnych (np. dwóch) źródeł finansowania deficytu wskazanych w uchwale budżetowej, należy sobie odnotować, że ocena musi dotyczyć każdego ze wskazanych źródeł.

Jeżeli na zadanie/pytanie ogólne składa się w istocie kilka kwestii, które wymagają rozwiązania (ustalenia) – należy ustalić, czy można określić ich hierarchię. To znaczy, że należy się zastanowić, czy któraś ze szczegółowych kwestii ma charakter podstawowy lub rozstrzygający (przesądzający). Przykładowo, jeżeli należy rozstrzygnąć, jaka jest najbardziej optymalna forma organizacyjnoprawna dla podejmowanej działalności publicznej, np. prowadzenia przedszkola czy cmentarza, to podstawowo (wyjściowo) trzeba ustalić możliwe formy danej działalności.

Etap 3 – Analiza stanu prawnego

Właściwa identyfikacja szczegółowych zadań/kwestii dokonana w etapie 2 ułatwia zadanie w postaci odszukania przepisów prawnych, które dotyczą sytuacji oraz poszczególnych zdarzeń i są niezbędne do udzielenia odpowiedzi podstawowej.

Istotne jest, aby prawidłowo ustalić stan prawny – ma on być aktualny w czasie opisanego w kazusie zdarzenia (zachowania). W tym celu wykorzystywać można teksty aktów prawnych zamieszczonych na stronie Internetowego Systemu Aktów Prawnych (www.isap.gov.pl) lub w udostępnionych w komercyjnych systemach informacji prawnej.

Po ustaleniu, jakie przepisy dotyczyły/odnosiły się do przedstawionej w kazusie sytuacji, należy je uporządkować wedle ich hierarchii i znaczenia. Istotne jest które z przepisów mają charakter ogólny (w tym należą do zasad prowadzenia publicznej gospodarki finansowej), a które charakter szczegółowy/szczególny, czy istnieją wyłączenia zastosowania którychś z przepisów.

Etap 4 – Subsumpcja

Ten etap analizy jest najważniejszy, a zarazem najtrudniejszy. W subsumpcji następuje bowiem przyporządkowanie stanu faktycznego do stanu prawnego (norm prawnych). W tym zakresie należy odpowiedzieć na pytanie: czy opisane w kasusie zdarzenie (zachowanie) spełnia cechy zawarte w unormowaniu prawnym. Innymi słowy: czy zdarzenie/zachowanie znajduje odzwierciedlenie („mieści się”) w zakresie wynikającym z przepisów prawnych.

Dokonanie prawidłowej subsumpcji wymaga rozważenia rozumienia przepisów. W toku interpretacji istotne jest ustalanie znaczenia używanych w przepisach pojęć. Część z nich ma swoją definicję legalną (znaczenie określone w akcie prawnym), która nie może być pomijana. Część zaś z pojęć (takich jak np. uchwała budżetowa) konstruowana jest na podstawie cech je określających zawartych w przepisach. W prawie finansów publicznych ważne jest rozumienie celu (*ratio legis*) danych unormowań. W toku interpretacji/wykładni przepisów niejednokrotnie sięgać trzeba do komentarzy (w szczególności do komentarzy do ustawy o finansach publicznych) oraz orzecznictwa sądów administracyjnych (najlepiej Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdyż jest on instancją wyższą w stosunku do wojewódzkich sądów administracyjnych).

Przyjmuje się, że jeśli okaże się, że dane zdarzenie/zachowanie nie znajduje odzwierciedlenia w przepisie prawnym (brakuje przepisu/ów regulujących daną kwestię), to znaczy, że wadliwie określone zostały na etapie wcześniejszym przepisy prawa, które miały mieć zastosowanie lub błędnie dokonano ich interpretacji (wykładni). W tym miejscu podkreślenia jednak wymaga specyfika prawa finansów publicznych w odniesieniu do kompetencji podmiotu zaliczanego do sektora finansów publicznych. Przy tym, pojęcie kompetencji – jak już wskazano na początku – obejmuje swoim zakresem zarówno uprawnienia, jak i obowiązki. W tej dziedzinie zasadą jest, że kompetencja (a w szczególności uprawnienie) podmiotu zaliczanego do sektora finansów publicznych musi wprost wynikać z obowiązujących przepisów prawa. Zatem należy mieć na uwadze, że dane zachowanie/działanie podmiotu publicznoprawnego (będącego jednostką sektora finansów publicznych), jako niemające podstawy prawnej (nieznajdujące odzwierciedlenia w przepisie), należałoby co do zasady zakwalifikować jako naruszenie prawa.

Etap 5 – Rozstrzygnięcie (odpowiedź, rozwiązanie kasusu)

W rozstrzygnięciu należy udzielić jednoznacznej odpowiedzi na pytanie lub jednoznacznego rozwiązania w odniesieniu (na podstawie) dokonanej subsumpcji. Nie oznacza to jednak, że w odpowiedzi nie można oddzielnie ocenić zachowań/zdarzeń opisanych w kasusie. Przykładowo, może okazać się, że określenie jedne-

go z kilku źródeł finansowania deficytu nie jest dopuszczalne, a inne są prawidłowe (nastąpiło to z uwzględnieniem unormowań).

Konwencja udzielanej odpowiedzi

Kwestią odrębną od przedstawionej metodologii rozwiązywania kazusów jest pisemne przedstawienie odpowiedzi (wraz ze wskazaniem znajdujących zastosowanie w omawianym przypadku przepisów prawa oraz stosownej argumentacji prawnej). Tu możliwe są różne warianty. Można bowiem najpierw udzielić odpowiedzi (podać rozwiązanie), a następnie przedstawić argumentację bazującą na przeprowadzonym toku rozumowania w wyżej przedstawionym schemacie. Można także przedstawić analizę prawną i dokonać kwalifikacji prawnej faktów, a konkluzję (rozwiązanie) zamieścić na końcu rozważań. Wybór należy do studenta, jeśli nauczyciel akademicki nie określił preferencji w tym zakresie.

Część II

Wybrane kazusy z prawa finansów publicznych

Rozdział I

Marcin Tyniewicki

Środki publiczne

A. Wprowadzenie merytoryczne

Generalnie problematyka środków publicznych jest przedmiotem regulacji całej u.f.p. Finanse publiczne bowiem to nic innego jak procesy gospodarowania środkami publicznymi, a więc ich planowanie, gromadzenie i rozdysponowanie celem realizacji zadań publicznych. Ów cel publiczny został uwidoczniiony przede wszystkim w art. 216 ust. 1 Konstytucji RP, która dodatkowo nakłada obowiązek zachowania ustawowej formy dla wskazanych procesów gospodarowania (przy czym element planowania wynika m.in. z art. 219 ust. 1 Konstytucji RP, w którym stanowi się o budżecie państwa).

Natomiast w aspekcie szczegółowym materia dotycząca środków publicznych występuje przede wszystkim w art. 5 u.f.p., w którym ustawodawca określa ich definicję, zasadniczo posługując się następującym schematem. W pierwszej kolejności wymienia główne kategorie należące do tego pojęcia: dochody publiczne (ust. 1 pkt 1), środki pochodzące ze źródeł zagranicznych (ust. 1 pkt 2–3), przychody publiczne określonych budżetów (ust. 1 pkt 4) oraz przychody publiczne JSFP z prowadzonej przez nie działalności (ust. 1 pkt 5). Następnie, wskazując kolejne tytuły dokonuje uszczegółowienia pierwszych trzech kategorii. Wobec tego definicja terminu środków publicznych ma charakter zakresowy, co oznacza, że ustawodawca wylicza, co zalicza do ich zakresu.

Tak skonstruowany katalog nie ma jednak charakteru zamkniętego (zob. np. art. 5 ust. 3 pkt 6 u.f.p.), co więcej, ustawodawca jeszcze w innych przepisach u.f.p. formułuje katalogi środków publicznych, w tym dochodów i przychodów, lub

uszczegóławia te kategorie, np. w art. 60, art. 111, art. 113 ust. 2, art. 217 ust. 2. Ponadto struktura dochodów budżetów JST została określona w odrębnych aktach prawnych. Z jednej strony art. 167 ust. 2 Konstytucji RP wprowadza trójjpodział dochodów samorządu terytorialnego, z drugiej jest on uszczegółowiany i rozszerzany przez regulacje ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹.

Wobec tego powstaje pytanie o granice (zakres) środków publicznych, w tym o metodę, która pozwoli je ustalić. Jest to kolejne kluczowe zagadnienie z tej problematyki.

Ustawodawca, formułując katalog środków publicznych w art. 5 u.f.p., zasadniczo posłużył się kryterium podmiotowym, tzn. wskazał podmioty, na rzecz których one wpływają². Pomiotami tymi są jednostki SFP, które zostały określone w art. 9 u.f.p. i tylko one mogą pobierać środki publiczne i nimi dysponować. Innymi słowy, posiadanie statusu środków publicznych jest ściśle związane z SFP, przy czym nabycie tego statusu następuje wówczas, gdy wpływają one do sektora (pobierają je jednostki sektora), a utrata statusu – kiedy są przekazywane poza sektor (jednostki sektora dysponują nimi w celu wykonywania zadań publicznych). Oczywiście realizacja zadań może następować przez inne jednostki sektora, wówczas środki publiczne „krążą” w jego ramach i nie tracą swego statusu publiczności.

Reasumując, z formalnego punktu widzenia posiadanie statusu środka publicznego nie jest uzależnione od tytułu, na podstawie którego został on pobrany, lecz samego faktu wpływu środka do sektora, nawet gdyby nastąpiłoby to nienależnie. Oczywiście nie wyklucza to prawa o ubieganie się o ich zwrot zgodnie z określonymi prawnie procedurami.

Oprócz statusu środków publicznych istotną kwestią jest ich kategoryzacja. Pod tym względem, o czym była już mowa, w oparciu o art. 5 u.f.p. dokonuje się podziału środków publicznych na następujące kategorie (grupy): dochody publiczne, przychody publiczne oraz środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, przy czym ten ostatni tytuł w zależności od posiadanych cech można zaliczyć do dochodów albo przychodów publicznych.

Pomiędzy kategoriami dochodów i przychodów publicznych nie można stawiać znaku równości, biorąc pod uwagę przepisy u.f.p. W wyjaśnieniu różnic (relacji) pomocny będzie podział środków publicznych w oparciu o kryterium miejsca ich wpływu w momencie poboru przez jednostki SFP. Na tej podstawie wyróżnia się³:

1 Ustawa z dnia 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1572 ze zm.).

2 J.M. Salachna, *Istota środków publicznych*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 62.

3 J.M. Salachna, S. Ajdamach, *Klasyfikacja środków publicznych*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 62–67.

- budżetowe środki publiczne, tzn. takie, które są pobierane przez jednostki sektora (jednostki budżetowe) na rzecz budżetu państwa albo budżetów JST;
- pozabudżetowe środki publiczne, tzn. takie, które są gromadzone przez pozabudżetowe jednostki sektora w ramach swoich planów finansowych, ale nie trafią one do powyższych budżetów publicznych.

W zakresie budżetowych środków publicznych, a więc takich, które wpływają do budżetów państwa i JST, funkcjonują przede wszystkim dochody publiczne, które stanowią podstawowe, bezzwrotne i co do zasady stałe źródło finansowania zadań publicznych, a więc przeznaczają się na wydatki publiczne (art. 6 ust. 1 pkt 1 u.f.p.). Kłasyfikacyjnym tego przykładem są daniny publiczne. Najczęściej ich poborem zajmują się państwowe i samorządowe jednostki budżetowe. Z kolei budżetowe przychody publiczne nie stanowią stałego źródła finansowania zadań budżetowych, a raczej są źródłem nadzwyczajnym. Ponadto są one zwrotne i powodują powstanie długu publicznego, poza przychodami z prywatyzacji oraz nadwyżką z lat ubiegłych. Ich zwrotność następuje w postaci rozchodów publicznych (art. 6 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.f.p.).

Natomiast środki, które są pobierane przez pozostałe jednostki SFP (poza jednostkami budżetowymi), tworzą pozabudżetowe przychody publiczne i swoimi cechami zbliżają się do budżetowych dochodów publicznych. Gromadząc te przychody, jednostki zestawiają je z kosztami i na tej podstawie ustalają wynik finansowy.

W kontekście problematyki środków publicznych należy jeszcze zwrócić uwagę na kategorię należności publicznoprawnych, które posiadają niejednorodny charakter. Zasadniczo jednak stanowią one powinność zapłaty środków pieniężnych w określonej kwocie na rzecz jednostek SFP, a powinność ta powstaje na skutek konkretyzacji tytułu prawnego uregulowanego w obowiązujących przepisach. Jest to więc sytuacja, kiedy dany stan faktyczny (konkretne zdarzenie) rodzi obowiązek zapłaty należnej kwoty na rzecz JSFP, choć sama jej zapłata jeszcze nie nastąpiła (np. przed wyznaczonym terminem płatności).

Zróznicowany charakter należności publicznoprawnych przejawia się w wielu aspektach. Po pierwsze, mogą one posiadać status środków publicznych (bądź nie), o ile zobowiązany do zapłaty jest JSFP.

Po drugie, w kontekście miejsca wpływu tych należności można wyróżnić dwie główne kategorie:

- 1) budżetowe należności publicznoprawne, które stanowią należności budżetów państwa i JST, a w ramach tej grupy występują podatkowe należności budżetowe (są nimi zobowiązania podatkowe) oraz niepodatkowe należności budżetowe (art. 60 u.f.p., art. 2 § 1 pkt 1 oraz art. 3 pkt 8 o.p.),
- 2) pozabudżetowe należności publicznoprawne, stanowiące należności pozabudżetowych JSFP.

Na koniec zauważyć należy jeszcze, że w SFP funkcjonują dotacje i subwencje, które stanowią specyficzne kategorie dochodów oraz wydatków publicznych. Ich ogólnymi podstawami prawnymi są art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, art. 112, art. 124, art. 126, art. 214 pkt 1 u.f.p.⁴

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Rada gminy uchwaliła budżet na 2026 r. Ustalono w nim m.in. kwotę deficytu wynikającą z różnicy między ogólnymi dochodami a ogólnymi wydatkami budżetu w wysokości 2 mln zł. W związku z tym, na podstawie art. 212 ust. 1 pkt 3 u.f.p. określono, że źródłami finansowania deficytu budżetu będą:

- 1) zwiększone dochody podatkowe w kwocie 1 mln zł,
- 2) przychody w planowanych do zaciągnięcia pożyczek w kwocie 500 tys. zł,
- 3) przychody z planowanych do zaciągnięcia kredytów w kwocie 500 tys. zł.

Czy wskazane źródła finansowania deficytu budżetu gminy są prawidłowe pod względem wskazanych kategorii dochodów i przychodów? Dlaczego?

Przykładowe rozwiązanie kazusu

W przedstawionym stanie faktycznym rada gminy postąpiła prawidłowo, określając kwotę deficytu i źródła jego finansowania. Deficyt ten jest skutkiem ujemnej różnicy pomiędzy ogólnymi kwotami dochodów i wydatków budżetu. Działanie takie jest zgodne z art. 212 ust. 1 pkt 3 u.f.p., w świetle którego w uchwale budżetowej należy określić saldo budżetu (odpowiednio deficyt albo nadwyżkę), w tym wypadku wystąpił deficyt. Jednocześnie ten sam przepis nakazuje w przypadku istnienia deficytu wskazać źródła jego finansowania, co również miało miejsce.

Inną kwestią, która wymaga wyjaśnienia, są wymogi co do źródeł finansowania deficytu, o ile takie istnieją w świetle obowiązującego prawa. W tym zakresie należy powołać art. 217 ust. 2 u.f.p., który przede wszystkim określa, że deficyt budżetu JST jest finansowany z „przychodów” budżetu, a następnie w punktach od 1 do 8 precyzuje tytuły (źródła) tych przychodów.

Dlatego z formalnego punktu widzenia rada gminy w powoływanym stanie faktycznym naruszyła art. 217 ust. 2 u.f.p. w zakresie, w jakim wskazała, że deficyt budżetu zostanie sfinansowany ze „zwiększonych dochodów podatkowych w kwo-

4 Szerzej nt. dotacji i subwencji zob. G. Plawgo, *Dotacje oraz subwencje jako specyficzne kategorie dochodów oraz wydatków publicznych*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 70–76.

cie 1 mln zł”. Prawidłowe natomiast było określenie finansowania deficytu za pomocą pożyczki i kredytu, co wynika z ust. 2 pkt 2 i 3 powoływanego artykułu.

Równocześnie, z materialnego punktu widzenia należy zauważyć, że ujemne saldo budżetu nie może być finansowane z dochodów. Wynika to z faktu, że sam deficyt jest wynikiem ujemnej relacji dochodów do wydatków, a więc uwzględnia on kwotę wszystkich dochodów zaangażowanych już w budżecie. W związku z tym dochody nie mogą być źródłami pokrycia deficytu, a są nimi wyłącznie przychody budżetu, w szczególności wynikające z tytułów określonych w art. 217 ust. 2 pkt 1–8 u.f.p.

C. Kazy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Które z niżej wymienionych środków posiadają status publicznych i wyjaśnij dlaczego:

- 1) 5 000 zł przekazane w darowiźnie na rzecz Caritas Polska,
- 2) 10 000 zł przekazane w spadku na rzecz gminy X,
- 3) 3 000 zł niezapłaconego, pomimo upływu ustawowego terminu, podatku dochodowego od osób fizycznych przez Jana Rowera prowadzącego działalność gospodarczą polegającą na produkcji rowerów pod firmą „Rovex”,
- 4) 1 500 zł niezapłaconej zaliczki (przed terminem płatności) na podatek dochodowy od osób fizycznych przez Uniwersytet w Białymstoku za jednego z pracowników tej uczelni,
- 5) 300 zł nieodprowadzonego przez niedopatrzenie przez ZUS zaliczki na podatek dochodowy podatku PIT od wynagrodzenia jednego z urzędników tego zakładu,
- 6) 3 mln zł kredytu z banku X, który ma zostać wypłacony miastu Y na spłatę wcześniej zaciągniętych pożyczek i kredytów,
- 7) 420 zł, które wpłacił proboszcz parafii za I kwartał 2026 r. tytułem zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych,
- 8) 100 zł opłaty od posiadania psów, która została wpłacona na konto gminy X, pomimo że rada gminy X postanowiła nie wprowadzać tej opłaty (jest ona fakultatywna),
- 9) dywidenda wypłacona na rzecz Skarbu Państwa przez Orlen S.A.,
- 10) opłata za zwiedzanie zoo w Warszawie.

Kazus 2

W budżecie gminy za 2025 r. zrealizowano nadwyżkę budżetową w wysokości 2 mln zł. Środki z tego tytułu pozostają na rachunku budżetu gminy w 2026 r.

Jaką kategorię środków publicznych stanowi powyższa nadwyżka i na co może ją gmina przeznaczyć? Czy przepisy u.f.p. zawierają regulacje w tym zakresie?

Kazus 3

Dyrektor miejskiego ośrodka pomocy społecznej (MOPS), będącego jednostką budżetową, przygotował projekt planu finansowego jednostki na 2026 r. w związku z pracami nad projektem budżetu gminy. W planie wykazał przychody w wysokości 2 mln zł i koszty w wysokości 3 mln zł. Plan ten został przekazany burmistrzowi miasta, który zwrócił uwagę dyrektorowi jednostki, że plan finansowy został sporządzony nieprawidłowo. Jak bowiem wynika z art. 11 ust. 3 u.f.p., plan finansowy jednostki budżetowej obejmuje dochody i wydatki, dlatego dyrektor MOPS powinien go poprawić.

Dlaczego plan finansowy jednostki budżetowej składa się z dochodów i wydatków, a nie z przychodów i kosztów? Czy występują jakieś różnice pomiędzy tymi kategoriami?

Kazus 4

Studenci studiujący na studiach niestacjonarnych na kierunku prawo są zobowiązani do zapłaty czesnego, które powinno być wnoszone po 1 000 zł w 5 ratach w terminach określonych przez Uniwersytet w Białymstoku. Jednocześnie uczelnia postanowiła przyznać zniżkę w opłacie, jeżeli zostanie ona wniesiona jednorazowo. Wówczas należne chesne wynosi 4 500 zł. Jeden ze studentów postanowił wnieść chesne jednorazowo, jednak omyłkowo przelał na konto Uniwersytetu kwotę 5 000 zł, zamiast 4 500 zł.

Czy nadpłacona kwota w wysokości 500 zł stanowi środki publiczne oraz czy student może ubiegać się o jej zwrot?

Kazus 5

Podatnik złożył roczne zeznanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. W zeznaniu skorzystał z przysługującym mu ulg podatkowych. W konsekwencji należny podatek wyniósł 3 000 zł, a suma wpłaconych w roku podatkowym zaliczek 3 500 zł.

Jaki status prawny posiada kwota 500 zł, także w kontekście prawa podatkowego? Które przepisy określają ten status?

Kazus 6

Gmina otrzymała w 2025 r. dotację celową z budżetu państwa w wysokości 3 mln zł, którą musiała wykorzystać do końca roku. Część tej dotacji w kwocie 100 tys. zł nie została wydatkowana, w związku z czym na podstawie 168 ust. 1 u.f.p. podlega zwrotowi do budżetu państwa.

Jaki status prawny posiada kwota 100 tys. zł? Które przepisy określają ten status?

Kazus 7

W świetle art. 6 ust. 1 i 2 u.f.p. między kategoriami budżetowych środków publicznych co do zasady zachodzą następujące zależności:

- 1) dochody publiczne przeznacza się na wydatki publiczne celem realizacji zadań publicznych;
- 2) skoro przychody publiczne są zwrotne, to ten zwrot następuje poprzez rozchody publiczne.

Mając na uwadze powyższe relacje równoległe, proszę odpowiedzieć, czy istnieją sytuacje „krzyżowania” się wskazanych kategorii, tj. czy po pierwsze dochody publiczne mogą być przeznaczane na rozchody publiczne, po drugie czy przychody publiczne mogą pokrywać wydatki publiczne? Proszę uzasadnić odpowiedź, ewentualnie podając przykłady.

Kazus 8

Zarząd powiatu na podstawie art. 238 ust. 1 pkt 1 u.f.p. przedłożył radzie powiatu projekt uchwały budżetowej na 2027 r. Przewidziano w nim nadwyżkę budżetową w wysokości 2 mln zł, która zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 3 u.f.p. w całości zostanie przeznaczona na spłatę zadłużenia powiatu. Wartość tego zadłużenia na koniec 2026 r. miała wynieść 4 mln zł. Jednocześnie z projektowanego budżetu wynikało, że powiat zamierza w 2027 r. całkowicie spłacić istniejący dług, a pozostającą jego kwotę (po wykorzystaniu planowanej nadwyżki) w wysokości 2 mln zł pokryć z posiadanej nadwyżki budżetowej z lat ubiegłych, o której mowa w art. 217 ust. 2 pkt 5 u.f.p.

Podczas sesji budżetowej rady powiatu jeden z radnych zakwestionował projekt budżetu, argumentując, że obie wskazane nadwyżki są *de facto* tą samą kategorią, w związku z czym konstrukcja proponowanego budżetu jest nieprawidłowa, a sam

dług nie zostanie w całości spłacony w 2027 r. Co więcej, nawet gdyby nadwyżka z lat ubiegłych istniała, to w świetle art. 217 ust. 2 u.f.p. można ją wyłącznie przeznaczyć na sfinansowanie deficytu, którego przecież nie ma w projektowanym budżecie.

Czy stanowisko radnego jest prawidłowe, a w szczególności, czy istnieją różnice pomiędzy oboma rodzajami nadwyżek, na co można je przeznaczyć i do jakich kategorii środków publicznych należą?

Kazus 9

Na podstawie poniższych kwot przychodów i rozchodów budżetu gminy X proszę ustalić wysokość jej zadłużenia na koniec 2025 r.:

- 1) kwota zadłużenia na koniec 2022 r. – 2 mln zł,
- 2) 2023 rok:
 - przychody – 30 tys. zł, w tym kredyt – 10 tys. zł i wolne środki – 20 tys. zł;
 - rozchody – spłata kredytu 20 tys. zł;
- 3) 2024 rok:
 - przychody – 0 zł,
 - rozchody – spłata kredytu – 90 tys. zł;
- 4) 2025 rok:
 - przychody – 50 tys. zł, w tym wolne środki 30 tys. zł i nadwyżka z lat ubiegłych 20 tys.;
 - rozchody – wykup papierów wartościowych – 50 tys. zł.

Kazus 10

Na podstawie poniższych kwot przychodów i rozchodów budżetu gminy X proszę ustalić wysokość jej zadłużenia na koniec 2025 r.:

- 1) kwota zadłużenia na koniec 2022 r. – 10 mln zł,
- 2) 2023 rok:
 - przychody – 3 mln zł, w tym kredyt – 1,5 mln zł, prywatyzacja – 500 tys. zł i wolne środki – 1 mln zł;
 - rozchody – spłata kredytu 2,5 mln zł;
- 3) 2024 rok:
 - przychody – 0 zł,
 - rozchody – spłata kredytu – 100 tys. zł;
- 4) 2025 rok:
 - przychody – 1,5 mln zł, w tym wolne środki 500 tys. zł i nadwyżka z lat ubiegłych 1 mln zł;
 - rozchody – wykup papierów wartościowych – 1 mln zł.

Kazus 11

Rada powiatu X w uchwale budżetowej ustaliła dochody budżetu w wysokości 50 mln zł i wydatki w wysokości 65 mln zł. W związku z tym planowany deficyt budżetu wyniesie 15 mln zł. Zgodnie z uchwałą deficyt zostanie sfinansowany przychodami pochodzącymi z następujących źródeł:

- 1) nadwyżka budżetowa z lat ubiegłych w wys. 6 mln zł,
- 2) wolne środki w wys. 9 mln zł.

Jednocześnie powiat w bieżącym roku budżetowym będzie musiał spłacić dług na łączną kwotę 8 mln zł i dlatego w uchwale budżetowej został określony limit zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek zaciąganych na spłatę wcześniej zaciągniętych w kwocie 8 mln zł.

Na podstawie powyższych danych proszę ustalić kwoty przychodów i rozchodów budżetu powiatu.

Kazus 12

Oblicz wartość państwowego długu publicznego w oparciu o następujące dane:

- 1) zadłużenie Skarbu Państwa z tytułu wyemitowanych papierów wartościowych – 10 mld zł,
- 2) zadłużenie JST – 1 mld zł, w tym:
 - z tytułu zaciągniętych kredytów – 800 mln zł,
 - z tytułu pożyczek uzyskanych z budżetu państwa – 200 mln zł,
- 3) zadłużenie państwowych jednostek budżetowych – 50 mln zł, w tym:
 - z tytułu wykonanych robót budowlanych na rzecz jednostek przez prywatnych przedsiębiorców – 40 mln zł,
 - z tytułu należnych składek na ubezpieczanie zdrowotne – 10 mln zł.

Kazus 13

Proszę wskazać, które z poniższych dochodów podatkowych stanowią wpływy budżetu państwa, a które wpływy budżetu gminy. Proszę ponadto wskazać, które z dochodów podatkowych gmin są pobierane przez naczelnika urzędu skarbowego.

- | | |
|--|---|
| 1) VAT, | 10) podatek od środków transportowych, |
| 2) podatek od nieruchomości, | 11) podatek akcyzowy, |
| 3) podatek rolny, | 12) podatek od gier, |
| 4) PIT, | 13) podatek od spadków i darowizn, |
| 5) PIT opłacany w formie karty podatkowej, | 14) podatek od wydobycia niektórych kopalin, |
| 6) procentowy udział w PIT | 15) podatek od niektórych instytucji finansowych, |
| 7) CIT, | 16) podatek od czynności cywilnoprawnych, |
| 8) procentowy udział w CIT, | 17) podatek od sprzedaży detalicznej, |
| 9) podatek leśny, | 18) podatki wyrównawcze. |

Kazus 14

Proszę dokonać podziału poniższych dochodów z opłat ze względu na wpływ budżetu gminy (miasta na prawa powiatu), budżetu powiatu i budżetu województwa samorządowego:

- | | | |
|--|--|--|
| 1) opłata skarbową, | 11) opłaty użytkowanie i służebności, | 22) opłaty roczne związane z wyłączeniem gruntów z produkcji rolnej, |
| 2) opłata za zajęcia pasa drogowego, | 12) opłata reklamowa, | 23) opłaty geodezyjne, |
| 3) opłata za umieszczenie urządzeń w pasie drogowym, | 13) opłata produktowa, | 24) opłata eksploatacyjna, |
| 4) opłata komunikacyjna związana z rejestracją pojazdów, | 14) opłata adiacencka, | 25) opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi, |
| 5) opłata targowa, | 15) opłata planistyczna, | 26) opłata za wydane zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych, |
| 6) opłata miejscowa, | 16) opłata od posiadania psów, | 27) opłata za wydane zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi o zawartości powyżej 18% alkoholu w opakowaniach do 300 ml. |
| 7) opłata za użytkowanie wieczyste, | 17) opłata prolongacyjna, | |
| 8) opłata za korzystanie z wychowania przedszkolnego, | 18) opłata za korzystanie ze środowiska, | |
| 9) opłata uzdrowskowa, | 19) opłata za wydanie prawa jazdy, | |
| 10) opłata za trwałe zarząd, | 20) opłata za wydanie zezwolenia na pracę sezonową, | |
| | 21) opłata za wpis do rejestru agencji zatrudnienia, | |

Rozdział II

Marcin Tyniewicki

Sektor finansów publicznych

A. Wprowadzenie merytoryczne

Specyfika instytucji SPF w kontekście rozstrzygania różnego rodzaju zagadnień problemowych wymaga zwrócenia uwagi przede wszystkim na trzy kwestie. Po pierwsze, jaka jest istota sektora, tzn. czym on jest i w jakim celu został stworzony. Po drugie, jakie są jego formy organizacyjno-prawne. Po trzecie, w jaki sposób, tj. zgodnie z jakimi metodami jest prowadzona gospodarka finansowa w sektorze.

Podstawowe regulacje z powyższego zakresu zostały zawarte w art. 8–32a u.f.p.

Przechodząc do istoty sektora i jego znaczenia funkcjonalnego w systemie finansów publicznych, można go zdefiniować jako sferę publicznoprawną o szczególnym reżimie prawnym i finansowym, w której funkcjonują określone jednostki odpowiedzialne za realizację celów i zadań publicznych, w związku z którą gospodarują środkami publicznymi¹.

Bardziej dokładnie istotę sektora można wyjaśnić poprzez pryzmat celów i funkcji, które realizuje. Posiłkując się określonymi kryteriami, cele te są następujące²:

1 M. Tyniewicki, *Istota i cele SFP*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 78.

2 Cele te szerzej zostały omówione zob. M. Tyniewicki, *Istota i cele SFP – uzasadnienie funkcjonowania*, [w:] J.M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 130–131; C. Kosikowski, *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2006, s. 26–27; E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007, s. 32–33; E. Ruśkowski, *Istota i cele sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007, s. 30–31.

- 1) pod względem kryterium ekonomiczno-zarządczego: określenie specyficznych reguł zarządzania finansami publicznymi (środkami publicznymi), a w szczególności:
 - wskazanie, kiedy środki finansowe nabywają status „publiczności”, a kiedy go tracą (zob. rozdział I);
 - zdefiniowanie określonych metod prowadzenia publicznej gospodarki finansowej przez JSFP, obejmującej procesy planowania finansowego, pobierania i rozdysponowania środków publicznych, stosowania określonych zasad rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej (finansowej), kontroli finansowej (kontroli finansów publicznych);
- 2) pod względem kryterium ekonomiczno-statystyczno-sprawozdawczego: potrzeba bilansowania i dokonywania sprawozdawczości globalnych danych dotyczących finansów publicznych (statystyka i sprawozdawczość publiczna), np. deficytu i długu SFP (zob. art. 7, art. 72–73 u.f.p.), relacji dochodów i wydatków publicznych w stosunku do PKB, stopnia debudżetyzacji, stopnia centralizacji/decentralizacji finansowej;
- 3) pod względem kryterium ekonomiczno-społecznego: wskazanie jednostek, których podstawowym celem jest realizacja zadań publicznych;
- 4) pod względem kryterium prawnego: stworzenie w miarę wspólnego i jednolitego systemu (reżimu) prawnego funkcjonowania JSFP, które przede wszystkim powinny realizować konstytucyjne zasady praworządności i legalizmu wynikające z art. 2, art. 7 i art. 216 ust. 1 Konstytucji RP. Z kolei na poziomie ustawowym sprowadza się on do: prawidłowego pobierania środków publicznych (np. z zachowaniem ustawowej formy nakładania podatków), prawidłowego dokonywania wydatków (np. w oparciu o przepisy u.f.p., publiczne plany finansowe czy przy zastosowaniu procedur zamówień publicznych), ponoszenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

SFP funkcjonuje poprzez swoje jednostki, które składają się na jego zakres podmiotowy. Ich katalog został sformułowany w art. 9 u.f.p., a jego systemowa analiza dowodzi, że jednostki sektora posiadają niejednolity status prawny oraz stosują różne metody, w oparciu o które realizują publiczną gospodarkę finansową³. Tym samym mają złożony charakter, natomiast w znaczeniu ogólnym stanowią organizacyjno-prawno-finansowe formy funkcjonowania sektora odpowiedzialne za realizację zadań publicznych za pomocą środków finansowych (środków publicznych).

3 Przegląd wszystkich jednostek SFP pod tym kątem został zob. w M. Tyniewicki, *Katalog jednostek SFP*, [w:] J.M. Salachna, M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, s. 143–160.

Zastosowany powyżej zwrot „organizacyjno-prawno-finansowa forma” posiada dwojakie znaczenie. Po pierwsze, określa ogólny status prawny jednostki, tj. abstrakcyjną formę prawną, którą przyjmują. Na podstawie całego katalogu jednostek SFP określonego w art. 9 u.f.p. można stwierdzić, że posiadają następujący status prawny: organy władzy publicznej, w tym m.in. centralne konstytucyjne organy państwa, naczelne organy administracji państwowej (pkt 1–2a); państwowe/samorządowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (pkt 3–4, 7); państwowe/samorządowe jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną, a więc są to państwowe/samorządowe osoby prawne (pkt 5–6, 8–14); jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną, ale niebędące ani państwowymi osobami prawnymi, ani innymi państwowymi jednostkami organizacyjnymi (pkt 15).

Aby jednak bardzo precyzyjnie zdefiniować status prawny danej JSFP, należy dokonać szerszego jej opisu, np. jednostka budżetowa jest państwową/samorządową jednostką organizacyjną (sektora finansów publicznych) nieposiadającą osobowości prawnej, prowadzącą gospodarkę budżetową w oparciu o budżet państwa/samorządu i własny plan finansowy (przy czym można jeszcze uszczegółowić, jak dokładnie przebiega ta gospodarka stosownie do art. 11 u.f.p.).

Po drugie, organizacyjno-finansowa forma funkcjonowania JSFP oznacza swe go rodzaju „schemat”, w oparciu o który prowadzą one publiczną gospodarkę finansową, a więc zarządzają środkami publicznymi poprzez ich planowanie, gromadzenie i rozdysponowanie na określone cele (zadania) publiczne. Robią to oczywiście zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa (na jego podstawie i w jego granicach zgodnie z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP). Przy tym, tak jak w przypadku ogólnego statusu prawnego, również w odniesieniu do sposobów prowadzenia gospodarki finansowej można mówić o ogólnych (abstrakcyjnych) metodach jej prowadzenia.

Ustawa o finansach publicznych w art. 10 ust. 1 i 2 dokonuje podziału JSFP na 2 grupy z punktu widzenia organizacyjno-prawno-finansowych form prowadzenia publicznej gospodarki finansowej:

- 1) formy podstawowe: jednostka budżetowa, samorządowy zakład budżetowy, agencja wykonawcza, instytucja gospodarki budżetowej i państwowy fundusz celowy, które prowadzą gospodarkę na zasadach określonych w przepisach samej u.f.p. (art. 11 – art. 29, art. 32 – art. 32a, art. 223);
- 2) formy pozostałe (szczególne), których zasady prowadzenia gospodarki finansowej są określone w ustawach odrębnych, choć art. 30 u.f.p. zawiera ogólne przepisy w tym zakresie.

Problematyka tworzenia JSFP została uregulowana w art. 8 u.f.p., który ustanawia regułę ustawowej formy powoływania do życia takich jednostek. Przepisy tego artykułu wyodrębniają dwie kwestie: w ust. 1 stanowi się o tworzeniu form JSFP w oparciu o przepisy działu I, rozdziału 3 u.f.p., a w ust. 2 reguluje się two-

rzenie konkretnych jednostek, co następuje na podstawie przepisów u.f.p. albo na podstawie ustaw odrębnych.

Mówiąc o formach JSFP, w istocie rzeczy chodzi o formy organizacyjno-prawno-finansowe z punktu widzenia określonych w art. 9 – art. 32a u.f.p. sposobów prowadzenia publicznej gospodarki finansowej. Do takich form, o czym była już wyżej mowa, jako podstawowe zalicza się: jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, agencję wykonawczą, instytucję gospodarki budżetowej, państwowy fundusz celowy oraz formy pozostałe (szczególne). Ta ostatnia grupa obejmuje podmioty (jednostki organizacyjne), które zostały zaliczone do SFP na podstawie art. 9 u.f.p., ale *de facto* prowadzą odrębną od form wymienionych wcześniej gospodarkę finansową w oparciu o ustawy szczególne, powołujące je do życia. Przede wszystkim należy tu wymienić inne państwowe i samorządowe osoby prawne (niebędące agencjami wykonawczymi oraz instytucjami gospodarki budżetowej) oraz Bankowy Fundusz Gwarancyjny, który zgodnie z ustawą go tworzącą nie jest ani państwową osobą prawną (choć osobowość prawną posiada), ani inną państwową jednostką organizacyjną⁴.

Przechodząc do trzeciej kwestii dotyczącej metod prowadzenia publicznej gospodarki finansowej w SFP, autor zaproponował następujący podział:

- 1) metoda budżetowa czy gospodarka budżetowa (a więc jednocześnie sektorowa – tzn. w ramach SFP) – jest to metoda prowadzenia gospodarki, która w całości opiera się na środkach budżetu państwa/samorządu zarówno po stronie jego dochodów, jak i wydatków; gospodarkę zgodnie z tą metodą prowadzą wyłącznie państwowe i samorządowe jednostki budżetowe;
- 2) metoda pozabudżetowa (sektorowa) czy gospodarka pozabudżetowa (sektorowa) – jest to metoda, zgodnie z którą realizacja gospodarki finansowej odbywa się w ramach SFP, ale poza budżetem państwa/samorządu. W szczególności gospodarkę tę będą prowadzić JSFP na zasadzie samofinansowania się, z możliwością odpłatnego świadczenia usług i z elementem powiązania finansowego z budżetem państwa/samorządu, choć nie zawsze musi on wystąpić;
- 3) metoda pozabudżetowa (pozasektorowa), czy też gospodarka pozabudżetowa (pozasektorowa) – jest to metoda, zgodnie z którą gospodarka jest realizowana poza SFP, tj. przez jednostki spoza tego sektora, które jednak mogłyby być jego zakresem objęte, ale z różnych przyczyn (nie zawsze pozytywnych) ustawodawca postanowił inaczej (zob. np. Fundusz Przeciwdziałania COVID-19). Zauważyć przy tym należy, że gospodarka pozasektorowa nie dotyczy podmiotów (jednostek), które wprowadzie wykonują zadania publiczne, ale czynią

4 Art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2026 r. poz. 620 ze zm).

to na zasadzie zlecenia i jednocześnie posiadają status podmiotu prywatnego (przedsiębiorca, organizacja społeczna, osoba fizyczna).

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Gminny ośrodek pomocy rodzinie (GOPR), będący jednostką budżetową, na podstawie art. 218 u.f.p., otrzymał z budżetu gminy w trakcie roku budżetowego dotację podmiotową na bieżące funkcjonowanie, w tym na wypłatę dodatkowych świadczeń rodzinnych. Udzielenie dotacji było podyktowane zwiększonymi wydatkami nieprzewidywanymi w planie finansowym jednostki na początku roku.

Proszę ocenić legalność przyznania powyższej dotacji.

Przykładowe rozwiązanie kazusu

W przedstawionym stanie faktycznym możliwość przyznania dotacji dla samorządowej (gminnej) jednostki budżetowej należało rozpatrzyć w dwóch aspektach, mając na uwadze treść art. 218 u.f.p. Przewiduje on bowiem udzielanie takich dotacji, ale pod warunkiem, że odrębne ustawy tak stanowią.

Pierwszy to aspekt formalny, w którym chodzi o istnienie owych odrębnych ustaw. W podanym stanie faktycznym w ogóle nie ma mowy na ten temat, a w związku z tym nie można tego domniemywać, jakkolwiek obowiązujące przepisy ustawowe nie przewidują takiej możliwości. Co prawda ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2026 r. poz. 639) w art. 115 stanowi o dofinansowaniu zadań własnych z zakresu pomocy społecznej, ale formą tego dofinansowania są dotacje celowe (a nie podmiotowe) z budżetu państwa, a ich beneficjentem jest JST, a nie jednostka budżetowa.

Dlatego z powyższych względów udzielenie dotacji podmiotowej GOPR było pozbawione podstaw prawnych.

Drugi aspekt ma charakter materialny i dotyczy istoty gospodarki finansowej jednostek budżetowych. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.f.p. prowadzą one gospodarkę budżetową, co oznacza, że wszystkie wydatki, jakie ponoszą na swoje funkcjonowanie, co do zasady są pokrywane z właściwego budżetu publicznego, w analizowanym przypadku – z budżetu gminy. Innymi słowy ich finansowanie opiera się na tym budżecie i są one tym budżetem objęte, a dokładniej ich plany finansowe.

Dlatego udzielenie dotacji GOPR nie tylko było niezgodne z art. 11 ust. 1 u.f.p., ale i nielogiczne, ponieważ gdyby dopuścić taką sytuację, to wówczas gmina udzieliłaby sama sobie dotacji. Z istoty dotacji wynika, że musi ona „wychodzić” poza budżet. Jednostki budżetowe nie potrzebują dofinansowania swojej działalności

w takiej formie, ponieważ swoje wydatki w pełni pokrywają z budżetu. Co więcej, zadania z zakresu pomocy rodzinom i udzielanie świadczeń z tego tytułu są zadaniami gminy, a GOPR tylko je wykonuje. Dlatego jeżeli, zgodnie ze stanem faktycznym jednostce tej zabrakło środków na realizację zadań, to należało zmienić jej plan finansowy poprzez odpowiednie zwiększenie wydatków na wskazane zadania.

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Który/a z poniżej wymienionych podmiotów/jednostek należy do SFP:

- 1) Wojewódzki Ośrodek Ruchu Drogowego w Suwałkach,
- 2) Wojewódzki Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Białymstoku,
- 3) Centralny Port Komunikacyjny Sp. z o.o.,
- 4) Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe,
- 5) Polska Fundacja Narodowa,
- 6) Białowiecki Park Narodowy,
- 7) Polskie Koleje Państwowe S.A.,
- 8) Związek Powiatów Województwa Podlaskiego,
- 9) Związek Powiatów Polskich,
- 10) Związek Powiatowo – Gminny Zatoki Puckiej,
- 11) Mazurski Związek Międzygminny – Gospodarka Odpadami,
- 12) Związek Województw RP,
- 13) Związek Banków Polskich,
- 14) Narodowy Bank Polski,
- 15) Bank Gospodarstwa Krajowego,
- 16) Urząd Komisji Nadzoru Finansowego,
- 17) Polski Związek Piłki Nożnej,
- 18) Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg,
- 19) Agencja Modernizacji i Restrukturyzacji Rolnictwa,
- 20) Agencja Rozwoju Przemysłu S.A.

Kazus 2

Proszę dokonać precyzyjnej identyfikacji statusu prawnego wraz z podaniem sposobu prowadzenia gospodarki finansowej następujących JSFP:

- 1) Ministerstwo ds. Finansów,

- 2) Urząd Marszałkowski Województwa Podlaskiego,
- 3) Białostocki Ośrodek Sportu i Rekreacji w Białymstoku,
- 4) Narodowe Centrum Nauki,
- 5) Centralny Ośrodek Sportu,
- 6) Fundusz Wsparcia Policji,
- 7) Zakład Ubezpieczeń Społecznych,
- 8) Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- 9) Fundusz Składowy Ubezpieczenia Społecznego Rolników,
- 10) Narodowy Fundusz Zdrowia,
- 11) Białostockie Centrum Onkologii im. Marii Skłodowskiej-Curie w Białymstoku,
- 12) Uniwersytecki Szpital Kliniczny w Białymstoku,
- 13) Teatr Wielki – Opera Narodowa,
- 14) Muzeum Powstania Warszawskiego,
- 15) Uniwersytet w Białymstoku,
- 16) Polska Akademia Nauk,
- 17) Bankowy Fundusz Gwarancyjny,
- 18) Urząd Dozoru Technicznego.

Kazus 3

Miasto X (*proszę wybrać dowolne istniejące miasto w Polsce*) planuje wybudowanie aquaparku/stadionu/cmentarza (*proszę wybrać*). W związku z tym jego władze prowadzą analizy, jaka forma organizacyjno-prawna SFP funkcjonowania planowanego obiektu będzie najkorzystniejsza w danych uwarunkowaniach.

Proszę wskazać wady i zalety każdej z możliwych form organizacyjno-prawnych SFP dla planowanego obiektu oraz zaproponować najbardziej optymalną z punktu widzenia budżetu miasta, mieszkańców/użytkowników obiektu oraz kosztów jego wybudowania oraz funkcjonowania.

Kazus 4

Podczas konferencji jeden z prelegentów stwierdził, że obecny system funkcjonowania uczelni publicznych jest anachroniczny, ponieważ działają one jako jednostki budżetowe, a przez to nie starają się oszczędnie gospodarować posiadanymi środkami ze względu na prowadzoną przez nie gospodarkę budżetową, zasadę roczności i związaną z nią zasadę wygasania wydatków (zob. art. 181 ust. 1 u.f.p.). Co więcej, zasady te nie służą maksymalizacji zysków, dlatego w opinii prelegenta uczelnie po-

winni stać się zwykłymi firmami (spółkami z o.o.). Umożliwi to ich komercjalizację, dzięki czemu uczelnie będą mogły prowadzić działalność gospodarczą (czego obecnie robić nie mogą), swobodnie sprzedawać wyniki swoich badań, współpracować z biznesem, co w efekcie przyczyni się maksymalizacji osiąganych zysków.

Proszę ocenić powyższe stanowisko w świetle obowiązujących przepisów, a w szczególności określić status prawny uczelni publicznych.

Kazus 5

Rada miasta w związku z częstą organizacją projektów promocyjnych (konferencji) i edukacyjnych (szkoleń) przez urząd miasta postanowiła – na podstawie art. 223 ust. 1 u.f.p. – podjąć uchwałę o wyodrębnionym rachunku, na którym miały być gromadzone dochody z tytułu sprzedaży materiałów promocyjnych dotyczących miasta, wpływy z opłat konferencyjnych oraz opłaty za wnoszone szkolenia. Dochody te – zgodnie z uchwałą – przeznaczane by były na koszty organizacji konferencji i szkoleń. Wobec powyższej uchwały kolegium RIO stwierdziło istotne naruszenie prawa, tj. art. 223 u.f.p. i stwierdziło jej nieważność.

Czy uchwała RIO była słuszna? Dlaczego?

Kazus 6

Szkoła podstawowa, oprócz środków przekazywanych z budżetu miasta na bieżące funkcjonowanie, pozyskuje dochody z opłat za wyżywienie w stołówce, wydawanie duplikatów świadectw oraz wynajem sali gimnastycznej. Środki te zgodnie z art. 11 ust. 1 u.f.p. są przekazywane do budżetu miasta. W trakcie kontroli RIO kontrolerzy zauważyli, że opłaty z powyższych źródeł powinny być gromadzone na wyodrębnionym rachunku bankowym, który powinien zostać utworzony przez radę miasta zgodnie z art. 223 ust. 1 u.f.p. Należy również wskazać, na jakie cele będą one wydatkowane. Takie też zalecenia znalazły się w wnioskach pokontrolnych RIO.

Proszę ocenić stanowisko izby.

Kazus 7

Rada powiatu postanowiła w drodze uchwały na podstawie art. 223 ust. 1 u.f.p. o wyodrębnieniu w liceum ogólnokształcącym wydzielonego rachunku dochodów. Na rachunku tym gromadzono dochody z tytułu darowizn i opłaty za wydawanie duplikatów świadectw szkolnych. Powyższa uchwała została w części zakwestionowana przez kolegium RIO, które wskazało, że opłaty za wydawanie duplikatów świadectw nie zostały uwzględnione w katalogu dochodów, o którym stanowi art. 223 ust. 1 u.f.p., z związku z czym nie mogą być pobierane.

Czy stanowisko RIO było słuszne? Dlaczego?**Kazus 8**

Sejmik województwa podjął uchwałę o wyodrębnieniu rachunku dochodów w policealnej szkole pielęgniarstwa na podstawie art. 223 ust. 1 u.f.p. W uchwale określono, że na rachunku tym będą gromadzone dochody:

- ze spadków i darowizn,
- z odszkodowań za utracone lub uszkodzone mienie,
- z wynajmu sal i sprzętu laboratoryjnego,
- dochody różne.

Powyższe dochody miałyby być przeznaczane na wydatki związane z funkcjonowaniem szkoły policealnej.

Proszę ocenić legalność powyższej uchwały.

Kazus 9

W państwowej szkole muzycznej I stopnia (będącej jednostką budżetową) na podstawie art. 11a u.f.p. wydzielono rachunek dochodów, na którym gromadzono: środki z tytułu darowizn na rzecz szkoły, opłaty za wydawanie duplikatów świadectw oraz opłaty za wyżywienie uczniów. Na koniec 2025 r. na rachunku tym pozostały środki w wysokości 30 tys. zł, które dyrektor przeznaczył na koszty funkcjonowania szkoły w 2026 r. Podczas kontroli NIK kontroler stwierdził, że dyrektor szkoły, nie przekazując do budżetu państwa pozostających na koniec 2025 r. środków na wyodrębnionym rachunku, naruszył art. 223 ust. 5 u.f.p. W wystąpieniu pokontrolnym został zawarty wniosek o obowiązkowego corocznego przekazywania do budżetu państwa pozostających środków na koniec danego roku budżetowego. Do powyższego wystąpienia pokontrolnego dyrektor szkoły wniósł zastrzeżenia.

Proszę wskazać, jakimi argumentami mógł kierować się dyrektor szkoły i która ze stron miała rację w przedstawionym stanie faktycznym.

Kazus 10

Na podstawie art. 223 ust. 2 u.f.p. rada miasta podjęła uchwałę w sprawie wydzielonego rachunku dochodów prowadzonego w Szkole Podstawowej nr 1. W uchwale tej określono, że źródłami dochodów tego rachunku mają być:

- 1) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
- 2) opłaty za wyżywienie uczniów w stołówce szkolnej,
- 3) opłaty za wydawanie duplikatów świadectw oraz legitymacji szkolnych,

4) opłaty z innych tytułów (źródeł).

W świetle uchwały, powyższe dochody miały być przeznaczone na:

- 1) sfinansowanie wydatków bieżących szkoły związanych z uzyskiwaniem powyżej wskazanych dochodów,
- 2) cele wskazane przez darczyńcę,
- 3) inne cele, które miał określić dyrektor szkoły.

W trakcie roku budżetowego część z powyższych dochodów, tj. opłaty za wyżywienie w stołówce szkolnej, nie były pobierane na utworzony wydzielony rachunek, a wpływały na rachunek główny szkoły. Jednakże środki te nie były przekazywane przez dyrektora do budżetu miasta zgodnie z art. 11 ust. 1 u.f.p., a rozdysponowane przez szkołę z racji tego, że pierwotnie miały być dochodem z rachunku wyodrębnionego na podstawie art. 223 u.f.p.

Proszę ocenić powyższy stan faktyczny w świetle przepisów u.f.p.

Kazus 11

Szkoła podstawowa, działająca jako gminna jednostka budżetowa, zatrudniała 15 nauczycieli, a uczyło się w niej zaledwie 45 uczniów. Minister ds. finansów, w trosce o racjonalne wykorzystywanie środków publicznych, podjął decyzję o likwidacji tej jednostki budżetowej.

Proszę dokonać oceny przedstawionej sytuacji.

Kazus 12

Zwiedzanie miejskiego ogrodu zoologicznego jest bezpłatne.

W jakiej formie organizacyjno-prawnej funkcjonuje i czy w obecnym stanie prawnym możliwe jest pobieranie przez ogród zoologiczny opłat za wstęp?

Kazus 13

W mieście X funkcjonuje basen, który jest gminną jednostką budżetową. Z kolei w mieście Y basen działa jako samorządowy zakład budżetowy.

Czy w obecnym stanie prawnym taka sytuacja jest dopuszczalna oraz czy oba obiekty powinny pobierać opłaty z tytułu korzystania z ich usług?

Kazus 14

Wójt gminy utworzył przedszkole samorządowe w formie samorządowego zakładu budżetowego.

Czy miał do tego prawo? Dlaczego?

Kazus 15

Rada powiatu podjęła uchwałę w sprawie powołania powiatowego zakładu budżetowego, który będzie wykonywał zadania powiatu w zakresie wydawania prawa jazdy oraz rejestracji pojazdów.

Czy taka uchwała jest zgodna z prawem? Dlaczego?

Kazus 16

Minister ds. finansów powołał samorządowy zakład budżetowy na rzecz upowszechniania wiedzy o prawie podatkowym, którego celem jest organizowanie odpłatnych szkoleń i konferencji.

Czy postąpił zgodnie z prawem? Dlaczego?

Kazus 17

Prezydent miasta przygotował projekt zarządzenia przewidującego utworzenie nowej szkoły podstawowej w formie samorządowego zakładu budżetowego.

Czy powinien podpisać to zarządzenie? Dlaczego?

Kazus 18

Rada miasta na podstawie art. 15 ust. 7 u.f.p. podjęła uchwałę, zgodnie z którą bezterminowo zwolniła miejski ośrodek sportu i rekreacji (miejski zakład budżetowy) z obowiązku corocznego przekazywania nadwyżki środków obrotowych. W trakcie kompleksowej kontroli gospodarki budżetowej miasta kontrolerzy RIO stwierdzili, że burmistrz miasta nie pobierał do budżetu należności z tytułu nadwyżki środków obrotowych z MOSIR. Argumentowali oni, że zwolnienie z obowiązku przekazywania nadwyżki określone w uchwale rady miasta może mieć charakter jednorazowy ze względu na zasadę roczności budżetu. Chcąc więc zwolnić ponownie z obowiązku przekazywania nadwyżki do budżetu, organ stanowiący powinien podjąć stosowną uchwałę po raz kolejny.

Proszę ocenić stanowisko kontrolerów RIO.

Kazus 19

Dyrektor samorządowego zakładu budżetowego prowadzącego działalność polegającą na prowadzeniu targowiska miejskiego zdecydował, że nadwyżkę pozostałą na koniec 2026 r. przeznaczy na wymianę asfaltu na parkingu targowiska.

Czy miał do tego prawo? Dlaczego?

Kazus 20

Samorządowy zakład budżetowy prowadzi działalność polegającą na prowadzeniu cmentarza miejskiego.

Czy może on otrzymać dofinansowanie do prowadzonej działalności z budżetu miasta? Jeśli tak, w jakiej formie?

Kazus 21

Prezes ARiMR, będącej agencją wykonawczą, zdecydował, że nadwyżka środków finansowych Agencji, ustalona na koniec roku, zostanie przekazana na nagrody dla jej pracowników. Prezes swoją decyzję umotywował tym, że znacząca nadwyżka środków jest wynikiem dobrej pracy pracowników Agencji, co należy docenić, przyznając im nagrody.

Czy taka decyzja jest zgodna z prawem? Dlaczego?

Kazus 22

Dyrektor instytucji gospodarki budżetowej, która wykonuje zadania publiczne polegające na prowadzeniu oddziaływań penitencjarnych oraz resocjalizacyjnych wobec osób skazanych na karę pozbawienia wolności przez organizowanie pracy sprzyjającej zdobywaniu kwalifikacji zawodowych, a także zatrudnia osadzonych przy pracach pomocniczych w kuchni oraz przy pracach remontowo-budowlanych, chciałby zakupić specjalistyczny sprzęt do prac budowlanych. Wartość umowy przekracza 35% rocznego przychodu instytucji.

Proszę dokonać oceny sytuacji.

Kazus 23

Sejm przyjął ustawę powołującą Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP będącą instytucją gospodarki budżetowej do realizacji zadań publicznych na rzecz Prezydenta RP oraz Kancelarii Prezydenta RP w zakresie obsługi gospodarczej, techniczno-remontowej, inwestycyjnej, porządkowej, usług wydawniczych oraz poligraficznych, obsługi recepcyjnej, transportowej, hotelarskiej, gastronomicznej, rekreacyjnej, gospodarki materiałowej i zaopatrzenia.

Proszę dokonać oceny zasadności przyjętego rozwiązania, a w szczególności rozstrzygnąć, czy instytucja gospodarki budżetowej może prowadzić wskazaną działalność.

Kazus 24

Podczas konferencji naukowej jeden z prelegentów, omawiając problematykę statusu prawnego funduszy celowych, stwierdził, że zgodnie z przepisami u.f.p. obecnie mogą funkcjonować tylko państwowe fundusze, które nie mają osobowości prawnej. Z twierdzeniem tym nie zgodził inny uczestników konferencji, argumentując, że działają również fundusze, które mają osobowość prawną i podał następujące przykłady: Narodowy Fundusz Zdrowia, Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Fundusz Rezerwy Demograficznej, otwarte fundusze emerytalne.

Kto miał w tym przypadku rację? Dlaczego?

Kazus 25

Fundusz Ubezpieczeń Społecznych zaciągnął kredyt w banku X.

Czy zgodnie z zasadą legalizmu miał do tego prawo? Dlaczego?

Kazus 26

Który z poniżej wymienionych funduszy posiada status państwowego funduszu celowego w rozumieniu art. 29 u.f.p.:

- 1) Bankowy Fundusz Gwarancyjny,
- 2) Fundusz Ubezpieczeń Społecznych,
- 3) Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej,
- 4) Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych,
- 5) Fundusz Rezerwy Demograficznej,
- 6) Otwarty Fundusz Emerytalny firmy X,
- 7) Fundusz Przeciwdziałania COVID-19,
- 8) Fundusz Pracy,
- 9) Fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców,
- 10) Fundusz Rozwoju Przewozów Autobusowych o charakterze użyteczności publicznej,
- 11) Fundusz Alimentacyjny,
- 12) otwarte fundusze inwestycyjne,
- 13) Fundusz Kolejowy,
- 14) Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny,
- 15) Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych,
- 16) Fundusz Solidarnościowy,

- 17) Narodowy Fundusz Zdrowia,
- 18) Fundusz Medyczny,
- 19) Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg,
- 20) Krajowy Fundusz Drogowy.

Rozdział III

Sławomir Presnarowicz

Zasady publicznej gospodarki finansowej

A. Wprowadzenie merytoryczne

Omówienie zasad publicznej gospodarki finansowej należy poprzedzić zdefiniowaniem pojęcia „publiczna gospodarka finansowa”. Ustawa o finansach publicznych posługuje się tym zwrotem, lecz go nie definiuje. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „publiczna gospodarka finansowa to ogół czynności (prawnych i faktycznych) związanych z planowaniem, pobieraniem i wydatkowaniem środków publicznych przez jednostki SFP w celu realizacji zadań publicznych”¹. W oparciu o unormowania u.f.p. można dokonać klasyfikacji następujących zasad publicznej gospodarki finansowej: jawności i przejrzystości, planowości, ustalania należności, ulg w spłacie należności, angażowania (rozdysponowania) środków publicznych, ponoszenia odpowiedzialności przez kierownika SFP, zapewnienia odpowiedniego systemu zarządzania (kontrola zarządcza)².

Pierwszą zasadą publicznej gospodarki finansowej jest zasada jawności i przejrzystości. Stosownie do art. 33 ust. 1 u.f.p. gospodarka środkami publicznymi jest jawna. Przepisu tego artykułu nie stosuje się do środków publicznych, których pochodzenie lub przeznaczenie zostało uznane za informację niejawną na podstawie odrębnych przepisów lub jeżeli wynika to z umów międzynarodowych. Zasadę tę należy odnosić nie tylko do jawności gospodarki środkami publicznymi, lecz także do jawności finansów publicznych. Istoty zasady jawności sytuowanej w komento-

1 J.M. Salachna, *Podstawowe zasady publicznej gospodarki finansowej*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 36 i n.

2 *Ibidem*.

wanych przepisach u.f.p. należy poszukiwać w unormowaniach Konstytucji RP. Jej art. 61 ust. 1 stanowi, że obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne. Ograniczenie prawa, o którym mowa wyżej, może nastąpić wyłącznie ze względu na określoną w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa (art. 61 ust. 3 Konstytucji RP). Również w ustawach ustrojowych samorządu terytorialnego, tj. w art. 11b i 61 u.s.g., art. 8a i 61 u.s.p. i w art. 15a i 72 u.s.w., skonstruowano podobne unormowania odnoszące się zasady jawności gospodarki finansowej J.S.T. Natomiast do przejrzystości nawiązują przepisy zawarte w art. 39–41 u.f.p. Na ich podstawie należy przyjąć, że pojęcie przejrzystości w odniesieniu do finansów publicznych (publicznej gospodarki finansowej) należy rozumieć jako nakaz określonej systematyzacji (uporządkowania) i uszczegóławiania danych finansowych³.

Drugą ze wspomnianych powyżej zasadą publicznej gospodarki finansowej jest zasada planowości. Z unormowań u.f.p. wynika, że wszystkie JSFP prowadzą swoją gospodarkę finansową na podstawie rocznych planów finansowych (rok kalendarzowy). W zależności od formy organizacyjnoprawnej sporządzane plany różnią się w odniesieniu do wyszczególnianych w nich pozycji. Roczny plan finansowy jest dokumentem i jakkolwiek stanowi on podstawę prowadzenia gospodarki przez dany podmiot SFP, to jednak nie ma charakteru normatywnego. W myśl art. 52 ust. 1 pkt 1, ust. 2 u.f.p. zapisane w planie finansowym kwoty dochodów oraz przychodów stanowią zasadniczo jedynie wielkości prognozowane. Nie mają one zatem mocy prawnej. Tym samym nie mogą stanowić podstawy prawnej dochodzonych należności dla danej JSFP. Ustalenie planu finansowego powinno nastąpić przed rozpoczęciem danego roku, tj. okresu, którego dotyczy ów plan finansowy.

Trzecią ze wspomnianych powyżej zasadą publicznej gospodarki finansowej jest zasada ustalania należności. Przede wszystkim należy stwierdzić, że poszczególne ustawy określają sposoby gromadzenia środków z poszczególnych tytułów (np. podatków). Natomiast przepisy u.f.p. określają ogólne zasady dotyczące określania należności oraz ich niedochodzenia w poszczególnych przypadkach (art. 42 ust. 1, 5 i 6, art. 48, art. 54a–66b u.f.p.). Mówiąc o należnościach, należy mieć na uwadze, że chodzi o skonkretyzowane kwoty pieniężne od konkretnych podmiotów, które na podstawie odrębnych ustaw (bądź decyzji administracyjnych), w związku z zaistnieniem określonego zdarzenia, zostały obciążone obowiązkiem ich poniesienia. Jednostki SFP są zobowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny (np. z tytułu kary umownej za nieterminową re-

3 J.M. Salachna, *Podstawowe zasady publicznej gospodarki finansowej*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 38 i n.

alizację zamówienia publicznego), oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania danego zobowiązania.

Czwartą ze wspomnianych powyżej zasadą publicznej gospodarki finansowej jest zasada stosowania ulg w spłacie należności. W art. 55 u.f.p. ustawodawca określa zakres przedmiotowy oraz podmiotowy stosowania tzw. ulg w spłacie zobowiązań o charakterze uznaniowym. Umarzane w całości albo w części lub odraczane bądź rozkładane na raty mogą być „należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny”, które przypadają „organom administracji rządowej, państwowym jednostkom budżetowym i państwowym funduszom celowym”. W myśl unormowań u.f.p. sektor finansów publicznych tworzą w szczególności: organy administracji rządowej jako organy władzy publicznej (art. 9 pkt 1 u.f.p.), jednostki budżetowe (art. 9 pkt 3 u.f.p.) oraz państwowe fundusze celowe (art. 9 pkt 7 u.f.p.). Szczegółowo ustawodawca określił w u.f.p. reguły stosowania tzw. ulg w spłacie tych należności (art. 56–67 u.f.p.).

Piątą ze wspomnianych zasadą publicznej gospodarki finansowej jest zasada angażowania (rozdysonowania) środków publicznych. W ramach angażowania środków publicznych można wyróżnić zasady dotyczące dokonywania wydatków oraz rozchodów, a także zaciągania zobowiązań. Należą do nich w szczególności następujące zasady: niefunduszowania (art. 42 ust. 2 u.f.p.); celowości i przestrzegania limitów wydatków (art. 44 ust. 1 oraz art. 52 ust. 1 pkt 2 u.f.p.); wydatkowania zgodnie z przepisami (art. 44 ust. 2 u.f.p.); celowego, oszczędnego i terminowego wydatkowania (art. 44 ust. 3 u.f.p.); niemożność obejmowania i posiadania udziałów lub akcji oraz nabywania papierów wartościowych określonych podmiotów (art. 49 ust. 1 u.f.p.); przestrzegania limitów rozchodów (art. 52 ust. 1 pkt 2); stosowania określonych trybów (art. 43 u.f.p.); ustalanie dopuszczalnej wysokości zobowiązań (art. 46 u.f.p.) oraz zaciąganie budżetowych zobowiązań dłużnych wyłącznie do wysokości limitów i na określone cele (m.in. art. 110 ust. 1 pkt 3 i 10, art. 212 ust. 1 pkt 3, 6 i 6a u.f.p., art. 90 u.f.p.)⁴.

Szóstą ze wspomnianych zasadą publicznej gospodarki finansowej jest zasada ponoszenia odpowiedzialności przez kierownika SFP. Kierownik jednostki SFP jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki (art. 53, art. 54 ust. 4–6 u.f.p.). Osobami, które również ponoszą odpowiedzialność są odpowiednio: główny księgowy (JSFP) oraz skarbnik (J.S.T.). Kierownik JSFP powierza głównemu księgowemu obowiązki i odpowiedzialność w zakresie: prowadzenia rachunkowości jednostki; wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi; dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospo-

4 *Ibidem*, s. 44 i n.

darczych i finansowych. Wymogi stawiane głównym księgowym JSFP określono w art. 54 ust. 2 u.f.p.

Ostatnią ze wspomnianych powyżej zasadą publicznej gospodarki finansowej jest zasada zapewnienia odpowiedniego systemu zarządzania (kontrola zarządcza). W art. 68–71 u.f.p. zostały sprecyzowane reguły zapewnienia odpowiedniego systemu zarządzania w SFP (kontrola zarządcza). Można krótko zdefiniować, że kontrola zarządcza to ogół działań podejmowanych w JSFP dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy⁵. Mając na względzie określone przez ustawodawcę cele owej kontroli zarządczej (o czym mowa w dalszej części), okazuje się, że w istocie kontrola zarządcza jest po prostu odpowiednikiem zarządzania. Na zarządzanie bowiem w ogólności składa się ogół różnych działań (planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrola) nakierowanych na osiągnięcie celów organizacji. Uzasadnione jest zatem stwierdzenie, że tzw. kontrola zarządcza jest synonimem zarządzania w JSFP.

Pozostałe zasady dotyczące publicznej gospodarki finansowej czytelnik znajdzie w książce „Kontrola finansów publicznych w Polsce”, E. Ruśkowskiego, wielokrotnie przywoływanej w niniejszej publikacji.

B. Przykładowe rozwiązania kazusu

Treść kazusu

Jan Kowalski pismem z dnia 15 września 2025 r. złożył wniosek do Głównego Inspektora Transportu Drogowego (GITD) o rozłożenie na raty kwoty 1.500 zł wynikającej z mandatu karnego kredytowego. Na wezwanie organu przedstawił między innymi swój stan rodzinny (żona i pełnoletni syn), składniki posiadanego majątku, a także wysokość swoich dochodów za ostatnie 3 miesiące (1.800 zł) i syna (0 zł za rok ubiegły), podał także wydatki związane z utrzymaniem gospodarstwa domowego. Decyzją z dnia 10 października 2025 r. GITD odmówił Janowi Kowalskiemu rozłożenia na raty należności wynikającej z mandatu karnego kredytowego, gdyż zdaniem organu skarżący nie przedstawił należycie sytuacji majątkowej swojej rodziny, uniemożliwiając tym samym organowi ustalenie, czy w posiada wolne środki, które mógłby przeznaczyć na spłatę „przedmiotowej grzywny w ratach”. Jan Kowalski złożył odwołanie również do Głównego Inspektora Transportu Drogowego (GITD), wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji i rozłożenie na raty należności wynikającej z mandatu karnego kredytowego.

5 *Ibidem*.

Będąc w roli Głównego Inspektora Transportu Drogowego (GITD) jako organu odwoławczego, proszę podjąć decyzję w tej sprawie, powołując odpowiednie przepisy prawa i ją uzasadnić.

Przykładowe rozwiązanie kazusu

Decyzją z 10 lutego 2026 r., wydaną na podstawie art. 138 § 1 ust. 1 k.p.a., art. 64 ust. 1 w zw. z art. 55, art. 57 pkt 3, art. 60 u.f.p., postanawiam jako Główny Inspektor Transportu Drogowego, utrzymać w mocy decyzję własną z dnia 10 października 2025 r. W uzasadnieniu rozstrzygnięcia jako organ odwoławczy wskazuje, że odwołujący się nie wykazał, że nie posiada wolnych środków w budżecie domowym pozwalających na spłatę należności publicznoprawnej w systemie ratalnym. Dodaje ponadto, że ustalone do spłaty raty muszą być dostosowane do możliwości płatniczych dłużnika. Takie możliwości płatnicze Jan Kowalski posiada. Wskazuje na konstrukcję uznania administracyjnego wynikającą z art. 57 u.f.p., a także odnoszącą się do pojęć „uzasadniony interes Skarbu Państwa” oraz „względy społeczne i gospodarcze”. Zauważam, że odwołujący się dysponuje majątkiem znacznie większym od należności z tytułu grzywny. Nie zachodzi więc obawa, że w postępowaniu egzekucyjnym wierzyciel nie zostanie zaspokojony. Tym samym nie ma podstaw do rozłożenia na raty kwoty 1.500 zł, wynikającej z mandatu karnego kredytowego.

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Jan Kowalski wystąpił do Ministra Obrony Narodowej o podanie mu informacji, jaką kwotę pomocy finansowej przekazano w 2025 r. Ukrainie na zakup pocisków systemu PATRIOT. Powołał się przy tym na treść przepisu art. 61 ust. 1 Konstytucji RP, który tanowi, że obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne.

Będąc w roli ministra ds. obrony narodowej, proszę przygotować odpowiedź na piśmie Janowi Kowalskiemu.

Kazus 2

Wójt gminy wystąpił do ministra ds. finansów publicznych o przekazanie mu kwoty 2.300.000 zł na dokończenie wybudowania w 2026 r. kolejnego odcinka ścieżki rowerowej, tłumacząc to brakiem środków własnych na dokończenie inwestycji. Minister ds. finansów publicznych odmówił przekazania środków finansowych pomimo stosownych zapisów w planie finansowym. Wójt gminy wystąpił z pozwem w tej sprawie do sądu.

Proszę wyjaśnić, czy wójt gminy ma szansę na korzystne orzeczenie sądu dla gminy.

Kazus 3

Burmistrz miasta stwierdził, że sp. z o.o. nie wywiązała się z terminu oddania do użytku nowo budowanego budynku przedszkola. Inwestycja była realizowana w ramach zamówień publicznych. Wezwał sp. z o.o. Y do zapłaty kar umownych z tytułu niewywiązania się z realizacji umowy wybudowania w terminie budynku przedszkola. Sp. z o.o. Y tłumaczyła, że opóźnienie było spowodowane brakiem pracowników budowlanych, którzy opuścili plac budowy, wracając na Ukrainę w związku z powołaniem do odbycia służby wojskowej.

Proszę ocenić, czy burmistrz miasta posiada podstawy prawne do dochodzenia kar umownych z tytułu niewywiązania się z terminu oddania do użytku nowo budowanego budynku przedszkola, o którym mowa wyżej. Podaj podstawy prawne wynikające z u.f.p.

Kazus 4

Jan Kowalski wystąpił do wójta gminy o umorzenie należności z tytułu opłaty adiacenckiej, tłumacząc, że spłonęła mu stodoła w wyniku pożaru oraz jej zawartość w postaci zgromadzonych tam plonów o łącznej wartości ok. 140.000 zł.

W imieniu wójta gminy proszę wydać decyzję (przygotować uzasadnienie) w sprawie umorzenie należności z tytułu opłaty adiacenckiej.

Kazus 5

Skarbnik miasta polecił wypłatę środków finansowych na podwyżkę dla nauczycieli na kwotę 203.000 zł, nieprzewidzianych w budżecie miasta na podwyżki w 2026 r. Tłumaczył powyższą dyspozycję wypłaty środków finansowych na podwyżkę dla nauczycieli faktem znacznego wzrostu cen towarów i usług w danych roku, spowodowanych znaczącą inflacją.

Proszę ocenić, jaką odpowiedzialność poniesie skarbnik miasta.

Kazus 6

W szkole podstawowej w gminie została zatrudniona Janina Kowalska na stanowisku głównej księgowej, mając ukończoną pomaturalną szkołę ekonomiczną i posiadając 5-letnią praktykę w księgowości.

Proszę ocenić, czy Janina Kowalska spełniła warunki do zatrudnienia jej na stanowisku głównej księgowej w szkole podstawowej w gminie.

Kazus 7

Ze środków budżetu państwa przekazano w 2025 r. 15 mln zł tytułem utworzenia trzech fundacji zajmujących się udzielaniem pomocy byłym sportowcom.

Czy postąpiono słusznie? Dlaczego?

Kazus 8

Dyrektor gminnej szkoły podstawowej, ze względu na przestarzały sprzęt będący na wyposażeniu szkoły, postanowił dokonać zakupu 100 szt. nowych komputerów. Jeden z jego dobrych znajomych prowadził sklep komputerowy i dlatego dyrektor zwrócił się do niego o dostarczenie komputerów. Dyrektor był zadowolony z dokonanego zakupu, ponieważ zarezerwował na ten cel kwotę 300.000 zł, a dzięki swojej znajomości ze sprzedawcą udało się ostateczną cenę ustalić w wysokości 220.000 zł.

Proszę ocenić postępowanie dyrektora w świetle przepisów u.f.p.

Kazus 9

Rada powiatu, mając na uwadze fakt, że budżet JST ze względu na swój techniczny charakter jest niezrozumiały dla przeciętnego obywatela, zadecydowała, że mieszkańcy nieposiadający wykształcenia ekonomicznego lub prawniczego nie mogą brać udziału w obradach nad uchwałą budżetową.

Proszę dokonać oceny sytuacji.

Kazus 10

Rada Ministrów wydała rozporządzenie, w którym określiła przeznaczenie wpływów z akcyzy należnej od obrotu paliwami na remonty dróg krajowych i wojewódzkich.

Czy postąpiła zgodnie z prawem? Dlaczego?

Kazus 11

Sejmik województwa na podstawie art. 81 ust. 1 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 537 z późn. zm.) określił w uchwale zasady udzielania dotacji na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytkach wpisanych w do rejestru. W szczególności sejmik postanowił, że o przedmiotowe dotacje mogą ubiegać się osoby fizyczne, prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające siedzibę lub oddział na terenie województwa podlaskiego.

Proszę ocenić legalność powyższej uchwały.

Rozdział IV

Marta J. Kukło

Ugoda z jednostkami sektora finansów publicznych

A. Wprowadzenie merytoryczne

Zgodnie z przepisami u.f.p. oraz u.o.n.d.f.p. JSFP może zawrzeć ugodę w sprawie spornej należności cywilnoprawnej. Oznacza to, że przed wstąpieniem na drogą sądową lub będąc stroną postępowania toczącego się przed sądem powszechnym, może – po spełnieniu ustawowych przesłanek – wypracować i zawrzeć ugodę, np. poprzez udział w mediacji.

Przed przystąpieniem do postępowania mediacyjnego i ewentualnym zawarciem ugody jest jednak zobowiązana do dokonania analizy ekonomicznej i prawnej sporu, tzw. pisemnej oceny skutków zawarcia ugody, z której będzie wynikać, że warunki porozumienia są bardziej opłacalne dla jej budżetu niż ewentualna przegrana lub wygrana w sądzie. Jednostka SFP powinna przy tym postępować zgodnie z zasadą celowości i oszczędności, ponieważ ewentualnie zawarta ugoda nie może prowadzić do nieuzasadnionego uszczuplenia środków publicznych, a wszelkie wydatki muszą być dokonywane w sposób celowy i oszczędny. Jednocześnie JSFP powinna uwzględnić zasadę adekwatności roszczeń, z której wynika, że ustępstwa poczynione w ramach ewentualnej ugody mediacyjnej muszą mieć uzasadnienie ekonomiczne (np. przez wykazanie wyższych kosztów ewentualnego procesu sądowego).

Należy wskazać, że przed przystąpieniem do postępowania mediacyjnego i ewentualnym zawarciem ugody kierownik JSFP powinien mieć pewność, że zawarcie ugody nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych np. w zakresie nieuzasadnionego zaniechania ściągania należności. To bowiem on podejmuje ostateczną decyzję o zgodzie na udział kierowanej prze siebie jednostki w mediacji i ewentualnym podpisaniu ugody, co wiąże się z koniecznością szczegółowego udo-

kumentowania racjonalności/zasadności podjętej decyzji. Ocena dotycząca działań osób odpowiedzialnych za gospodarkę finansową w JSFP następuje z uwzględnieniem zachowania stopnia staranności wymaganej od takich osób.

Dokumentem przydatnym przy podejmowaniu decyzji o przystąpieniu do polubownego rozwiązania sporu oraz wypracowaniu i zawarciu ewentualnej ugody może okazać się zbiór wytycznych zawartych w „Rekomendacjach dotyczących postępowania w zakresie polubownego rozwiązywania sporów”¹ opracowanych przez Prokuratorię Generalną Rzeczypospolitej Polskiej. Uwzględniono w nim analizę i wyszczególniono konkretne czynności, jakich powinna dokonać JSFP w celu wykazania należytej staranności w procesie przygotowania i zawierania ugody.

Trzeba także pamiętać, że zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów i Gospodarki z 30.03.2026 r. w sprawie Centralnego Rejestru Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych – powoływanego dalej jako CRU JSFP (Dz.U. poz. 440), w określonych ww. przepisami sytuacjach ugody wypracowane i zawarte w toku postępowania mediacyjnego po 1 lipca 2026 r. podlegają obowiązkowi wpisu do przedmiotowego Rejestru, zwłaszcza jeżeli: ugoda mediacyjna wiąże się z wydatkowaniem nowych środków publicznych (np. uwzględnia wynagrodzenie za wykonane prace dodatkowe, wypłata odszkodowania); w istotny sposób modyfikuje prawa i obowiązki stron; skutkiem jej zawarcia jest fakt sporządzenia przez strony aneksu do pierwotnej umowy; lub gdy mediacja doprowadziła do wygaszenia dotychczasowego stosunku prawnego i zastąpienia go nowym stosunkiem zobowiązaniowym. Przy tym do CRU JSFP są wpisywane umowy o charakterze odpłatnym, tj. m. in. takie, których przedmiotem jest nabycie/świadczenie określonych usług czy roboty budowlane.

Należy dodać, że ugoda wypracowana w toku postępowania mediacyjnego w związku ze skierowaniem przedmiotowego sporu do mediacji przez sąd (tzw. mediacja sądowa) lub zwarta w toku postępowania sądowego przed sądem i stanowiąca element orzeczenia sądowego kończącego spór nie podlegała – co do zasady – wpisowi do CRU JSFP. Powyższe oznacza, że zawarcie ugody przez JSFP, zgodnie z wymogami określonymi przepisami prawa, nie będzie stanowić naruszenia dyscypliny finansów publicznych i może okazać się rozwiązaniem korzystniejszym niż prowadzenie sporu na drodze sądowej.

1 Prokuratoria Generalna Rzeczypospolitej Polskiej, Rekomendacje dotyczące polubownego rozwiązywania sporów, <https://www.gov.pl/web/sp-prokuratoria/rekomendacje-prokuratorii-generalnej-rp-dotyczace-postepowania-w-zakresie-polubownego-rozwiazywania-sporow2>

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Gmina (inwestor) zawarła 23 stycznia 2025 r. umowę o roboty budowlane z przedsiębiorcą Janem Kowalskim (wykonawcą) na przebudowę drogi gminnej za wynagrodzeniem ryczałtowym w wysokości 800.000,00 zł, płatnym w czterech transzach po 200.000 zł każda (po wykonaniu określonego etapu prac budowlanych, wskazanych w umowie i po wystawieniu fvat, zaakceptowanej następnie przez inwestora). Prace budowlane miały zakończyć się do 31 maja 2025 r. Do dnia 31 lipca 2025 r. wykonawca otrzymał trzy z czterech transz przysługującego mu wynagrodzenia. Z czwartej transzy otrzymał kwotę 56.000 zł, a gmina poinformowała go o dokonanych przez siebie potrąceniu w kwocie 144.000 zł w związku z faktem, że zakończył prace z 36-dniowym opóźnieniem. Inwestor, powołując się na § 12 czwartej umowy, naliczył wykonawcy karę umowną w wysokości 0,5% wynagrodzenia za każdy dzień zwłoki tj. kwotę 144.000 zł. Następnie dokonał potrącenia ww. kwoty z ostatniej transzy wynagrodzenia. Jan Kowalski dnia 21 sierpnia 2025 r. wezwał gminę do zapłaty kwoty 250.000 zł, na którą składały się należności w postaci: 144.000 zł z tytułu częściowo opłaconej faktury nr 4/05/2025 oraz 106.000 zł z tytułu wykonanych robót dodatkowych. Dochodząc zapłaty wskazanych należności, powołał się na fakt, że opóźnienie wynikało z konieczności wykonania robót dodatkowych zleconych ustnie przez inspektora nadzoru oraz z wyjątkowo niekorzystnych warunków atmosferycznych (długotrwałe opady), które – jego zdaniem – stanowią siłę wyższą wyłączającą jego odpowiedzialność w tym zakresie. Inwestor odmówił zapłaty ww. należności, wskazując na ich bezzasadność. Po bezskutecznym upływie terminu do zapłaty Jan Kowalski wystąpił do właściwego sądu okręgowego z pozwem o zapłatę przeciwko gminie. W odpowiedzi na pozew Jana Kowalskiego gmina wskazała na możliwość przeprowadzenia postępowania mediacyjnego w sprawie. Sędzia, po rozpoznaniu sprawy na posiedzeniu niejawnym, skierował sprawę do mediacji.

Strony podjęły rozmowy ugodowe. Wójt gminy L. zlecił radcy prawnemu sporządzenie pisemnej analizy prawnej, w której wskazano: (1) niejednoznaczność zapisów dziennika budowy co do zakresu prac dodatkowych, (2) dane IMGW potwierdzające ponadprzeciętne opady w spornym okresie, (3) ocenę szans procesowych gminy (wygrania sprawy) na ok. 40–50% w związku naliczeniem kar umownych oraz 20–30% w zakresie zlecenia i wykonania robót dodatkowych, (4) przewidywany czas trwania procesu sądowego (z uwzględnieniem opinii biegłego) na 2–3 lata, (5) koszty postępowania sądowego (opłata sądowa, wynagrodzenie pełnomocnika, koszty opinii biegłych) szacowane na ok. 25.000 zł. Analiza została podpisana przez wójta i sporządzona w formie pisemnej przed zawarciem ugody.

Na podstawie ww. analizy oraz w wyniku rozmów prowadzonych w toku postępowania mediacyjnego strony zawarły ugodę, w której Jan Kowalski zobowiązał się zapłacić 70.000 zł na rzecz gminy tytułem naliczonej kary umownej, zaś gmina zobowiązała się do zapłaty kwoty 70.000 zł tytułem zleconych i wykonanych robót dodatkowych. Strony zawarły w ugodzie zapis, dokonując kompensacji wzajemnych roszczeń, zrzekając się ich w pozostałym zakresie oraz znosząc wzajemnie koszty zastępstwa procesowego.

Czy zawarcie wskazanej ugody było zgodne z art. 54a u.f.p.? Czy jej wykonanie (dokonanie kompensacji świadczeń) może zostać uznane za naruszenie dyscypliny finansów publicznych?

Przykładowe rozwiązanie przypadku

Podstawą prawną zawarcia ugody przez JSFP w sprawie spornej należności cywilnoprawnej jest art. 54a ust. 1 u.f.p. Przepis ten wymaga dokonania oceny, że skutki ugody są dla jednostki korzystniejsze niż prawdopodobny wynik postępowania sądowego. Ocena ta – zgodnie z art. 54a ust. 2 u.f.p. – musi mieć formę pisemną i uwzględniać m.in.: zasadność spornych żądań, możliwości ich zaspokojenia, przewidywany czas trwania oraz koszty postępowania sądowego.

Z komentarzy do wskazanych przepisów² i oficjalnych rekomendacji dot. postępowania w zakresie polubownego rozwiązywania sporów wynika, że istotą tej oceny jest przeprowadzenie poprawnego merytorycznie i logicznie procesu oceny prawdopodobnego rozstrzygnięcia sądowego. Przy tym, nie chodzi o nieomyślne przewidzenie wyniku sprawy, lecz o rzetelną, należyte umotywowaną analizę uwzględniającą stan faktyczny, stan prawny i dotychczasowy przebieg postępowania.

Jeszcze przed wprowadzeniem art. 54a u.f.p. Główna Komisja Orzekająca w orzeczeniu z 29 października 2012 r. (sygn. BDF1/4900/92/92/12/2423) zajmowała się odpowiedzialnością za nieuzasadnioną rezygnację z dochodzenia kar umownych przez JSFP. Wskazana sprawa jest przywoływana w piśmiennictwie jako jeden z impulsów do wprowadzenia w 2017 r. wyraźnej podstawy prawnej dla możliwości zawarcia przez JSFP ugody, legalizującej wskazaną sytuację, pod warunkiem spełnienia ściśle określonych przesłanek formalnych i merytorycznych zawartych w przepisie art. 54a u.f.p.

Konsekwencją prawidłowego zastosowania art. 54a u.f.p. jest wyłączenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych na podstawie: art. 5 ust. 4 u.o.n.d.f.p. (wykonanie wiążącej ugody nie stanowi naruszenia dyscypliny, o którym mowa w art. 5 ust. 1, a więc m. in. niedochodzenia należności lub docho-

2 Zob. szerzej: J.M. Salachna, M.J. Kuklo, *Komentarz do art. 54 a ustawy o finansach publicznych*, [w:] J.M. Salachna, M. Tyniewicz (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, s. 376 i nast., Warszawa 2024.

dzenia jej w zaniżonej wysokości); czy art. 11 ust. 2 u.o.n.d.f.p. (dokonanie wydatku ze środków publicznych na podstawie wiążącej ugody nie stanowi naruszenia dyscypliny). Warunkiem zastosowania przedmiotowych wyłączeń jest jednak „wiązący” charakter ugody w rozumieniu ustawy, tj. zawarcie jej zgodnie z przepisami prawa, w tym z zachowaniem wymogów formalnych przewidzianych w przepisie art. 54a ust. 2 u.f.p. Brak pisemnej oceny lub jej oczywista wadliwość pozbawia JSFP ochrony płynącej z tych przepisów.

W analizowanym stanie faktycznym spełnione zostały wszystkie przesłanki art. 54a u.f.p.:

- 1) Istniała sporna należność cywilnoprawna. Jan Kowalski kwestionował zarówno podstawę naliczenia kary umownej (powołując się na siłę wyższą i roboty dodatkowe), jak i jej wysokość. Gmina kwestionowała, co do zasady, wykonanie prac dodatkowych oraz ich wysokość.
- 2) Gmina dokonała pisemnej oceny skutków ugody przed jej zawarciem. Analiza radcy prawnego miała formę pisemną i poprzedziła zawarcie ugody, co odpowiada wymogowi z art. 54a ust. 2 u.f.p.
- 3) Przedmiotowa analiza uwzględniała wszystkie ustawowe elementy: zasadność żądania (oceniona na 40–50% szans procesowych w zakresie naliczania kar umownych oraz 20–30% w odniesieniu do zlecenia i wykonania robót dodatkowych – realistycznie, z uwzględnieniem dowodów z dziennika budowy i danych meteorologicznych), przewidywany czas trwania postępowania (2–3 lata) oraz jego koszty (ok. 25.000 zł).
- 4) Porównanie skutków: w wariantcie ugodowym gmina nie otrzymała wprawdzie należności z tytułu kar umownych (które z dużym prawdopodobieństwem zostały zmiarkowane w procesie sądowym), ale nie została również zobowiązana do zapłaty należnego wykonawcy wynagrodzenia z tytułu wykonanych przez niego, a zleconych przez gminę jako inwestora prac dodatkowych. Powyższe rozwiązanie wypracowuje bez ponoszenia kosztów procesu i bez ryzyka przegranej. W wariantcie spornym, przy 40–50% szans na wygraną sprawy w zakresie naliczonej kary umownej (i uzyskaniu tym samym kwoty ok. 57.600 zł – 72.000 zł) i 20–30% szans na wygraną sprawy w zakresie zleconych i wykonanych robót dodatkowych, czyli konieczności zapłacenia ok. 70–80% ze wskazanej przez Jana Kowalskiego kwoty 104.000,00 zł, tj. kwoty ok. 74.200 zł – 84.800 zł oraz szacunkowym koszcie procesu w wysokości 25.000 zł, wartość oczekiwana dochodzenia pełnej kwoty pomniejszona o należność wykonawcy, koszty procesu i zdyskontowana czasowo (2–3 lata) byłaby porównywalna do wyniku finansowego wypracowanego w ugodzie. Ocena została zatem przeprowadzona w sposób logicznie poprawny i merytorycznie uzasadniony.

Wobec spełnienia przesłanek art. 54a u.f.p. ugoda ma charakter „wiążącej ugody” w rozumieniu u.o.n.d.f.p. Z tego względu zastosowanie znajdują wyłączenia przewidziane w przepisach art. 5 ust. 4 oraz art. 11 ust. 2 u.o.n.d.f.p. Przyjęcie przez gminę jako JSFP zapłaty niższej niż pierwotnie naliczona kara umowna, zobowiązanie się do zapłaty wynagrodzenia za zlecone i wykonane roboty dodatkowe w wysokości niższej niż dochodzone przez Jana Kowalskiego czy kompensacja obu należności nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Ugoda została zawarta zgodnie z wymogami zawartymi w przepisie art. 54a u.f.p., a gmina dopełniła wymogu pisemnej, rzetelnej oceny *ex ante* uwzględniającej wszystkie ustawowe przesłanki. Jej wykonanie, w tym przyjęcie kwoty niższej niż pierwotnie naliczona kara umowna, zobowiązanie do zapłaty niższego niż dochodzone przez Jana Kowalskiego wynagrodzenia za zlecone i wykonane prace dodatkowe oraz dokonanie kompensacji należności, korzysta z wyłączenia odpowiedzialności przewidzianego w przepisach art. 5 ust. 4 i art. 11 ust. 2 u.o.n.d.f.p. i nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Powiat, jako inwestor, prowadził spór z wykonawcą instalacji fotowoltaicznej – „Fotowolta” sp. z o.o. na budynku szpitala powiatowego. Wykonawca domagał się zapłaty dodatkowego wynagrodzenia w kwocie 150.000 zł za prace, które – jego zdaniem – wykaczały poza zakres przedmiotu umowy. Starosta, chcąc uniknąć długotrwałego sporu i utraty dobrych relacji z wykonawcą (z którym planowano kolejne inwestycje), polecił naczelnikowi wydziału inwestycji „dogadać się” ze spółką „Fotowolta”. W wyniku negocjacji ustalono, że powiat zapłaci na rzecz spółki 90.000 zł, a wykonawca zrzeknie się pozostałej części roszczenia. Ustalenia te zostały spisane w formie dwustronnej ugody podpisanej przez starostę i wykonawcę w wyniku przeprowadzonej mediacji pozasądowej. Żaden dokument nie zawierał analizy zasadności roszczenia, przewidywanego wyniku ewentualnego procesu ani porównania kosztów. Naczelnik wydziału przygotował jedynie krótką notatkę służbową (już po zawarciu ugody) uzasadniającą decyzję względami „dobrej współpracy z wykonawcą”. Powyższe ustalono w toku kontroli przeprowadzonej przez RIO.

Czy zawarcie i wykonanie przedmiotowej ugody są zgodne z przepisami prawa, w tym treścią art. 54a u.f.p.? Czy powiat może powołać się na wyłączenia zawarte w przepisach art. 5 ust. 4 i art. 11 ust. 2 u.o.n.d.f.p.?

Kazus 2

Miasto w sporze z deweloperem o zwrot kary umownej w kwocie 500.000 zł naliczonej z tytułu opóźnienia w realizacji inwestycji drogowej zawarło – w toku przeprowadzonej mediacji sądowej – ugodę, na mocy której zrezygnowało z dochodzenia należności w wysokości 400.000 zł, zadowolając się kwotą 100.000 zł. Przed zawarciem ugody sporządzono dokument zatytułowany „Ocena skutków ugody”, podpisany przez skarbnika miasta, o następującej treści: „Po przeanalizowaniu sprawy stwierdza się, że zawarcie ugody jest korzystne dla miasta, gdyż pozwoli uniknąć długotrwałego procesu sądowego”. Dokument nie zawierał żadnych danych o przewidywanym wyniku sprawy (np. analizy zapisów umowy, ekspertyz, opinii prawnej co do zasadności obciążenia karą), nie wskazywał konkretnego przewidywanego czasu trwania postępowania ani szacunku jego kosztów. Skarbnik nie posiadał wykształcenia prawniczego, ani nie zlecił sporządzenia opinii prawnej. W toku ugody nie ustalono również, czy deweloper rzeczywiście kwestionował zasadność kary, czy jedynie negocjował jej wysokość z pozycji silniejszej strony.

Czy dokument sporządzony przez skarbnika spełnia wymogi oceny, o której mowa w art. 54a ust. 2 u.f.p.? Jakie ma to znaczenie dla oceny ugody z perspektywy dyscypliny finansów publicznych?

Kazus 3

Gmina została pozwana przez Budmex Drogi sp. z o.o. o zapłatę 1.200.000 zł tytułem wynagrodzenia za roboty dodatkowe przy budowie obwodnicy. Proces toczył się przed sądem okręgowym od 14 miesięcy. Przeprowadzono już dowód z opinii biegłego ds. budownictwa, który częściowo potwierdził zasadność roszczeń powódki (na kwotę ok. 700.000 zł), wskazując jednocześnie, że pozostała część prac nie wykraçała poza pierwotny zakres umowy. Wójt gminy, po zapoznaniu się z opinią biegłego oraz po konsultacji z pełnomocnikiem procesowym gminy, podjął decyzję o zawarciu ugody sądowej, na mocy której gmina zobowiązała się zapłacić 750.000 zł, a powódka cofnęła pozew w pozostałym zakresie, zrzekając się roszczenia. Przed zawarciem ugody pełnomocnik gminy sporządził pisemną notatkę przedłożoną do akceptacji wójtowni, w której przeanalizował: treść opinii biegłego, ryzyko jej ewentualnego podważenia (ocenione jako niskie), koszty kontynuowania procesu (w tym koszty zastępstwa procesowego strony przeciwnej w razie przegranej, szacowane na ok. 40.000,00 zł) oraz przewidywany czas dalszego postępowania (kolejne 12–18 miesięcy, z uwzględnieniem możliwej apelacji). Ugoda została zatwierdzona przez sąd postanowieniem umarzającym postępowanie w zakresie objętym ugodą.

Jakie znaczenie dla oceny zgodności tak zawartej ugody z art. 54a u.f.p. ma fakt, że została ona zawarta w toku procesu sądowego i zatwierdzona przez sąd? Czy tak zawarta ugoda korzysta z wyłączeń przewidzianych w u.o.n.d.f.p.?

Kazus 4

Samorządowy zakład budżetowy Wodociągi Miejskie pozostawał w sporze z dostawcą armatury wodociągowej co do zapłaty kary umownej za rzekomo wadliwe dostawy. Dostawca domagał się od zakładu zapłaty odszkodowania w kwocie 200.000 zł za rozwiązanie łączącej strony umowy bez wypowiedzenia, twierdząc, że wady były nieistotne i naprawialne. Dyrektor zakładu, po sporządzeniu pisemnej oceny skutków ugody (uwzględniającej zasadność żądań ocenioną na 60% szans powodzenia roszczenia dostawcy; czas trwania ewentualnego procesu na około 2 lata, oraz koszty postępowania na kwotę około 15.000 zł), zawarł z dostawcą ugodę pozasądową, w której zakład zobowiązał się zapłacić na rzecz dostawcy armatury wodociągowej jednorazowo kwotę 110.000 zł w terminie 30 dni od dnia podpisania ugody. W dniu zawarcia ugody plan finansowy zakładu na dany rok nie przewidywał jednak żadnych środków na ten cel. Pozycja „rezerwa na zobowiązania sporne” w planie wynosiła 0 zł, a dyrektor nie wystąpił do organu zatwierdzającego o zmianę planu finansowego przed zawarciem ugody ani przed dokonaniem zapłaty wskazanej kwoty. „Wodociągi Miejskie” wykonały postanowienia ugody w terminie i w kwocie w niej przewidzianej.

Czy prawidłowo przeprowadzona ocena zgodnie z wymogami określonymi w przepisie art. 54a ust. 2 u.f.p. wystarcza, by wyłączyć odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w związku z zaciągnięciem zobowiązania bez pokrycia w planie finansowym?

Kazus 5

Urząd Marszałkowski, po prawidłowo przeprowadzonej ocenie skutków zawarcia ugody w oparciu o wymogi przewidziane przez ustawodawcę w przepisie art. 54a ust. 2 u.f.p., zawarł ugodę pozasądową z konsorcjum firm budowlanych w sprawie spornego wynagrodzenia za prace budowlane przy budowie szpitala wojewódzkiego. Ugoda przewidywała zapłatę kwoty 2.000.000 zł w trzech ratach: 800.000 zł w terminie 30 dni od dnia zawarcia przedmiotowej ugody; 600.000 zł w terminie 90 dni od dnia zawarcia przedmiotowej ugody oraz 600.000 zł w terminie 180 dni od dnia podpisania przedmiotowej ugody, każdorazowo po przedstawieniu przez konsorcjum stosownej faktury, zaakceptowanej przez Urząd Marszałkowski. Główny księgowy Urzędu Marszałkowskiego, realizując pierwszą płatność, omyłkowo zlecił przelew kwoty 1.800.000 zł zamiast 800.000 zł (błąd w systemie księgowym – przedstawienie cyfr). Nadpłatę w kwocie 1.000.000 zł odkryto w Urzędzie dopiero po dwóch miesiącach w toku rutynowej kontroli wewnętrznej. Urząd niezwłocznie wezwał konsorcjum do zwrotu nienależnie wypłaconej kwoty, którą konsorcjum zwróciło wraz z odsetkami w terminie 14 dni od daty odebranego wezwania.

Czy błędna realizacja płatności wynikającej z prawidłowo zawartej ugody (nadpłata) jest objęta wyłączeniem przewidzianym przez ustawodawcę w przepisie art. 11 ust. 2 u.o.n.d.f.p.? Czy sytuacja wyglądałaby inaczej, gdyby konsorcjum nie zwróciło Urzędowi przedmiotowej nadpłaty, wysyłając pismo o zaliczeniu jej na poczet przyszłych wpłat?

Kazus 6

Powiat był stroną umowy zamiany nieruchomości z osobą fizyczną. W zamian za działkę powiatową pod budowę drogi powiat miał otrzymać od kontrahenta nieruchomość zabudowaną o przeznaczeniu na cele oświatowe wraz z wyposażeniem określonym szczegółowo w załączniku do umowy (m.in. konkretny sprzęt sportowy i meble). Po przekazaniu nieruchomości okazało się, że część wyposażenia (sprzęt o wartości ok. 60.000 zł) nie została przekazana, zaś kontrahent kwestionował, że objęte było ono przedmiotem świadczenia, twierdząc, iż załącznik do umowy miał charakter wyłącznie pogładowy. Strony, chcąc uniknąć sporu sądowego o wydanie rzeczy (świadczenie niepieniężne) lub o zapłatę ich równowartości, zawarły ugodę pozasądową, na mocy której kontrahent zobowiązał się przekazać powiatowi część spornego wyposażenia o wartości 35.000 zł oraz zapłacić 10.000 zł tytułem rekompensaty za pozostałą część, rezygnując przy tym z przekazania reszty sprzętu wartego ok. 15.000 zł. Przed zawarciem ugody zarząd powiatu zlecił radcy prawnemu sporządzenie pisemnej oceny skutków jej zawarcia, uwzględniającej wykładnię załącznika do umowy, ocenę szans powiatu w ewentualnym procesie o wydanie rzeczy (60%), czas trwania takiego postępowania oraz jego koszty.

Czy art. 54a u.f.p. znajduje zastosowanie do sporu dotyczącego należności o charakterze niepieniężnym (rzeczowym)?

Kazus 7

Zastępca wójta gminy, działając na podstawie pełnomocnictwa upoważniającego go wyłącznie do „bieżącego zarządu majątkiem gminy do kwoty 50.000 zł”, zawarł – w zastępstwie nieobecnego wójta – ugodę pozasądową z wykonawcą remontu świetlicy wiejskiej Janem Nowakiem, w której gmina zrzekła się dochodzenia kary umownej w wysokości 180.000 zł w zamian za zapłatę przez wykonawcę kwoty 60.000 zł. Przed zawarciem ugody zastępca wójta zlecił prawnikowi sporządzenie pisemnej oceny skutków zawarcia przedmiotowej ugody, która – w odniesieniu do treści merytorycznej – była prawidłowa i w pełni odpowiadała wymogom art. 54a ust. 2 u.f.p. (uwzględniała zasadność żądań, szanse procesowe, czas trwania i koszty postępowania, wskazując, że ugoda jest korzystniejsza niż dochodzenie roszczenia na drodze sądowej). Problematiczną kwestią związaną z wykonaniem tak zawartej ugody okazał się zakres umocowania zastępcy wójta. Udzielone mu pełnomoc-

nictwo nie obejmowało bowiem spraw o wartości przekraczającej kwotę 50.000 zł, a wartość przedmiotu ugody (rozumiana jako wartość roszczenia, z którego gmina zrezygnowała: 120.000 zł) znacząco przekraczała ten limit.

Czy prawidłowość merytorycznej oceny skutków zawarcia ugody w rozumieniu art. 54a ust. 2 u.f.p. sanuje brak odpowiedniego umocowania osoby zawierającej ugodę w imieniu JSFP?

Kazus 8

W toku kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy, przeprowadzonej przez RIO, inspektorzy zbadali ugodę pozasądową zawartą przez wójta ze spółką transportową w sprawie spornego roszczenia o zapłatę kary umownej za nieterminowe wykonanie usług przewozowych dla szkół. Kwotą sporną okazała się należność w wysokości 95.000 zł. W toku przeprowadzonego pozasądowego postępowania mediacyjnego wójt zawarł ugodę, na mocy której spółka zapłaciła gminie kwotę 40.000 zł. Pisemna ocena skutków ugody, sporządzona przez sekretarza gminy (z wykształceniem administracyjnym, bez wykształcenia prawniczego), zawierała: opis stanu faktycznego sporu; stwierdzenie, że „w ocenie gminy szanse na wygranie sprawy w sądzie są niewielkie z uwagi na trudności dowodowe”; wskazanie przewidywanego czasu trwania procesu – ok. 1,5 roku; oraz szacunkowych kosztów postępowania w wysokości 12.000,00 zł. Regionalna Izba Obrachunkowa w toku kontroli zakwestionowała tę ocenę, wskazując, że: (1) nie powołano się na żadne konkretne dowody ani przepisy prawa uzasadniające twierdzenie o „niewielkich szansach”, (2) nie wskazano, na czym polegają rzekome „trudności dowodowe”, (3) nie rozważono alternatywnych środków dowodowych (np. dokumentacji z systemu GPS pojazdów, którą gmina dysponowała i mogła jednoznacznie wykazać opóźnienia).

Proszę wskazać zakres kontroli RIO przy pisemnej ocenie skutków zawarcia ugody sporządzonej na podstawie art. 54a ust. 2 u.f.p. Czy RIO może we własnym zakresie oceniać merytoryczną trafność takiej analizy, czy jedynie jej formalne istnienie?

Kazus 9

Dyrektor zarządu dróg powiatowych (ZDP) zawarł, po prawidłowo sporządzonej (pod względem treści i formy) pisemnej ocenie skutków ugody, ugodę z firmą TransBud sp. z o.o. dotyczącą spornego roszczenia o zapłatę kary umownej za opóźnienie w realizacji remontu mostu (sporna kwota: 300.000 zł). Ugoda została zawarta w toku sądowego postępowania mediacyjnego i przewidywała zapłatę przez wykonawcę kwoty 150.000 zł, która w świetle analizy była rzeczywiście korzystniejsza niż prawdopodobny wynik procesu. Została ona potwierdzona poprzez sporządzenie na zlecenie ZDP rzetelnej, kompletnej pisemnej oceny skutków zawarcia ugo-

dy, uwzględniającej wszystkie wymagane przepisami prawa elementy. Ugoda została podpisana przez dyrektora ZDP, który posiadał stosowne umocowanie do tego rodzaju czynności i działał w granicach planu finansowego jednostki. Dyrektor jednostki, mając świadomość toczącego się sporu i planowanej ugody, celowo zwlekał z formalnym podpisaniem dokumentu ugody przez 4 miesiące od momentu, gdy ocena i uzgodnienia z wykonawcą były już gotowe. Uczynił to wyłącznie w celu przesunięcia terminu zapłaty kwoty 150.000 zł na kolejny rok budżetowy, w którym – jak sam przyznał w rozmowie z głównym księgowym, udokumentowanej w notatce służbowej – „łatwiej będzie znaleźć na to środki w planie”. W wyniku tego opóźnienia naliczone zostały dodatkowe odsetki ustawowe w wysokości 8.000 zł za opóźnienie w zapłacie należnych wykonawcy kwot wynikających z odrębnych, niespornych faktur, które wskutek przesunięcia płynności ZDP nie zostały opłacone w terminie.

Czy wyłączenie zawarte przez ustawodawcę w przepisie art. 5 ust. 4 u.o.n.d.f.p. (wykonanie wiążącej ugody) obejmuje swoim zakresem także szkodę powstałą w związku z opóźnieniem w sfinalizowaniu ugody, podyktowanym względami pozamerytorycznymi, niezwiązanymi z oceną przewidzianą przepisami art. 54a u.f.p.?

Rozdział V

Urszula K. Zawadzka-Pąk

Budżet państwa **– zagadnienia podstawowe oraz procedura uchwalania**

A. Wprowadzenie merytoryczne

Zarówno terminem „budżet państwa”, jak i „ustawa budżetowa” posługuje się ustawodawca konstytucyjny. Ustawa budżetowa, czerpiąc swoją nazwę od budżetu, jest zdeterminowana przez pojęcie budżetu, przy czym nie są to pojęcia synonimiczne. Zasadniczą częścią ustawy budżetowej powinien być właśnie budżet państwa¹. Definicję zakresową budżetu państwa zawiera art. 110 u.f.p. Budżet państwa jest szczególnego rodzaju planem finansowym, a precyzyjniej rzecz ujmując, zespołem planów finansowych². Jego szczególny charakter można rozpatrywać na czterech płaszczyznach. Pierwszą płaszczyzną jest szczególna treść (dochody, wydatki, przychody i rozchody), drugą szczególna moc prawna, tj. upoważnienie do dokonywania wydatków i rozchodów, trzecią szczególny okres obowiązywania, którym jest okres jednego roku budżetowego (kalendarzowego), zaś czwartą szczególną formą prawną, tj. ustawa budżetowa. Ustawa budżetowa – poza tym, że jest wyłączną formą prezentacji budżetu – jest również podstawą prowadzenia gospodarki finansowej państwa³.

Analizując strukturę ustawy budżetowej, możemy wskazać na jej formalny i materialny aspekt. Z formalnego punktu widzenia ustawa ta składa się z części

1 T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 187–188.

2 P. Woltanowski, *Budżet państwa – zagadnienia podstawowe*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024, s. 119.

3 *Ibidem*.

tekstowej (normatywnej, artykułowej) oraz części załącznikowej (tabelarycznej, rachunkowej), autoryzowanej przez część tekstową. Z kolei z materialnego punktu widzenia ustawa budżetowa składa się z budżetu państwa oraz postanowień, których obowiązek zamieszczenia w tej ustawie wynika z u.f.p. lub odrębnych przepisów. Przykładem takiej odrębnej ustawy jest ustawa z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela (Dz.U. z 2026 r. poz. 515), która w art. 30 ust. 3 przewiduje, że „średnie wynagrodzenie nauczycieli stanowi dla: 1) nauczyciela początkującego – 120%, 2) nauczyciela mianowanego – 144%, 3) nauczyciela dyplomowanego – 184% – kwoty bazowej, określanej dla nauczycieli corocznie w ustawie budżetowej”. Zamieszczenie w ustawie budżetowej postanowień niebędących budżetem ze względu na taki obowiązek wynikający z przepisów u.f.p. lub odrębnych ustaw nazywane jest w doktrynie tzw. legalnym obładowywaniem ustawy budżetowej. Z kolei sam zakaz obładowywania (inaczej nazywany obudowywaniem lub opakowywaniem) ustawy budżetowej polega na zakazie wprowadzania do ustawy budżetowej materii niezwiązanej z budżetem państwa⁴. Jest on częściowo związany z dyspozycją art. 109 ust. 1 u.f.p., który zakazuje zamieszczania w ustawie budżetowej przepisów zmieniających inne przepisy.

W procedurę przygotowywania, uchwalania i zatwierdzania budżetu państwa są zaangażowane najważniejsze organy państwowe. Minister ds. finansów przygotowuje projekt ustawy budżetowej, który w dalszej kolejności jest zatwierdzany przez Radę Ministrów. Następnie trwają prace w parlamencie. Sejm w trzech czytaniach debatuje nad projektem, by następnie uchwalić ustawę budżetową i przekazać ją Senatowi. Ten z kolei, w formie uchwały, proponuje zmiany do ustawy budżetowej, które następnie izba niższa parlamentu może przyjąć lub odrzucić. Uchwaloną ustawę budżetową Marszałek Sejmu przekazuje Prezydentowi RP, który może ją podpisać lub skierować do Trybunału Konstytucyjnego celem zbadania jej zgodności z Konstytucją; nie może natomiast jej zawetować. Ponadto, co ilustruje praktyka ostatnich lat, Prezydent może również po podpisaniu ustawy budżetowej skierować ją w trybie kontroli następczej do Trybunału Konstytucyjnego. Zarówno przepisy Konstytucji, jak i u.f.p. przewidują konkretne terminy obowiązujące w procedurze budżetowej.

Spoiłem łączącym konstrukcję i procedurę uchwalania budżetu państwa są zasady budżetowe⁵, będące szczególnego rodzaju zasadami prowadzenia gospodarki finansowej państwa, do których zalicza się: roczność, zupełność (powszechność),

4 A. Borodo, *Komentarz do art. 109 ustawy o finansach publicznych*, [w:] Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 677.

5 Zasady budżetowe mogą być ujmowane w dwóch podstawowych znaczeniach. Po pierwsze, jako zasady wyznaczające treść budżetu państwa i procedury budżetowej podlegającej ujęciu normatywnemu, a po drugie, jako zasady określające sposób realizacji budżetu państwa w ustalonej prawnie procedurze budżetowej (por. G. Kuca, U.K. Zawadzka-Pąk, *Istota, funkcje i naruszenia budżetowej zasady powszechności*, „Państwo i Prawo” 2024, nr 5, s. 25).

jedność formalną i materialną, równowagę, jawność i szczegółowość⁶. Zasada roczności zakłada, że ustawa budżetowa powinna być podstawą gospodarki finansowej w danym roku budżetowym (kalendarzowym). Z zasadą roczności związana jest zasada epizodyczności, która oznacza, że ustawa budżetowa obowiązuje tylko przez określony czas oraz zasada uprzedniości, zgodnie z którą budżet powinien być uchwalony przed rozpoczęciem roku budżetowego. Zasada powszechności postuluje objęcie budżetem w pełnych kwotach wszystkich dochodów i wydatków państwa⁷. Zgodnie z zasadą jedności materialnej całość dochodów publicznych powinna być przeznaczona za pośrednictwem budżetu na pokrycie całości wydatków, z kolei zasada jedności w jej aspekcie formalnym zobowiązuje do tego, by budżet państwa zawierał się w jednym akcie prawnym, tj. w ustawie budżetowej⁸. Zasada równowagi to „postulat zachowania stanu równowagi między dochodami i wydatkami albo z nadwyżką tych pierwszych”⁹. Zasada jawności formalnej postuluje, by budżet był ujawniany obywatelom w fazie planowania, uchwalania i wykonywania, z kolei jawność wymaga, aby treść budżetu była podawana do publicznej wiadomości¹⁰. Zasada szczegółowości jest „żądaniem zgrupowania dochodów, przychodów, wydatków i rozchodów w pewne jednorodne grupy, liczbowo zestawione w sposób szczegółowy, a nie ogólny”¹¹. Jej realizacji służy klasyfikacja budżetowa.

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Komendant Główny Policji, chcąc zwiększyć zatrudnienie w Policji, a tym samym poprawić bezpieczeństwo w kraju, ogłosił w 2026 r. nabór i po przeprowadzeniu rekrutacji rozważył przyjęcie o 300 osób więcej, niż przewiduje to upoważnienie wynikające z ustawy budżetowej. Podjęcie tej decyzji ma być uwarunkowane tym, że jako dysponent środków budżetu państwa w części 42 „Sprawy wewnętrzne” posiada oszczędności z niewypłaconych uposażeń dla nieobsadzonych wcześniej etatów policjantów.

Proszę ocenić, czy rozważane działanie jest zgodne z przepisami prawa.

6 J.M. Salachna, S. Ajdamach, G. Plawgo, *Finanse publiczne oraz prawo finansów publicznych – podstawowe pojęcia i zasady*, [w:] J.M. Salachna (red.), *Podstawy...*, s. 50–60.

7 G. Kuca, U.K. Zawadzka-Pąk, *op. cit.*, s. 27.

8 W. Miemiec, P. Zawadzka, *Prawo finansów publicznych z kasusami i pytaniami*, Warszawa 2023, s. 131.

9 J.M. Salachna, S. Ajdamach, G. Plawgo, *op. cit.*, s. 56.

10 J. Szolno-Koguc, *Zasady gospodarki budżetowej w ujęciu teoretycznym*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H (Oeconomia)” 2005, vol. 39, s. 142.

11 A. Hanusz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2022, s. 119.

Przykładowe rozwiązanie kazusu

W opisanym stanie faktycznym Komendant Główny Policji przekroczył upoważnienie wynikające z ustawy budżetowej z dnia 9 stycznia 2026 r. (Dz.U. poz. 62). Przesłanką ku temu było zwiększenie zatrudnienia w Policji i poprawa bezpieczeństwa w Polsce.

Zgodnie z art. 14 ustawy budżetowej na 2026 r. „ustala się etaty Policji w liczbie 110 795, w tym 110 709 etatów w jednostkach organizacyjnych Policji.” Podstawą do zamieszczenia tego przepisu w ustawie budżetowej jest art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 636 z późn. zm.), zgodnie z którym „etaty Policji określa ustawa budżetowa”.

Prawdą jest, że Komendant Główny Policji jest dysponentem (drugiego stopnia) w części 42 „Sprawy wewnętrzne”. Wynika to z § 1 decyzji nr 10 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetu państwa w częściach, których dysponentem jest Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji. Nie oznacza to jednak, że dysponowanie wystarczającymi środkami budżetowymi w części 42, którą dysponuje Komendant Główny Policji, upoważnia go do nieprzestrzegania ustawowego limitu ustalonego przez Sejm w ustawie budżetowej. Jedynym rozwiązaniem, które upoważniałoby do zatrudnienia większej liczby policjantów, niż wynika to z ustawy budżetowej, jest zmiana obowiązującej ustawy budżetowej. Projekt ustawy o zmianie ustawy budżetowej musiałby przygotować Minister ds. finansów, a samą ustawę uchwalić Sejm, poprawki mógłby wnieść Senat, zaś Prezydent ją podpisać. Jest to jednak rozbudowana procedura, która w polskim porządku prawnym w zakresie ustawy o zmianie ustawy budżetowej jest przeprowadzana raz na kilka lat.

Przekroczenie przez Głównego Komendanta Policji liczby etatów przewidzianych w ustawie budżetowej skutkowałoby naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, jako że zgodnie z art. 11 ust. ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z 1 z dnia 17 grudnia 2004 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2025 poz. 1484) „Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków”.

Podsumowując, w opisaney sytuacji decyzja Głównego Komendanta Policji byłaby błędna jako niezgodna z postanowieniami ustawy budżetowej na 2026 r. i jej podjęcie oznaczałoby naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

C. Kazy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Założmy, że minister ds. finansów nie zamieścił w projekcie ustawy budżetowej na 2027 r. kwoty bazowej niezbędnej do obliczenia wysokości wynagrodzenia nauczycieli na poszczególnych szczeblach awansu zawodowego, o której mowa w art. 30 ust. 3 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. – Karta Nauczyciela. Rada Ministrów uchwaliła projekt ustawy budżetowej w niezmienionej formie, twierdząc, że wprowadzenie takich przepisów oznaczałoby złamanie tzw. zakazu obładowywania ustawy budżetowej. Również w Sejmie i Senacie nie dokonano stosowanych zmian w treści ustawy budżetowej.

Czy takie działanie Rady Ministrów jest zgodne z prawem? Jeśli nie, proszę wyjaśnić dlaczego oraz jakie powoduje konsekwencje prawne.

Kazus 2

Minister ds. finansów planuje zamieścić w projekcie ustawy budżetowej zmianę przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tak by podnieść podstawową stawkę tego podatku do 25%, aby możliwe było zgromadzenie w kolejnym roku wyższych niż dotąd dochodów w budżecie państwa.

Czy takie rozwiązanie jest zgodne z przepisami prawa? Jakie wady i zalety ma/miałoby takie rozwiązanie?

Kazus 3

Przyjmijmy, że Narodowe Centrum Nauki będące agencją wykonawczą otrzymuje corocznie dotację celową z budżetu państwa.

Czy takie działanie jest zgodne z przepisami prawa? Jeśli tak, jakie są tego podstawy prawne?

Kazus 4

Na podstawie art. 73 w zw. z art. 74 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1292 z późn. zm.) minister właściwy ds. kultury i ochrony dziedzictwa narodowego planuje ze środków budżetu państwa udzielić jednej z gmin dotację celową w wysokości 90% inwestycji polegającej na remoncie zabytkowego kościoła. Skarbnik gminy jest przychylny zaproponowanemu rozwiązaniu, gdyż art. 7 pkt 9 ustawy o samorządzie gminnym wymienia wśród zadań własnych „ochronę zabytków i opiekę nad zabytkami”.

Proszę dokonać oceny sytuacji i wskazać, czy w ten sposób nie zostaną naruszone przepisy u.f.p.

Kazus 5

Uczniowie publicznej szkoły podstawowej w gminie otrzymali w 2025 r. bezpłatne podręczniki.

Jaki charakter ma, zgodnie z ustawą o finansowaniu zadań oświatowych (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 650), dotacja na wyposażenie szkół w podręczniki, materiały edukacyjne i materiały ćwiczeniowe w 2025 r., o którym mowa w rozporządzeniu Ministra Edukacji z dnia 12 marca 2025 r.?

Kazus 6

Bar mleczny w gminie oferuje usługi gastronomiczne w cenach niższych niż restauracje.

Z czego to wynika? Proszę podać podstawę prawną.

Kazus 7

Operator pocztowy, który nie pobrał opłaty za usługę pocztową ustawowo zwolnioną od opłaty za jej świadczenie, otrzymał dotację.

Jaki charakter ma należąca dotacja do świadczonej usługi pocztowej wynikająca z art. 27 ustawy z 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (t.j. Dz.U. z 2026 r. poz. 558)?

Kazus 8

Sąd okręgowy, będący państwową jednostką budżetową, otrzymał dotację na sfinansowanie inwestycji polegającej na termoizolacji budynku.

Czy takie działanie było zgodne z postanowieniami u.f.p.? Jeśli nie, w jaki sposób należałoby postąpić?

Kazus 9

Minister ds. wewnętrznych i administracji uznał, że należy pilnie wdrożyć „Program Cyberbezpieczeństwa na lata 2026–2035”. Wydał w tej sprawie rozporządzenie, wskazał Policję jako wykonawcę i ustalił ramy finansowe.

Czy działanie ministra było zgodne z przepisami u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 10

Rada Ministrów pominęła etap przyjmowania wieloletnich założeń makroekonomicznych i od razu przystąpiła do rozpatrywania gotowego projektu ustawy budżetowej przygotowanego przez ministra ds. finansów. Jeden z członków Rady Ministrów podniósł zarzut, że projekt ustawy jest wadliwy, gdyż nie został oparty na uprzednio przedstawionych i przyjętych założeniach.

Czy w tym przypadku złamano przepisy u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 11

Kierownik jednej z państwowych jednostek budżetowych odmówił przygotowania projektu planu finansowego na formularzu wynikającym z tzw. noty budżetowej, twierdząc, że powinien to zrobić dopiero po otrzymaniu odpowiedniego wzoru formularza bezpośrednio z ministerstwa ds. finansów za pośrednictwem poczty elektronicznej.

Czy kierownik ma rację? Dlaczego?

Kazus 12

Minister ds. finansów w 2022 r. wydał tzw. notę budżetową, tj. rozporządzenie z 21 marca 2022 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowywania materiałów do projektu ustawy budżetowej. Kolejna nota budżetowa została wydana dopiero w 2025 r. jako rozporządzenie ministra ds. finansów z dnia 13 lipca 2025 r. w sprawie szczegółowego sposobu i zakresu oraz trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej.

Czy w ten sposób nie został naruszony któryś z przepisów u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 13

Minister ds. finansów, ze względu na opóźnienia w resorcie, przedłożył Radzie Ministrów projekt ustawy budżetowej obejmujący wyłącznie część normatywną (tekstową, paragrafową) oraz załączniki tabelaryczne. Jednocześnie zapowiedział, iż uzasadnienie do projektu zostanie sporządzone i przekazane bezpośrednio do Marszałka Sejmu.

Proszę dokonać oceny sytuacji oraz wskazać stosowaną podstawę prawną.

Kazus 14

W związku ze wzrostem wydatków na obronność minister ds. finansów przygotował projekt ustawy budżetowej na 2027 r., w którym zmniejszył wydatki Kan-

celarii Prezydenta RP o 15% w stosunku do kwoty zgłoszonej przez Szefa Kancelarii. Minister argumentował, że wszystkie podmioty finansowane z budżetu państwa powinny szukać oszczędności, a Kancelaria Prezydenta nie może być traktowana priorytetowo.

Proszę dokonać oceny powyższego stanu faktycznego. Czy sytuacja byłaby inna, gdyby zmniejszenia wydatków dokonano w trakcie prac w Sejmie lub w Senacie?

Kazus 15

Podczas prac nad projektem ustawy budżetowej na 2026 r. minister ds. finansów pominął włączenie wydatków Biura Rady Fiskalnej, argumentując, że jest to nowa jednostka i jej wydatki zostaną sfinansowane z rezerwy ogólnej w trakcie roku, zamiast figurować jako osobna pozycja w projekcie przedstawianym Radzie Ministrów.

Proszę ocenić zasadność decyzji ministra ds. finansów i wskazać odpowiednią podstawę prawną.

Kazus 16

Minister ds. finansów w projekcie ustawy budżetowej na 2027 r., z uwagi na wysokie wydatki na obronność, nie zaplanował wydatków na rezerwę ogólną, twierdząc, że ma ona charakter fakultatywny, podobnie jak rezerwy celowe.

Proszę dokonać oceny sytuacji i podać podstawę prawną przyjętego stanowiska.

Kazus 17

Minister ds. finansów, przewidując wystąpienie nieprzewidzianych wydatków w nadchodzącym roku budżetowym, rozważa zapisanie w projekcie ustawy budżetowej na 2026 r. środków na rezerwę ogólną w wysokości 20 000 000 zł. Łączna kwota planowanych wydatków budżetu państwa w tym projekcie wynosi 918 940 000 tys. zł. Rządowe Centrum Legislacji zgłosiło zastrzeżenie co do zgodności kwoty rezerwy z przepisami u.f.p.

Czy planowana wysokość rezerwy ogólnej narusza limit określone w postanowieniach tej ustawy? Dlaczego?

Kazus 18

W projekcie ustawy budżetowej na 2027 r. zaplanowano trzy kategorie rezerw celowych. Rezerwy na wydatki, których szczegółowy podział nie był możliwy, wy-

niosły 3% całości wydatków. Rezerwy wynikające z odrębnych ustaw wyniosły kolejne 3% wydatków. Rezerwa na współfinansowanie programów unijnych wyniosła 2% wydatków.

Czy suma zaplanowanych rezerw celowych jest zgodna z ograniczeniami wynikającymi z przepisów u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 19

Wojewoda zaplanował w ramach dysponowanej przez siebie rezerwy środki na zakup nowych samochodów służbowych dla urzędu wojewódzkiego oraz na wypłatę odpraw emerytalnych dla odchodzących pracowników. Minister ds. finansów nakazał skorygowanie planu w zakresie wydatków na odprawy, twierdząc, że takie wydatki nie mogą być finansowane z rezerwy, lecz muszą być ujęte bezpośrednio w paragrafach wynagrodzeń. Wojewoda z kolei twierdzi, że na obie kategorie wydatków mogą zostać zaplanowane rezerwy.

Proszę dokonać oceny sytuacji i podać podstawę prawną.

Kazus 20

W projekcie ustawy budżetowej utworzono rezerwę celową na „zwiększenie innowacyjności polskiego rolnictwa”. Na etapie prac w Radzie Ministrów, minister ds. rolnictwa sprzeciwił się takiemu działaniu, argumentując to tym, że jego resort dokładnie wie, na jakie zadania zostaną wydane środki publiczne w kierowanym przez niego ministerstwie.

Proszę ocenić, czy w tym przypadku jest dopuszczalne utworzenie rezerwy celowej.

Kazus 21

Minister ds. finansów przygotował projekt ustawy budżetowej. Ze względu na pilny wyjazd zagraniczny większości członków Rady Ministrów Prezes Rady Ministrów samodzielnie podpisał projekt i przedłożył go Sejmowi w dniu 28 września 2026 r.

Czy jego działanie było zgodne z prawem? Dlaczego?

Kazus 22

Rada Ministrów w dniu 25 września 2026 r. przesłała do Sejmu uchwalony projekt ustawy budżetowej. W piśmie przewodnim zaznaczono, że z uwagi na istotną objętość materiałów uzasadnienie do projektu zostanie przesłane w terminie 7 dni (tj. do 2 października). Opozycja parlamentarna podniosła zarzut, że Sejm

nie może rozpocząć prac nad budżetem ze względu na niekompletność przedłożonych materiałów.

Czy ten zarzut jest słuszny? Dlaczego?

Kazus 23

Prezydent miasta otrzymał w dniu 30 października od ministerstwa ds. wewnętrznych i administracji informację o wysokości dotacji celowej z budżetu państwa na zadanie z zakresu administracji polegające na prowadzeniu urzędu stanu cywilnego. Prezydent miasta podniósł zarzut, że opóźnienie to uniemożliwia terminowe przygotowanie projektu uchwały budżetowej miasta, który musi zostać przedłożony regionalnej izbie obrachunkowej do 15 listopada.

Czy powyższy stan faktyczny jest zgodny z prawem? Dlaczego?

Kazus 24

Dyrektor państwowej jednostki budżetowej (jednostki podległej), po otrzymaniu 20 października 2025 r. informacji o kwotach wydatków ujętych w projekcie ustawy budżetowej, przygotował projekt planu finansowego swojej jednostki. Przewidział w nim wydatki na wynagrodzenia wyższe o 10% od kwot przekazanych przez dysponenta, argumentując, że w toku prac sejmowych posłowie obiecali podnieść wydatki na wynagrodzenia. Projekt planu przesłał dysponentowi 5 grudnia 2025 r.

Czy działania dyrektora były zgodne z przepisami u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 25

Dyrektor jednej z izb administracji skarbowej wystąpił do ministra ds. finansów z oficjalną skargą na brak przekazania mu do dnia 25 października szczegółowych informacji o planowanych kwotach dochodów z tytułu podatku VAT i akcyzy, które mają zostać pobrane przez podległe mu urzędy skarbowe w przyszłym roku.

Czy minister ds. finansów miał obowiązek przekazać te informacje? Jeśli tak, na jakiej podstawie?

Kazus 26

Rada Ministrów, przewidując, że nie zdoła przygotować do 30 września 2026 r. pełnego projektu ustawy budżetowej na kolejny rok, podjęła decyzję o opracowaniu projektu ustawy o prowizorium budżetowym na pierwsze trzy miesiące roku. Projekt ten został uchwalony przez Radę Ministrów i przekazany do Sejmu 15 października 2026 r. Opozycja parlamentarna podniosła zarzut naruszenia przepisów

u.f.p., twierdząc, że termin 30 września jest bezwzględny także dla projektu ustawy o prowizorium budżetowym.

Czy zarzut opozycji dotyczący niedotrzymania terminu jest zasadny? Dlaczego?

Kazus 27

Założmy, że Sejm RP uchwalił ustawę o prowizorium budżetowym z mocą obowiązującą do 30 czerwca 2026 r. Rada Ministrów, powołując się na skomplikowaną sytuację makroekonomiczną, przedłożyła Sejmowi pełny projekt ustawy budżetowej na ten rok w dniu 15 kwietnia 2026 r. Grupa posłów złożyła wniosek o odrzucenie projektu w pierwszym czytaniu, podnosząc zarzut naruszenia art. 144 ust. 3 u.f.p. poprzez uchybienie terminowi przedłożenia.

Czy Rada Ministrów zachowała termin określony w u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 28

Założmy, że minister ds. finansów przedłożył Radzie Ministrów projekt ustawy o prowizorium budżetowym w dniu 30 września 2026 r. Dokument zawierał wyłącznie treść normatywną i załącznikową, nie zawierał natomiast uzasadnienia. Minister argumentował, że z uwagi na przejściowy charakter prowizorium (obejmującego tylko dwa miesiące roku) nie jest wymagane dołączanie uzasadnienia, o którym mowa w art. 141 u.f.p.

Czy stanowisko ministra ds. finansów jest zgodne z przepisami u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 29

Dnia 1 stycznia 2026 r. ustawa budżetowa na 2026 r. nie została jeszcze ogłoszona w Dzienniku Ustaw (projekt znajdował się jeszcze w fazie poprawek senackich). Dyrektor jednej z państwowych jednostek budżetowych, inspirowany doświadczeniami amerykańskiego tzw. *shutdownu*, czyli zamknięcia rządu, nakazał wstrzymanie wszelkich płatności i zaciągania zobowiązań, argumentując, że skoro nie ma ogłoszonej ustawy, to nie zna on limitów wydatków i działanie w takich warunkach stanowiłoby naruszenie przepisów u.f.p.

Czy stanowisko dyrektora jest zgodne z przepisami u.f.p.? Dlaczego?

Kazus 30

Założmy, że podstawą gospodarki finansowej państwa w 2025 r. była ustawa o prowizorium budżetowym, która obowiązywała do 31 marca 2025 r. Do tego dnia ustawa budżetowa na cały rok nie została ogłoszona. Minister ds. finansów ogłosił,

że od 1 kwietnia podstawą wydatków jest projekt ustawy budżetowej złożony w Sejmie 30 listopada ubiegłego roku.

Czy działanie ministra ds. finansów jest zgodne z u.f.p.? Jeśli tak, na jakiej podstawie?

Rozdział VI

Piotr Woltanowski

Zasady wykonywania budżetu państwa oraz sprawozdawczość budżetowa

A. Wprowadzenie merytoryczne

Wykonywanie ustawy budżetowej obejmuje cały proces gromadzenia dochodów budżetowych, dokonywania wydatków, pozyskiwania przychodów, realizacji rozchodów, dokonywania zmian planów finansowych oraz zamykania rachunków bankowych. Zakłada się, że wykonywanie budżetu rozpoczyna się od aktualizacji planów finansowych przez dysponentów części budżetowych i kończy zamknięciem rachunków bankowych.

Formalne kierownictwo nad wykonaniem budżetu zgodnie z art. 146 Konstytucji i art. 159 u.f.p. sprawuje Rada Ministrów. Do jej zadań należą m.in. dysponowanie rezerwą ogólną, ustanawianie programów wieloletnich, ustalanie wykażu wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego oraz przedstawianie Sejmowi i NIK sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej. Minister Finansów odpowiada natomiast za opracowanie harmonogramu realizacji budżetu, podział rezerw celowych, ocenę gospodarowania środkami publicznymi i podejmowanie decyzji dotyczących blokowania wydatków. W normalnych warunkach funkcjonowania państwa działania Ministra Finansów mają kluczowe znaczenie dla bieżącego zarządzania finansami publicznymi.

Ustawa o finansach publicznych zawiera w art. 162 katalog zasad wykonywania budżetu. Ma on charakter zamknięty, a naruszenie wchodzących doń zasad skutkować może podjęciem decyzji o blokowaniu zaplanowanych wydatków i odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Do zasad wykony-

wania budżetu należą: zasada legalności i terminowości gromadzenia dochodów, pełnej i terminowej realizacji zadań, planowości, celowości, oszczędności i efektywności wydatkowania środków publicznych oraz wyboru najkorzystniejszej oferty przy zlecaniu zadań.

Zasada legalności i terminowości wymaga, aby wszystkie dochody były ustalane, pobierane i odprowadzane zgodnie z obowiązującym prawem i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów, co stanowi rozwinięcie konstytucyjnej zasady legalizmu. Należy pamiętać, że wynikające z ustawy budżetowej kwoty dochodów stanowią (zgodnie z art. 52 ust. 1 pkt 1 u.f.p.) prognozy, a przepisy, do których zasada się odnosi, to przede wszystkim sama u.f.p. i regulacje prawa daninowego. Zasada obowiązuje podmioty, które dokonują ustalenia dochodów budżetu państwa, czyli oznaczając wysokość należnego dochodu, wskazują podmioty zobowiązane do wpłaty i właściwy termin uiszczenia należności, podmioty, które pobierają dochód, podejmują ogół czynności zmierzających bezpośrednio do jego uzyskania oraz podmioty odprowadzające te środki, czyli przekazujące pobrane kwoty na odpowiedni rachunek budżetowy.

Zasada pełnej i terminowej realizacji zadań odnosi się do sfery wydatkowej i współgra z treścią art. 44 ust. 3 pkt 2 u.f.p. Terminy realizacji zadań wynikać mogą z harmonogramu, przepisów prawa oraz zawieranych umów i porozumień.

Planowość oznacza, że wydatki mogą być dokonywane wyłącznie w granicach przyjętych limitów. Wiąże się też z potrzebą przestrzegania przepisów w zakresie przeniesień wydatków budżetowych.

Zasada celowości wydatkowania środków publicznych wymaga przeznaczania środków na zadania przynoszące rzeczywiste korzyści społeczne, w sposób racjonalny, przynoszący zakładane efekty. Zgodnie ze standardami kontroli NIK ocenia się, czy działalność jest zgodna z celami wyznaczonymi kontrolowanej jednostce, bada się optymalizację zastosowanych metod i środków, ich adekwatność do osiągnięcia zakładanych celów i skuteczność w osiągnięciu tych celów.

Oszczędność w zakresie wydatków publicznych oznacza optymalizację w zakresie dysponowania środkami publicznymi i organizacji tego procesu, utożsamiana z gospodarnością i ekonomicznością wydatkowania. Sprowadza się do tego, by przy minimalnym zaangażowaniu środków publicznych osiągnąć zamierzony cel.

Zasada efektywności wydatkowania środków publicznych również odnosi się do racjonalnego wydatkowania środków publicznych oraz osiągania najlepszych rezultatów przy możliwie najniższych kosztach. Analizując prawidłowość wydatków z punktu widzenia realizacji zasady efektywności, pamiętać należy, że zapisane w budżecie kwoty wydatków mają charakter limitów.

Przepisy u.f.p. nie określają, czym jest najkorzystniejsza oferta. Realizując zasadę wyboru najkorzystniejszej oferty w odniesieniu do dostaw, usług i robót budowlanych o wartości przekraczającej próg ustalony w prawie zamówień publicznych, niezbędne jest zastosowanie ustawy – Prawo zamówień publicznych.

W toku wykonywania budżetu państwa może zająć potrzeba dokonania w nim zmian. Należy je odróżnić od nowelizacji ustawy budżetowej, która jest procedurą parlamentarną, a zatem czasochłonną i łączącą się z większą kontrolą społeczną. Zmiany dokonywane w budżecie, a polegające na rozdysponowaniu rezerw, przenoszeniu i blokowaniu, są (w porównaniu z nią) procedurami dużo prostszymi. Budżet państwa przewiduje funkcjonowanie rezerwy ogólnej oraz rezerw celowych. Rezerwa ogólna służy finansowaniu wydatków nieprzewidzianych na etapie tworzenia budżetu i umożliwia szybkie reagowanie na sytuacje nadzwyczajne. Rezerwy celowe przeznaczane powinny być na wydatki, których szczegółowe określenie nie było możliwe podczas planowania budżetu lub które zależą od uzyskania środków zewnętrznych. W praktyce rezerwy są jednym z najważniejszych instrumentów zwiększających elastyczność wykonywania budżetu państwa. Blokowanie wydatków oznacza czasowy albo obowiązujący do końca roku zakaz dysponowania określoną częścią planowanych środków. Może ono pełnić funkcję represyjną, prewencyjną lub dyscyplinującą. Podstawą blokowania może być niegospodarność, opóźnienia w realizacji zadań, nadmiar środków lub naruszenie zasad gospodarki finansowej. Uprawnienia do blokowania posiadają Rada Ministrów, Minister Finansów oraz dysponenti części budżetowych. Instytucja ta ma istotne znaczenie dla zachowania stabilności finansów publicznych i przeciwdziałania nieprawidłowościom. Przenoszenie wydatków polega na przesuwaniu środków pomiędzy podziałkami klasyfikacji budżetowej bez zmiany ogólnej wysokości wydatków. W jego wyniku następuje zmniejszenie wydatków budżetowych w określonej podziale klasyfikacji budżetowej przy jednoczesnym zwiększeniu o tę kwotę wysokości wydatków w innej podziale. Nadmierne stosowanie przenoszenia wiąże się z osłabieniem jakości planowania budżetowego i zmniejszeniem przejrzystości finansów publicznych. Instytucja wydatków niewygasających stanowi wyjątek od zasady roczności budżetu. Co do zasady możliwość dokonywania wydatków wygasa wraz z końcem roku budżetowego. W niektórych sytuacjach Rada Ministrów może jednak wskazać wydatki, które będą realizowane również w następnym roku, nie później niż do 31 marca. Rozwiązanie to ma szczególne znaczenie dla inwestycji wieloletnich oraz projektów wymagających dłuższego okresu realizacji.

Przeglądy wydatków publicznych stanowią instrument poprawy jakości finansów publicznych. Ich celem jest analiza poziomu, struktury i jakości wydatków oraz identyfikowanie obszarów wymagających zmian. Pozwalają wykrywać wydatki nieefektywne, nadmierne lub mające niski priorytet dla realizacji polityki państwa. Efektem przeglądów są raporty zawierające propozycje zmian oraz wskazanie pod-

miotów odpowiedzialnych za ich wdrożenie. Przeglądy wydatków mają charakter długofalowy i służą poprawie jakości zarządzania środkami publicznymi.

Wykonanie ustawy budżetowej podlega kontroli Sejmu. Służy temu m.in. kierowana do KFP i NIK informacja o przebiegu wykonania ustawy budżetowej za pierwsze półrocze sporządzana przez MF. Najważniejsze znaczenie mają tu jednak obowiązki sprawozdawcze RM, która przedstawia Sejmowi i NIK roczne sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej w terminie do 31 maja roku następnego.

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów dokonał przeniesienia wydatków z części budżetowej 27 „Informatyzacja” do części 16 „KPRM”.

Czy takie działanie jest poprawne na gruncie u.f.p? Dlaczego?

Przykładowe rozwiązanie kazusu

Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów jest kierownikiem jednostki, która zapewnia obsługę więcej niż jednego dysponenta części budżetowej i zgodnie z art. 171 ust. 10 u.f.p. może dokonywać, za zgodą tych dysponentów, przeniesień wydatków między rozdziałami i paragrafami klasyfikacji wydatków w ramach danego działu budżetu państwa, przy czym przepisy art. 171 ust. 2–9 u.f.p. stosuje się odpowiednio.

Ratio legis wprowadzenia do u.f.p. takiego rozwiązania było usprawnienie bieżącego funkcjonowania jednostek takich jak KPRM, które obsługują więcej niż jednego dysponenta części budżetowej. Analiza procesu legislacyjnego ustawy z 2021 r. nowelizującej ustawę o finansach publicznych może dostarczyć nam więc wskazówek co do intencji ustawodawcy w tej sprawie, które mogą stać się podstawą do wykładni teleologicznej. Sama wykładnia językowa art. 171 ust. 10 u.f.p. prowadzi do wniosku, że Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów może dokonywać przeniesień między rozdziałami i paragrafami klasyfikacji wydatków w ramach danego działu budżetu państwa. Jego uprawnienia są więc szersze niż uprawnienia „standardowe” (przenoszenie wydatków w obrębie rozdziału). W kazusie jednak odnosimy się do przeniesienia między częściami budżetowymi (z zachowaniem podziału działowego). Taka praktyka jest prawidłowa, co potwierdza:

- podmiotowe wyodrębnienie w przepisie art. 171 ust. 10 u.f.p. kierowników o szerszych uprawnieniach w oparciu o cechę zapewniania obsługi więcej niż jednego dysponenta części budżetowej. Należy sądzić, że cecha wyróżniająca tę grupę ma istotne znaczenie;

- wymóg uzyskania zgody na przeniesienie od obydwu obsługiwanych dysponentów części, jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, rozwiązanie to sprzyja racjonalnemu koordynowaniu działalności jednostki w ramach działu, jeśli jednostka podlega więcej niż jednemu dysponentowi części.

Dodatkowo można zauważyć, że art. 171 ust. 1 reguluje przeniesienia wydatków z zachowaniem podziału na części. Można co prawda wskazywać na zakaz domniemania kompetencji i niejasności wynikające z redakcji przepisu art. 171 ust.10, nie jest to jednak przekonujące i nie powinno prowadzić do stwierdzenia, że nie ma tu (wystarczająco) wyraźnie sformułowanego uprawnienia Szefa KPRM, pomimo wynikających z materiałów z procesu legislacyjnego jasnych intencji projektodawców w tym zakresie.

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Minister ds. infrastruktury wydał decyzję w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetu państwa w częściach budżetowych, których dysponentem głównym jest minister ds. infrastruktury. W decyzji tej wskazał jednostki organizacyjne pełniące funkcję dysponentów środków budżetowych II i III stopnia i określił zakres ich uprawnień oraz odpowiedzialności za gospodarowanie środkami publicznymi.

Czy akt wydany przez ministra ds. infrastruktury ma charakter decyzji administracyjnej czy aktu kierownictwa wewnętrznego? Czy ustanowienie dysponentów środków budżetowych II i III stopnia następuje w drodze decyzji administracyjnej? Czy jednostka organizacyjna może skutecznie zaskarżyć takie rozstrzygnięcie?

Kazus 2

Do 2017 r. minister ds. finansów opracowywał (w porozumieniu z dysponentami części budżetowych) harmonogram wykonania budżetu państwa, określający przewidywane terminy i wielkość przekazywania środków publicznych poszczególnym dysponentom części budżetowych. Dokument ten był publikowany w uproszczonej formie na stronie internetowej Ministerstwa, dzięki czemu obywatele, organizacje społeczne oraz media mogły zapoznawać się z planowanym przebiegiem realizacji budżetu państwa w ciągu roku budżetowego.

Od 2018 r. minister ds. finansów zaprzestał publikowania harmonogramu. W odpowiedzi na wnioski o udostępnienie informacji publicznej kierowane przez organizacje społeczne Ministerstwo wskazywało, że harmonogram ma charakter dokumentu wewnętrznego, służącego wyłącznie organizacji wykonywania budżetu państwa przez organy administracji publicznej. W związku z tym odmawiało jego

udostępnienia, argumentując, że dokument nie stanowi informacji publicznej w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej.

Jedna z organizacji pozarządowych zajmujących się monitorowaniem transparentności finansów publicznych wystąpiła o udostępnienie aktualnego harmonogramu wykonania budżetu państwa. Organizacja argumentowała, że dokument ten dotyczy gospodarowania środkami publicznymi i umożliwia społeczną kontrolę procesu wykonywania budżetu, a zatem powinien podlegać udostępnieniu na podstawie konstytucyjnej zasady jawności finansów publicznych.

Minister ds. finansów odmówił udostępnienia dokumentu. W uzasadnieniu podkreślił, że harmonogram nie wywołuje skutków prawnych wobec podmiotów zewnętrznych, ma dynamiczny charakter, stanowi wyłącznie instrument zarządzania płynnością finansową państwa i nie przesądza o ostatecznej wysokości wydatków publicznych. Organizacja pozarządowa wniosła skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego, wskazując, że brak publikacji harmonogramu ogranicza możliwość bieżącej kontroli społecznej nad wykonywaniem budżetu państwa i narusza zasadę jawności finansów publicznych.

W toku postępowania pojawił się dodatkowy problem. Ministerstwo argumentowało, że informacje o wykonaniu budżetu są publikowane w późniejszych sprawozdaniach budżetowych oraz w rocznym sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej przedstawianym Sejmowi, wobec czego obywatele mają zapewniony dostęp do informacji o gospodarowaniu środkami publicznymi. Skarżąca organizacja podniosła jednak, że dostęp *ex post* nie zastępuje możliwości monitorowania realizacji budżetu w trakcie roku budżetowego.

Czy harmonogram wykonania budżetu państwa stanowi informację publiczną w rozumieniu u.o.d.d.i.p.? Czy fakt, że dokument ma charakter wewnętrzny, automatycznie wyłącza możliwość jego udostępnienia? Czy zaprzestanie publikowania harmonogramu należy uznać za ograniczenie przejrzystości finansów publicznych? Czy niepublikowanie harmonogramu należy oceniać wyłącznie przez pryzmat u.o.d.d.i.p., czy również art. 33 i art. 61 Konstytucji RP oraz zasad określonych w przepisach u.f.p.?

Kazus 3

Ustawa budżetowa na rok 2026 została ogłoszona w Dzienniku Ustaw 28 stycznia 2026 r. Zgodnie z jej postanowieniami dla jednej z gminy przewidziano określoną kwotę subwencji ogólnej, obejmującą część wyrównawczą, równoważącą oraz oświatową. Przyjmijmy, że minister ds. finansów, zachowując termin 21 dni od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej, poinformował wspomnianą gminę o kwocie należnej subwencji ogólnej, wynikającej z ustawy budżetowej.

Czy byłoby to prawidłowe? Czy obowiązki informacyjne z art. 148 u.f.p. odnoszą się również do tego zakresu? Z jakich przepisów wynika obowiązek przekazania JST informacji o rocznych kwotach subwencji?

Kazus 4

Wojewoda, wykonując zadania związane z realizacją budżetu państwa, dysponował środkami przeznaczonymi na finansowanie zadań z zakresu administracji rządowej wykonywanych przez JST. Ze względu na problemy organizacyjne przekazał gminie całość należnej dotacji dopiero 28 grudnia roku budżetowego. Gmina otrzymała środki na dwa dni robocze przed zakończeniem roku budżetowego. Wójt gminy wskazał, że praktycznie niemożliwe było wykorzystanie dotacji zgodnie z przeznaczeniem przed zakończeniem roku oraz rozliczenie wydatków w wymaganym terminie. W konsekwencji znaczna część środków nie została wydatkowana i musiała zostać zwrócona do budżetu państwa. Gmina podniosła, że opóźnione przekazanie środków utrudniło realizację powierzonych zadań oraz naruszyło zasady wykonywania budżetu państwa. Wojewoda argumentował natomiast, że środki zostały przekazane jeszcze przed zakończeniem roku budżetowego, a zatem obowiązek wynikający z ustawy został formalnie wykonany.

Proszę ocenić takie działanie wojewody, uwzględniając treść art. 149 ust. 1 u.f.p.

Kazus 5

Wojewoda planuje przeprowadzenie kompleksowej termomodernizacji budynku, w którym mieści się urząd wojewódzki. Inwestycja obejmuje m.in. ocieplenie elewacji, wymianę stolarki okiennej, modernizację systemu grzewczego oraz montaż instalacji fotowoltaicznej. Szacunkowy koszt przedsięwzięcia wynosi 25 mln zł, a jego realizacja ma trwać trzy lata. Wojewoda wystąpił do Ministra Finansów z wnioskiem o udzielenie promesy finansowania przedsięwzięcia. We wniosku wskazał, że rozpoczęcie inwestycji wymaga wcześniejszego zagwarantowania środków nie tylko na rok bieżący, ale również na kolejne lata realizacji zadania.

Czy możliwe jest skuteczne zapewnienie pewnego finansowania tego przedsięwzięcia z budżetu państwa nie tylko w roku budżetowym, ale i w kolejnych latach? Jak ma się to do zasady roczności budżetu?

Kazus 6

W budżecie sformowana została rezerwa celowa „na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz środków po-

mocy bezzwrotnej, rozliczenia programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej”.

Proszę ocenić prawidłowość takiej praktyki.

Kazus 7

W ustawie budżetowej utworzono szereg rezerw celowych przeznaczonych na ściśle określone zadania publiczne. W trakcie wykonywania budżetu okazało się, że w jednej z rezerw celowych istnieje potrzeba zmiany przeznaczenia zapisanych w niej środków. Minister ds. finansów wystąpił do sejmowej Komisji Finansów Publicznych o pozytywne zaopiniowanie zmiany przeznaczenia rezerwy celowej na podstawie art. 154 ust. 6 u.f.p. Komisja wydała opinię pozytywną, a środki zostały przeznaczone na inny cel niż wskazany pierwotnie w ustawie budżetowej. Organizacje społeczne monitorujące finanse publiczne oraz eksperci prawa budżetowego zaczęli podnosić, że procedura ta jest nadużywana. Również NIK w swoich analizach wykonania budżetu wielokrotnie zwracała uwagę na znaczną skalę przesunięć środków pomiędzy pozycjami rezerw oraz na ograniczenie przejrzystości procesu budżetowego.

Na podstawie dostępnych protokołów posiedzeń Komisji w tej sprawie i informacji NIK proszę ocenić skutki nadużywania tej procedury.

Kazus 8

W 2024 r. około 1/4 zablokowanych środków wykorzystano, tworząc nowe pozycje rezerw celowych przeznaczonych na realizację zadań związanych z przeciwdziałaniem klęskom żywiołowym i usuwaniem ich skutków.

Czy miało to podstawy prawne? Jak należy ocenić taką praktykę?

Kazus 9

Przyjmijmy, że znaczna część środków z rezerwy celowej pozostającej w gestii dysponenta części pozostała niewykorzystana. Podczas kontroli wykonania budżetu pojawił się spór dotyczący przyczyn tak niskiego wykorzystania rezerwy. Może to świadczyć np. o nierzetelnym oszacowaniu potrzeb finansowych na etapie planowania ustawy budżetowej. Dysponent części budżetowej argumentował jednak, że niewykorzystanie środków było skutkiem okoliczności, których nie można było przewidzieć w momencie tworzenia projektu budżetu.

Czy niski stopień wykorzystania środków wynika zawsze z nierzetelnego jej zaplanowania? Z czego jeszcze może wynikać ten stan rzeczy?

Kazus 10

W związku z podwyższeniem kwoty 14 emerytury zmieniono przeznaczenie środków z kilku rezerw celowych. Minister ds. finansów wystąpił zatem do sejmowej Komisji Finansów Publicznych o pozytywne zaopiniowanie zmiany. Po uzyskaniu pozytywnej opinii komisji środki zostały przesunięte na finansowanie zwiększonych wydatków emerytalnych.

Jak należy ocenić prawidłowość takiej praktyki budżetowej?

Kazus 11

Przyjmijmy, że minister ds. wewnętrznych i administracji wystąpił do ministra ds. finansów o podział rezerw celowych.

Pod jakim kątem analizowany będzie wniosek? W jakiej formie następuje podział rezerwy celowej?

Kazus 12

Dotacja podmiotowa za uzyskane mandaty posła i senatora przysługuje partiom politycznym na zasadach przewidzianych w ustawie z dnia 5 stycznia 2011 r. – Kodeks wyborczy (Dz.U. z 2025 r. poz. 365 z późn. zm.). W toku procedury podniesiono wątpliwość, czy przed przekazaniem środków nie powinna zostać zawarta umowa dotacyjna, o której mowa w art. 150 u.f.p. Zwrócono uwagę, że środki budżetowe są przekazywane podmiotowi spoza SFP, a przepisy u.f.p. przewidują możliwość określenia szczegółowych warunków wykorzystania dotacji właśnie w umowie.

Czy w takim przypadku należy zawierać umowę dotacyjną zgodnie z art. 150 u.f.p.? Kiedy używa się umów dotacyjnych?

Kazus 13

Załóżmy, że na znacznym obszarze Polski wystąpiły katastrofalne powodzie, które doprowadziły do zniszczenia infrastruktury drogowej, energetycznej i wodociągowej. Rada Ministrów wprowadziła na części terytorium państwa stan klęski żywiołowej. W tym samym czasie, ze względu na pogarszającą się sytuację międzynarodową, uruchomiono Plan zabezpieczenia potrzeb Sił Zbrojnych realizowanych przez przedsiębiorców. Kilka miesięcy później doszło również do gwałtownego wzrostu zachorowań na chorobę zakaźną, skutkującego ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego, a następnie stanu epidemii.

Jakie rozwiązania uelastyczniające gospodarkę budżetową przewiduje w takim przypadku u.f.p.? Jakie byłyby skutki uruchomienia Planu zabezpieczenia

potrzeb Sił Zbrojnych realizowanych przez przedsiębiorców, a jakie ogłoszenia stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii?

Kazus 14

Przypuśćmy, że w trakcie roku budżetowego (już po uchwaleniu ustawy budżetowej) zwiększono wysokość wpłat środków własnych UE do jej budżetu.

Jakie powinno się podjąć działania w takim przypadku i jaka powinna być ich kolejność?

Kazus 15

Minister ds. obrony narodowej planuje realizację szeregu kosztownych programów modernizacji technicznej Sił Zbrojnych RP. Część wydatków ma zostać pokryta z budżetu państwa, a część ze środków Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych (FWSZ), utworzonego w Banku Gospodarstwa Krajowego.

Czy przepisy u.f.p. przewidują szczególny tryb dofinansowania Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych?

Kazus 16

Gmina otrzymała z budżetu państwa dotację celową na realizację zadania polegającego na usuwaniu skutków powodzi. Zgodnie z decyzją wojewody oraz wytycznymi ministra ds. spraw administracji publicznej środki mogły zostać przeznaczone wyłącznie na wypłatę zasiłków dla osób poszkodowanych oraz odbudowę określonych elementów infrastruktury. W wyniku kontroli ustalono, że część środków została wykorzystana na cele niewskazane w dokumentach regulujących zasady wykorzystania dotacji.

W oparciu o orzecznictwo proszę wyjaśnić na czym polega wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem.

Kazus 17

Minister ds. infrastruktury jest jednocześnie dysponentem części budżetowej „Transport” oraz części budżetowej „Gospodarka morską” i dokonał przeniesienia między nimi.

Czy jest to możliwe na gruncie u.f.p.? Jeśli tak, jakie dodatkowe warunki musiały być spełnione?

Kazus 18

Jesienią 2025 r. ministerstwo ds. spraw zagranicznych zwróciło się do ministerstwa ds. finansów o przeanalizowanie budżetu Rzecznika Praw Obywatelskich pod kątem możliwości jego zwiększenia. Pojawiła się koncepcja objęcia wydatków związanych z działalnością Rzecznika Praw Obywatelskich przeglądem wydatków przewidzianym w przepisach u.f.p.. Powstała jednak wątpliwość, czy taki przegląd może obejmować RPO.

Czy można tego dokonać przy użyciu przeglądu wydatków? W jakim zakresie można prowadzić obecnie przeglądy wydatków? Jakie są cele prowadzenia przeglądów?

Kazus 19

Przeprowadzono przegląd wydatków i sporządzono raport. Część propozycji dotyczyła poprawy jakości wydatków, a część przewidywała zwiększenie finansowania jednych działań kosztem ograniczenia innych. Dysponent części budżetowej powziął wątpliwość, czy wszystkie rekomendacje raportu mają charakter wiążący oraz które elementy raportu muszą znaleźć się w jego treści.

Jakie są elementy obligatoryjne i fakultatywne raportu? Czy wskazane w raporcie propozycje zmian odnoszące się do jakości wydatków publicznych muszą być zastosowane?

Kazus 20

Założmy, że Rada Ministrów wydała w oparciu o art. 179 u.f.p. rozporządzenie w sprawie blokowania wydatków budżetu państwa (zagrożenie realizacji ustawy budżetowej wynikała z rosnących kosztów obsługi długu publicznego).

Jakie byłyby tego prawdopodobne następstwa w odniesieniu do kosztów obsługi długu publicznego? Jak należy ocenić przydatność tego narzędzia? Jaka jest forma prawna blokowania na podstawie art. 177 i 179 u.f.p.? Które rozwiązania byłyby lepsze?

Kazus 21

Procedury przenoszenia planowanych wydatków na podstawie art. 180, 180a i 180b u.f.p. mają nieco inaczej sformułowane cele.

Jak wpływa to na możliwości skorzystania z tych procedur w przypadku spełnienia przesłanek przewidzianych w powoływanych regulacjach?

Kazus 22

W trakcie roku budżetowego przeprowadzono wybory parlamentarne i zmieniła się koalicja rządząca.

Czy wpływa to na procedurę absolutoryjną? Dlaczego?

Kazus 23

Przyjmijmy, że Sejm odmówił udzielenia Radzie Ministrów absolutorium z wykonania ustawy budżetowej.

Jakie ma to konsekwencje dla urzędującej Rady Ministrów?

Kazus 24

Przyjmijmy, że w związku z niebywałym atakiem zimy po koniec 2026 r. Premier wydał 23 grudnia 2026 r. Ministrowi Finansów polecenie utworzenia nowej rezerwy celowej na przeciwdziałanie klęskom żywiołowym i usuwanie ich skutków i przeniesienia do tej rezerwy kwot wydatków zablokowanych na podstawie art. 177 ust. 1 u.f.p. Pominęto przy tym (ze względu na pilność) procedurę uzyskiwania opinii Komisji Finansów Publicznych.

Proszę ocenić działania Prezesa Rady Ministrów.

Kazus 25

Przyjmijmy, że w czerwcu 2026 r. Szef Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej dokonał przeniesienia wydatków na realizację zadań dotyczących obiektów zabytkowych między działami klasyfikacji wydatków budżetu państwa w ramach części 01 „Kancelaria Prezydenta RP”. O dokonanych zmianach Szef Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej poinformował niezwłocznie Ministra Finansów.

Proszę ocenić działania Szefa Kancelarii Prezydenta RP.

Kazus 26

Przypuśćmy, że sąd orzekł o odpowiedzialności Skarbu Państwa, jednak określony w orzeczeniu organ administracji rządowej nie był przygotowany na zapłatę zasądzonej kwoty.

Co należy w tej sytuacji zrobić? Czy przepisy u.f.p. przewidują jakieś rozwiązania uelastyczniające gospodarkę budżetową w takim przypadku?

Kazus 27

Przypuśćmy, że w toku wykonywania budżetu nastąpiła konieczność sfinansowania wydatków na obsługę długu Skarbu Państwa, których nie przewidywała ustawa budżetowa.

Co należy w tej sytuacji zrobić? Czy u.f.p. przewiduje jakieś rozwiązania uelastyczniające gospodarkę budżetową w takim przypadku?

Kazus 28

W trakcie wykonywania budżetu państwa minister ds. finansów przeprowadził analizę gospodarowania środkami publicznymi w jednej z jednostek administracji rządowej. Ustalono, że jednostka planuje zakup nowego wyposażenia biurowego i samochodów służbowych, mimo że dotychczasowe zasoby pozostają w pełni sprawne i zaspokajają potrzeby jednostki. Jednocześnie część zakupionego wcześniej sprzętu nie była wykorzystywana, a koszty realizacji niektórych zadań znacząco przekraczały koszty ponoszone przez inne jednostki wykonujące podobne zadania. Blokowanie nastąpiło na podstawie stwierdzenia niegospodarności.

Czym jest niegospodarność w rozumieniu art. 177 u.f.p.?

Kazus 29

W toku kontroli stwierdzono naruszenie art. 164 u.f.p., który nakazuje zapewnienie pierwszeństwa określonym wydatkom nieprzewidzianym. Pojawiło się pytanie, czy takie naruszenie może stanowić podstawę do blokowania planowanych wydatków na podstawie art. 177 u.f.p.

Czy może stać się to podstawą do blokowania wydatków? Dlaczego?

Rozdział VII

Ewa Lotko

Budżet jednostki samorządu terytorialnego i wieloletnia prognoza finansowa. Zagadnienia podstawowe oraz procedura uchwalania

A. Wprowadzenie merytoryczne

Podstawowe regulacje prawne odnoszące się do pojęć budżetu i uchwały budżetowej JST oraz zasadniczych jego elementów określa art. 211 u.f.p. Zgodnie z zawartymi w nim przepisami budżet JST jest rocznym planem finansowym obejmującym dochody i wydatki oraz przychody i rozchody tej jednostki, uchwalanym na rok budżetowy (rok kalendarzowy) w formie uchwały budżetowej będącej podstawą prowadzenia publicznej gospodarki finansowej w danym roku budżetowym.

Co ważne, budżetu i uchwały budżetowej JST nie należy ze sobą utożsamiać, choć są to instytucje ściśle powiązane. Budżet jest publicznym planem finansowym (dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów), stanowiącym obligatoryjną część uchwały budżetowej. Uchwała budżetowa z kolei jest aktem prawnym (aktem budżetowym), który jest formą prawną dla budżetu i nadaje mu moc prawną. Uchwała budżetowa jest aktem prawotwórczym o randze aktu prawa wewnętrznego, co oznacza, że nie należy do aktów prawa miejscowego. Składa się ona z tzw. części normatywnej (tekstowej), zawierającej postanowienia o charakterze ogólnym, ujęte w formie kolejnych przepisów – normatywnych jednostek redakcyjnych (paragrafów) oraz części załącznikowej (tabelarycznej, rachunkowej), w której w pierwszej kolejności zamieszcza się załączniki określające „właściwy budżet”, czyli: plan dochodów, plan wydatków, plany przychodów i rozchodów. Następnie zamieszczane są pozostałe załączniki (niebędące budżetem), tj. załączniki względnie obliga-

toryjne, jak: wykaz dotacji udzielanych z budżetu JST, plan dochodów i wydatków wyodrębnionego z budżetu rachunku oświatowych jednostek budżetowych, plan przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych oraz inne, niekoniecznie obligatoryjne, jak: załącznik zawierający wykaz zadań inwestycyjnych czy załącznik określający finansowanie zadań z udziałem środków unijnych.

Ogólne elementy treści uchwały budżetowej uregulowane zostały w art. 212 u.f.p. Treść przepisu wskazuje na obligatoryjne (określa je ust. 1 art. 212 u.f.p.) i fakultatywne (określa je ust. 2 art. 212 u.f.p.) postanowienia ogólne uchwały, które znajdują się w jej części tekstowej. Wśród postanowień obligatoryjnych muszą znaleźć się przepisy ogólne określające podstawowe wielkości budżetowe, tj. wielkości dochodów i wydatków (z podziałem na dochody i wydatki bieżące i majątkowe) oraz przychodów i rozchodów, które są następnie w odpowiedni sposób uszczegóławiane w załącznikach do uchwały. Część przepisów jest względnie obligatoryjna, tzn. że należy je zamieszczać, jeżeli to wynika z konstrukcji budżetu, np. wskazanie źródeł finansowania deficytu budżetowego lub sposobu wykorzystania nadwyżki budżetowej, jeżeli deficyt taki lub nadwyżka zostały zaplanowane. Przepisy ogólne mogą określać także regulacje z zakresu prowadzenia gospodarki finansowej jednostki, czego przykładem są upoważnienia do zaciągania zobowiązań przez organ wykonawczy czy dokonywanie przez niego zmian w budżecie. W tym miejscu warto dodać, że art. 212 u.f.p. nie zawiera wszystkich postanowień (elementów), które powinny się znaleźć w części tekstowej uchwały budżetowej. Przykładowo zgodnie z art. 222 ust. 1 u.f.p. powinno się w nim znaleźć określenie wysokości rezerwy ogólnej.

Uchwała budżetowa jest szczególnym aktem prawnym, bowiem stanowi podstawę gospodarki finansowej JST, a to oznacza, że w oparciu o tę uchwałę jednostka może gromadzić środki publiczne i następnie przeznaczać je na realizację określonych zadań publicznych. Stąd też procedura uchwalenia uchwały budżetowej jest ściśle określona przepisami u.f.p., przepisami samorządowych ustaw ustrojowych (mowa o u.s.g., u.s.p. oraz u.s.w.) oraz ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych (u.r.i.o.).

Inicjatywa uchwałodawcza, zgodnie z art. 233 u.f.p., na zasadzie wyłączności, przypisana jest organowi wykonawczemu JST. Organ ten zobowiązany jest opracować projekt uchwały budżetowej i przekazać go do dnia 15 listopada roku poprzedzającego roku budżetowy organowi stanowiącemu JST oraz RIO celem zaopiniowania. Podjęcie (uchwalenie) uchwały budżetowej należy do wyłącznej kompetencji organu stanowiącego JST i odbywa się na tzw. sesji budżetowej. Podjęta uchwała budżetowa musi zostać ogłoszona i opublikowana w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Uchwała budżetowa zawsze obowiązuje od 1 stycznia roku budżetowego, bez względu na to, czy została podjęta jeszcze przed rozpoczęciem roku budżetowego (z zachowaniem zasady uprzedniości budżetu), czy w trakcie jego trwania.

Instrumentem wieloletniego planowania finansowego w JST jest wieloletnia prognoza finansowa (WPF). Jest ona obligatoryjnym planem finansowym JST, który uchwalany jest na okres danego roku budżetowego i co najmniej trzech kolejnych lat w formie uchwały organu stanowiącego JST. Do cech WPF zalicza się: wieloletniość, kroczący charakter, realistyczność oraz formę prawną, którą obejmowana jest prognoza i jej charakter prawny.

Podstawowy zakres przedmiotowy WPF wyznacza art. 226 ust. 1 u.f.p., który wskazuje, jakie elementy muszą być wykazane w każdym roku objętym prognozą. Ponadto do obligatoryjnych elementów WPF zalicza się również prognozę kwoty długu na cały okres, na który zaciągnięto oraz planuje się zaciągnąć zobowiązania zgodnie z art. 227 ust. 2 u.f.p.

WPF jest przyjmowana (uchwalana) w formie uchwały organu stanowiącego JST, posiada wyłącznie wewnętrzny charakter i nie podlega publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Uchwała w sprawie WPF składa się z dwóch części: normatywnej (tekstowej) i załącznikowej. Część tekstowa zawiera postanowienia o charakterze ogólnym, ujęte w formie kolejnych przepisów – normatywnych jednostek redakcyjnych (paragrafów, ustępów). Drugą część uchwały stanowią załączniki o charakterze obligatoryjnym (załącznik zawierający WPF oraz załącznik zawierający objaśnienia przyjętych w WPF wartości) i fakultatywnym (załącznik zawierający wykaz przedsięwzięć wieloletnich).

Procedura podejmowania uchwały w sprawie WPF (zawierającej WPF) i uchwały budżetowej (zawierającej budżet) przebiegają równolegle, tzn. w tym samym czasie odbywają się prace związane z przygotowaniem projektów i ich uchwaleniem. Tożsame są także kompetencje organu wykonawczego i stanowiącego JST. W procedurze opracowania i uchwalenia uchwały w sprawie WPF istotną rolę odgrywa także RIO. Została ona zobowiązana do wydania dwóch rodzajów opinii. Po pierwsze RIO wydaje opinię o projekcie uchwały w sprawie WPF, po drugie – na podstawie uchwalonych uchwał w sprawie WPF i uchwały budżetowej – wydaje opinię w zakresie prawidłowości planowanej kwoty długu JST wynikającej z planowanych i zaciągniętych zobowiązań.

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Rada miasta w uchwale budżetowej ustaliła dochody budżetu w wysokości 55 mln zł i wydatki w wysokości 70 mln zł. W związku z tym planowany deficyt budżetu miasta wyniesie 15 mln zł. W takiej sytuacji uchwała budżetowa musi określić źródła pokrycia deficytu. Zgodnie z jej postanowieniami deficyt sfinansowany zostanie przychodami pochodzącymi z następujących źródeł:

- nadwyżki budżetowej z lat ubiegłych w kwocie 7 mln zł oraz
- wolnych środków w kwocie 8 mln zł.

Jednocześnie miasto w bieżącym roku budżetowym planuje spłacić dług na łączną kwotę 10 mln zł. W uchwale budżetowej ustalono następujące limity zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek zaciąganych na:

- 1) sfinansowanie przejściowego deficytu w wysokości 1 mln zł,
- 2) sfinansowanie planowanego deficytu w wysokości 15 mln zł,
- 3) spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek w kwocie 8 mln zł.

W uchwale określono również upoważnienia dla burmistrza do zaciągania kredytów i pożyczek na:

- 1) sfinansowanie przejściowego deficytu budżetu w kwocie 1 mln zł,
- 2) sfinansowanie planowanego deficytu w kwocie 15 mln zł,
- 3) spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek w kwocie 8 mln zł.

Proszę ocenić poprawność wskazanych źródeł finansowania deficytu, określonych limitów zobowiązań oraz upoważnień, a także ustalić ogólną wysokość przychodów i rozchodów budżetu.

Przykładowe rozwiązanie przypadku

W przedstawionym stanie faktycznym doszło do uchwalenia uchwały budżetowej, w której został zaplanowany deficyt budżetowy. Zgodnie z treścią art. 212 ust. 1 pkt 3 u.f.p. w uchwale budżetowej określa się kwotę planowanego deficytu budżetu jednostki, jeżeli to wynika z konstrukcji budżetu oraz wskazuje się na źródła jego sfinansowania, które muszą być zgodne ze wskazanymi w art. 217 ust. 2 u.f.p. I tak też uczyniła rada miasta. Jednostka planuje również zaciągnąć zobowiązania, zatem zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 6 u.f.p. w części normatywnej uchwały budżetowej należy wskazać kwotowo limity tych zobowiązań. Ponadto organ stanowiący może w uchwale budżetowej określić upoważnienia dla organu wykonawczego do zaciągania planowanych zobowiązań, co w niniejszej uchwale organ stanowiący uczynił.

Mając jednak na uwadze konstrukcję całego budżetu, stwierdzić należy, że nie wszystkie limity zobowiązań zostały sformułowane poprawnie. Z przyjętego sposobu finansowania deficytu wynika, że miasto sfinansuje planowany deficyt posiadanymi środkami wewnętrznymi, czyli nadwyżką budżetową z lat ubiegłych oraz wolnymi środkami, zatem nie ma potrzeby zaciągania nowych zobowiązań dłużnych, a tym samym ustanawiania drugiego ze wskazanych limitów, tj. na sfinansowanie planowanego deficytu w kwocie 15 mln zł. Zatem postanowienie to jest niepotrzebne.

Mając na uwadze trzeci z ustalonych limitów, tj. spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek, wskazać należy, że został on określony w sposób nieprawidłowy (zaniżony), bowiem jednostka na spłatę długu potrzebuje kwoty 10 mln zł, a nie wskazanych 8 mln zł. W tym zakresie nastąpiło naruszenie art. 212 ust. 1 pkt 6 u.f.p. Jeżeli chodzi o upoważnienia do zaciągania zobowiązań, to powinny być adekwatne do limitów zobowiązań, a te z kolei do tego, ile jednostka potrzebuje zaciągnąć nowych zobowiązań dłużnych. W związku z tym upoważnienie drugie jest niepotrzebne, bowiem narusza art. 212 ust. 2 pkt 1 u.f.p. Upoważnienie trzecie jest poprawne, choć maksymalnie mogło wynieść 10 mln zł, ale rada mogła upoważnić do kwoty niższej, co też uczyniła.

W uchwale budżetowej wskazać również należy na łączną kwotę planowanych przychodów i rozchodów budżetu. Z konstrukcji budżetu miasta wynika, iż przychody ogółem wynoszą 25 mln zł, tj.: nadwyżka budżetowa z lat ubiegłych – 7 mln zł; wolne środki – 8 mln zł; kredyt/pożyczka – 10 mln zł. Rozchody ogółem wynoszą 10 mln zł i są przeznaczona na spłatę kredytu/pożyczki. W kwocie przychodów i rozchodów budżetu co do zasady nie ujemuje się zobowiązań krótkoterminowych i ich spłaty (sfinansowanie przejściowego deficytu).

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Rada gminy podjęła uchwałę w sprawie uchwalenia budżetu gminy na rok 2026. Znalazły się w niej następujące postanowienia:

§ 1. Ustala się dochody budżetu gminy w wysokości 60 mln zł.

§ 2. Ustala się wydatki budżetu gminy w wysokości 72 mln zł.

§ 3. Ustala się deficyt budżetu gminy w wysokości 12 mln zł.

Proszę ocenić kompletność powyższych postanowień uchwały budżetowej.

Kazus 2

Rada gminy podjęła uchwałę budżetową na 2026 r., w której znalazły się następujące postanowienia:

Rada gminy zobowiązuje burmistrza do:

- 1) dokonywania wydatków z budżetu w granicach kwot określonych w tym budżecie, w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów;
- 2) zaciągania kredytów i pożyczek do wysokości poszczególnych limitów zobowiązań określonych przez radę;

- 3) opracowania i przedłożenia projektu uchwały w sprawie planu zagospodarowania przestrzennego dla dzielnicy miasta do końca 2026 r.

Proszę ocenić zasadność umieszczenia powyższych postanowień w uchwale budżetowej w świetle przepisów u.f.p.

Kazus 3

Rada powiatu w uchwale budżetowej na rok 2026 ustaliła dochody powiatu w wysokości 75 mln zł, wydatki w wysokości 70 mln zł. W uchwale zawarto również postanowienie, zgodnie z którym dochody w wysokości 10 mln zł z tytułu refundacji środków pochodzących z budżetu UE przeznacza się na spłatę pożyczki i kredytu zaciągniętego na wyprzedzające finansowanie działań realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE.

Proszę ustalić, czy w budżecie wystąpi nadwyżka czy deficyt i jakie są tego skutki.

Kazus 4

Rada miejska podjęła uchwałę w sprawie uchwalenia budżetu miasta na 2026 r. Do uchwały nie załączono załącznika, o którym mowa w art. 214 pkt 3 u.f.p.

Proszę ocenić, czy rada naruszyła powoływany przepis? Czy istnieją sytuacje, kiedy nie ma obowiązku załączania do uchwały budżetowej tego załącznika?

Kazus 5

Rada powiatu podjęła uchwałę w sprawie uchwalenia budżetu powiatu na 2026 r. Do uchwały nie załączono załącznika, o którym mowa w art. 214 pkt 2 u.f.p.

Proszę ocenić, czy rada naruszyła powoływany przepis? Czy istnieją sytuacje, w których nie ma obowiązku załączania do uchwały budżetowej tego załącznika?

Kazus 6

Burmistrz miasta na podstawie art. 238 ust. 1 u.f.p. wydał zarządzenie w sprawie projektu budżetu miasta na rok 2026. W projekcie tym znalazły się następujące postanowienia:

§ 1. Dochody budżetu miasta ustala się w wysokości 90 mln zł zgodnie z załącznikiem nr 1, w tym:

- 1) dochody bieżące w wysokości 60 mln zł,

2) dochody majątkowe w wysokości 30 mln zł.

§ 2. Wydatki budżetu miasta ustala się w wysokości 100 mln zł zgodnie z załącznikiem nr 2, w tym:

- 1) wydatki bieżące w wysokości 60 mln zł,
- 2) wydatki majątkowe w wysokości 40 mln zł.

§ 3. Deficyt w wysokości 10 mln zł zostanie pokryty przychodami pochodzącymi z:

- 1) emisji obligacji,
- 2) planowanych do zaciągnięcia kredytów,
- 3) planowanych do zaciągnięcia pożyczek,
- 4) planowanych wpływów z PIT.

Proszę ocenić prawidłowość sformułowanych postanowień projektu.

Kazus 7

Sejmik województwa w uchwale budżetowej na 2026 r. ustalił:

- 1) dochody budżetu w wysokości 100 mln zł,
- 2) wydatki budżetu w wysokości 112 mln zł.

W związku z tym planowany deficyt budżetu wyniesie 12 mln zł i zgodnie z art. 217 ust. 2 u.f.p. zostanie sfinansowany przychodami pochodzącymi z:

- 1) planowanych do zaciągnięcia kredytów w wysokości 4 mln zł;
- 2) planowanych do zaciągnięcia pożyczek w wysokości 3 mln zł;
- 3) planowanej emisji papierów wartościowych w wysokości 4 mln zł;
- 4) wolnych środków w wysokości 3 mln zł.

Proszę ocenić poprawność źródeł finansowania deficytu.

Kazus 8

W budżecie gminy na 2026 ustalono deficyt budżetowy w wysokości 20 mln zł. Jednocześnie z bilansu wykonania budżetu za poprzedni rok wynika, że jednostka posiada kwotę wolnych środków w wysokości 4 mln zł. W uchwale budżetowej określono, że planowany deficyt zostanie sfinansowany przychodami pochodzącymi z następujących źródeł:

- 1) planowane do zaciągnięcia kredyty w kwocie 9 mln zł,
- 2) planowane do zaciągnięcia pożyczki w kwocie 5 mln zł,
- 3) wolne środki w kwocie 6 mln zł.

Proszę ocenić prawidłowość źródeł sfinansowania deficytu.

Kazus 9

W budżecie gminy ustalono deficyt budżetowy w wysokości 10 mln zł. Ma on zostać sfinansowany z przychodów pochodzących z następujących źródeł:

- 1) emisja papierów wartościowych w kwocie 3 mln zł,
- 2) planowane do zaciągnięcia kredyty w kwocie 5 mln zł,
- 3) planowane do zaciągnięcia pożyczki w kwocie 1 mln zł,
- 4) wolne środki w kwocie 1 mln zł.

Dodatkowo gmina potrzebuje 15 mln zł kredytu na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu pożyczek oraz 5 mln zł na sfinansowanie przejściowego deficytu.

Na podstawie powyższych informacji w oparciu o art. 89 ust. 1 u.f.p. proszę ustalić, jakie będą limity zobowiązań oraz kwoty przychodów i rozchodów budżetu gminy.

Kazus 10

Rada gminy w uchwale budżetowej na 2026 r. ustaliła dochody budżetu gminy w wysokości 25 mln zł, wydatki w wysokości 23 mln zł. W związku z tym budżet wykazuje nadwyżkę w wysokości 2 mln zł, która zostanie przeznaczona na planowaną spłatę pożyczek w kwocie 2 mln zł (gmina posiada tylko jedną pożyczkę w wys. 2 mln zł zaciągniętą w 2022 r. i przypadającą do spłaty w 2026 r.). W uchwale budżetowej zgodnie z art. 89 ust. 1 u.f.p. określono następujące limity zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych zaciąganych na:

- 1) sfinansowanie przejściowego deficytu w wysokości 1 mln zł,
- 2) spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu zaciągniętych pożyczek w wysokości 2 mln zł.

Proszę ocenić poprawność przeznaczenia nadwyżki budżetowej oraz limitów zobowiązań.

Kazus 11

Rada gminy podjęła uchwałę budżetową na 2026 r., w której ustaliła:

- 1) dochody budżetu gminy w wysokości 120 mln zł zgodnie z załącznikiem nr 1, w tym dochody bieżące w wysokości 90 mln zł oraz majątkowe w wysokości 30 mln zł;
- 2) wydatki budżetu gminy w wysokości 140 mln zł zgodnie z załącznikiem nr 2, w tym: wydatki bieżące w wysokości 110 mln zł oraz wydatki majątkowe w wysokości 30 mln zł.

Regionalna izba obrachunkowa stwierdziła istotne naruszenie prawa w stosunku do uchwalonego budżetu.

Który z przepisów u.f.p. został naruszony? Dlaczego?

Kazus 12

Rada miejska w § 10 uchwały budżetowej na rok 2026 zawarła następujące postanowienia:

- w pkt 4: Dochody z opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi w wys. 1.200.000 zł przeznacza się na spłatę zaciągniętych kredytów w latach ubiegłych;
- w pkt 5: Dochody z wpływów z tytułu opłat i kar określonych ustawą – Prawo ochrony środowiska w kwocie 3.500 zł przeznacza się na spłatę zaciągniętych kredytów w latach ubiegłych.

Proszę ocenić prawidłowość powyższych postanowień. Co w tej sytuacji powinien zrobić organ nadzoru?

Kazus 13

Rada gminy w uchwale z dnia 30 czerwca 2026 r. w sprawie zmiany budżetu gminy na rok 2026 w § 3 zawarła następujące postanowienie:

Upoważnia się wójta do:

- 1) dokonywania zmian w planie dochodów i wydatków budżetu związanych ze zmianą lub uzyskaniem kwot dotacji z budżetu państwa;
- 2) dokonywania zmian w planie wydatków budżetu w ramach działu w zakresie wydatków bieżących.

Proszę ocenić prawidłowość powyższych postanowień.

Kazus 14

Rada miasta 27 grudnia 2024 r. podjęła uchwałę w sprawie wieloletniej prognozy finansowej na lata 2025–2029. Następnie 29 grudnia 2025 r. uchwaliła kolejną uchwałę w sprawie wieloletniej prognozy finansowej na lata 2026–2029, nie uchylając poprzedniej uchwały.

Proszę ocenić prawidłowość postępowania rady miasta.

Kazus 15

Rada powiatu uchwaliła wieloletnią prognozę finansową na lata 2025–2032. W prognozie na koniec 2032 r. przewidziano dług powiatu pozostający do spłaty w wysokości 2,5 mln zł.

Proszę ocenić prawidłowość sporządzonej prognozy.

Kazus 16

Rada gminy uchwaliła wieloletnią prognozę finansową na lata 2025–2031. Jednocześnie gmina na koniec 2025 r. posiadała łączne zadłużenie w kwocie 7 mln zł, które zgodnie z prognozą ma zostać spłacone w 2029 r.

Proszę ocenić prawidłowość okresu, na który została uchwalona wieloletnia prognoza finansowa.

Kazus 17

Zarząd województwa w dniu 1 grudnia 2025 r. przekazał sejmikowi województwa projekty uchwały budżetowej województwa na 2026 r. oraz uchwały w sprawie uchwalenia wieloletniej prognozy finansowej województwa na lata 2026–2036.

Proszę ustalić, czy doszło do naruszenia któregoś z przepisów u.f.p. i ewentualnie jakie są tego skutki.

Kazus 18

Wójt gminy dopiero 3 stycznia 2026 r. sporządził i przekazał radzie gminy projekt uchwały budżetowej gminy na 2026 r. Swoje postępowanie argumentował tym, że rada ma jeszcze czas na uchwalenie budżetu, ponieważ zgodnie z art. 239 u.f.p. może to zrobić do 31 stycznia roku budżetowego, a nawet i później.

Proszę ocenić argumentację wójta w świetle u.f.p. oraz ustalić, czy doszło do naruszenia któregoś z przepisów tej ustawy i jakie są tego skutki.

Kazus 19

Radni rady miasta oraz burmistrz nie mogli dojść do porozumienia w sprawie kształtu budżetu na 2026 r. Skutkiem tego dopiero 14 lutego 2026 r. podjęli uchwałę budżetową na 2026 r. Część z radnych głosowała przeciwko uchwale, argumentując, że zgodnie z art. 240 ust. 3 u.f.p. po 31 stycznia roku budżetowego budżet ustalić może już tylko regionalna izba obrachunkowa, a więc rada nie miała prawa tego uczynić.

Proszę ocenić powyższy stan faktyczny w świetle u.f.p., w szczególności czy rada mogła po 31 stycznia podjąć uchwałę budżetową.

Kazus 20

Radzie gminy nie udało się dojść do porozumienia w sprawie kształtu budżetu gminy na 2026 r., w związku z czym uchwała budżetowa nie została podjęta. W takiej sytuacji 27 lutego 2026 r. budżet gminy został ustalony przez kolegium RIO na podstawie art. 240 ust. 3 u.f.p.

Proszę określić, jaki zakres i charakter ma budżet ustalony przez RIO.

Kazus 21

Na sesji budżetowej, która miała miejsce w dniu 15 stycznia 2026 r., została podjęta uchwała w sprawie uchwalenia budżetu miasta na 2026 r. W treści tej uchwały znalazł się przepis, który brzmiał następująco: *Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia, z mocą od 1 stycznia 2026 r.* Jeszcze w trakcie sesji rady miasta jeden z radnych argumentował, że powyższy przepis jest niezgodny z prawem, w szczególności z art. 2 Konstytucji RP, ponieważ łamie zasadę *lex retro non agit*, a w związku z tym uchwała budżetowa najwcześniej może wejść w życie z dniem jej podjęcia.

Proszę ocenić stanowisko radnego w kwestii wejścia w życie uchwały budżetowej JST.

Kazus 22

Na sesji budżetowej, która miała miejsce w dniu 15 grudnia 2025 r. podjęta została uchwała w sprawie uchwalenia budżetu miasta na 2026 r. W treści tej uchwały znalazł się przepis, który brzmiał następująco: *Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2026 r.* W trakcie sesji budżetowej, jeden z radnych twierdził, że powyższy przepis jest niezgodny z prawem, bowiem uchwała powinna wejść w życie z dniem podjęcia.

Proszę ocenić stanowisko radnego co do wejścia w życie uchwały budżetowej JST.

Kazus 23

Zarząd powiatu nie przedłożył projektu uchwały budżetowej powiatu do dnia 15 listopada 2025 r. Na sesji rady powiatu w dniu 17 listopada 2025 r. zarząd poinformował, że prace nad projektem trwają i prawdopodobnie zostanie on sporządzony 30 listopada. W związku z tym, na tej samej sesji radni zadecydowali, podejmując stosowną uchwałę, że to oni sami taki projekt sporządzą, co uczynili w dniu

27 listopada 2025 r. Z kolei zarząd przygotował projekt uchwały w dniu 29 listopada i od razu został on skierowany do rady i RIO celem zaopiniowania.

Proszę ocenić powyższy stan faktyczny w świetle przepisów u.f.p., a w szczególności, ustalić, który projekt uchwały powinien być przedmiotem obrad rady i opinii RIO.

Kazus 24

W projekcie uchwały budżetowej nie ustanowiono żadnej z rezerw budżetowych. Wójt tłumaczył to tym, że budżet został zaplanowany w dużej szczegółowości, z uwzględnieniem wszystkich planowanych wydatków, które już na etapie projektu znalazły się w odpowiednich podziałkach klasyfikacji budżetowej.

Proszę ocenić argumentację wójta w świetle u.f.p. w kwestii tego, czy doszło do naruszenia któregoś z przepisów tej ustawy oraz wskazać, jakie są tego skutki.

Kazus 25

Po złożeniu wszystkich sprawozdań budżetowych w związku z wykonaniem budżetu za 2025 r., w dniu 20 kwietnia 2026 r. rada gminy podjęła uchwałę o zmianie uchwały budżetowej gminy na 2026 r. i zmianie uchwały w sprawie WPF na lata 2026–2029. W prognozie tej ustalono indywidualany wskaźnik spłaty zobowiązań i spełnianie relacji z art. 243 ust. 1 u.f.p. W związku z tym, że gmina nie miała żadnego zadłużenia z lat poprzednich oraz nie planowała zaciągać nowych zobowiązań w okresie objętym WPF, wskaźnik ten wyniósł 0% (lewa strona wzoru z art. 243 ust. 1 u.f.p.). Z kolei maksymalny pułap dla wskaźnika ustalony w oparciu o dane z 7 lat poprzedzających (prawa strona wzoru) wyniósł – 0,45%. W efekcie gmina z formalnego punktu widzenia nie zachowała wskaźnika na dopuszczalnym poziomie i tym samym naruszyła art. 243 ust. 1 u.f.p.

Proszę dokonać interpretacji powyższego stanu faktycznego, a w szczególności odpowiedzieć na następujące pytania:

- czy gmina rzeczywiście naruszyła art. 243 ust. 1 u.f.p.?
- czy rada gminy powinna odpowiednio zmienić uchwałę budżetową na 2026 r., tak aby wskaźnik spłaty był na dopuszczalnym poziomie?
- jeżeli taka zmiana jest niemożliwa, to czy gmina powinna wprowadzić program postępowania naprawczego zgodnie z art. 240a u.f.p.?

Rozdział VIII

Ewa Lotko, Marcin Tyniewicki

Zasady wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz sprawozdawczość budżetowa

A. Wprowadzenie merytoryczne

Zasady wykonywania budżetu JST są to nakazy i zakazy wynikające z przepisów prawa, które odnoszą się do pobierania dochodów i dokonywania wydatków przewidzianych w planie finansowym, jakim jest budżet. Za podmiot, do którego zasady wykonywania budżetu są skierowane, zgodnie z art. 247 ust. 1 u.f.p., uznać należy zarząd JST (organ wykonawczy JST), bowiem to on jest wykonawcą budżetu.

Zasady wykonywania budżetu ujęte zostały przede wszystkim w art. 254 u.f.p. i z uwagi na to, że dotyczą czynności pobierania i dysponowania środkami budżetu JST, stanowią jednocześnie zasady gospodarki finansowej. Do zasad tych zalicza się: a) zasadę legalizmu – zgodnie z którą ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu JST musi wynikać z istnienia konkretnej podstawy prawnej; b) zasadę terminowej realizacji zadań – zgodnie z którą terminy realizacji zadań przez daną JST mogą mieć źródło ustawowe bądź wynikające z aktu wewnętrznego (harmonogramu realizacji budżetu); c) zasadę prawidłowego (należytego) dokonywania wydatków – na którą składa się szereg zasad szczegółowych, takich jak: dyrektywny limit wydatków (tj. wydatki mają charakter nieprzekraczalny), celowość (tj. wydatek ma zrealizować zadanie, na które został przeznaczony), oszczędność (tj. zapewniający optymalną realizację zadania przy nakładach finansowych, którymi jednostka dysponuje) i efektywność (tj. uzyskanie najlepszych efektów z danych nakładów); d) zasadę zlecania zadań na podstawie wyboru najkorzystniejszej oferty – zgodnie z którą zlecanie zadań przez JST podmiotom prowadzącym działalność gospo-

darczą odbywa się w oparciu o przepisy ustawy – Prawo zamówień publicznych¹, a w przypadku zlecenia zadań organizacjom pozarządowym – na podstawie przepisów ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie². W toku wykonywania budżetu, oprócz wskazanych zasad, obowiązują także normy postępowania związane m.in. z realizacją wydatków nieprzewidzianych, o czym stanowi art. 256 u.f.p. oraz wydatków niewygasających (art. 263 u.f.p.).

Tak jak zostało wspomniane wcześniej, budżet JST wykonuje jej zarząd. Sprawuje on też ogólny nadzór nad realizacją określonych uchwałą budżetową dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetu JST. Regulacje u.f.p. nakładają na organ wykonawczy wiele innych kompetencji związanych z wykonywaniem budżetu. Do tych podstawowych zaliczyć należy: udzielanie dotacji (art. 250 u.f.p.), przekazanie na rachunek bieżący dysponenta części budżetowej pobranych dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji publicznej (art. 255 ust. 1 u.f.p.), zaciąganie zobowiązań, udzielanie kredytów i pożyczek, lokowanie wolnych środków w granicach udzielonych upoważnień (art. 262, art. 264 ust. 3 i 4 u.f.p.). Ponadto organ wykonawczy przekazuje jednostkom podległym informacje konieczne do opracowania projektów ich planów finansowych (art. 248 ust. 1 u.f.p.) oraz informacje o ostatecznych kwotach dochodów i wydatków tych jednostek (art. 249 ust. 1 pkt 1 u.f.p.), opracowuje plan finansowy zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST odrębnymi ustawami (art. 249 ust. 1 pkt 2 u.f.p.). Może także po spełnieniu dodatkowych warunków zmienić przeznaczenie rezerwy celowej (art. 259 u.f.p.) i dokonywać przeniesień wydatków w ramach działu (art. 257 pkt 3, art. 258 ust. 1 pkt 1 u.f.p.).

Wyłączne kompetencje organu wykonawczego określają również regulacje samorządowych ustaw ustrojowych (art. 60 ust. 2 u.s.g., art. 60 ust. 2 u.s.p. i art. 70 ust. 2 u.s.w.) i odnoszą się do: możliwości zaciągania zobowiązań mających pokrycie w uchwalonych w uchwale budżetowej kwotach wydatków (w ramach upoważnień udzielonych przez organ stanowiący); emitowania papierów wartościowych (w ramach upoważnień udzielonych przez organ stanowiący); dokonywania wydatków budżetowych; zgłaszania propozycji zmian w budżecie; dysponowania rezerwami budżetowymi czy blokowania wydatków. Co istotne, żadnego z powyższych uprawnień organ wykonawczy nie może scedować na organ stanowiący.

W toku wykonywania budżetu JST nierzadko dochodzi do zmian pierwotnie uchwalonej uchwały budżetowej. Przepisy u.f.p. przyznają organowi wykonawczemu wyłączne prawo inicjatywy sporządzenia projektu uchwały o zmianie uchwały budżetowej (art. 233 pkt 3 u.f.p.), a także przekazują określone kompetencje do dokonywania zmian w budżecie JST.

1 Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2026 r. poz. 793).

2 Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz.U. z 2025 r. poz. 1338).

Zmiany w budżecie JST (nie należy mylić ze zmianą uchwały budżetowej), mogą wynikać po pierwsze, bezpośrednio z przepisu prawa, wówczas organ wykonawczy może dokonywać ich samodzielnie (bez udziału organu stanowiącego). Zakres czynności w zakresie zmian w budżecie wyznacza art. 257 i 257a u.f.p. Po drugie, może wynikać z decyzji organu stanowiącego, udzielającego organowi wykonawczemu stosownych upoważnień, o czym stanowi art. 258 u.f.p. Co ważne, będą to zmiany głównie w zakresie dochodów i wydatków, które nie spowodują naruszenia konstrukcji budżetu, a usprawnią bieżące zarządzanie budżetem JST. Zmiany w budżecie dokonywane są drogą zarządzenia wójta, burmistrza, prezydenta miasta (w przypadku wykonawczego w gminie) lub uchwały zarządu powiatu, województwa (w przypadku organu wykonawczego w powiecie i województwie).

Zmian uchwały budżetowej w trakcie roku budżetowego może dokonywać wyłącznie organ stanowiący, ale tylko z inicjatywy organu wykonawczego. Zmiany dokonywane przez organ stanowiący będą miały na celu przede wszystkim zmianę globalnych kwot dochodów i wydatków. Są to więc zmiany uchwały budżetowej, które dotyczą konstrukcji budżetu JST, jak również mogą odnosić się do postanowień z budżetem niezwiązanych, np. do planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych. Zmiany budżetu dokonywane są drogą uchwały organu stanowiącego JST (rady gminy, rady powiatu, sejmiku województwa).

Etapem kończącym wykonywanie budżetu JST jest rozliczenie organu wykonawczego z realizacji gospodarki finansowej w danym roku budżetowym. Służy temu instytucja absolutorium, którym jest akceptacja (zatwierdzenie, skwitowanie) wykonania budżetu przez organ wykonawczy w danym roku budżetowym. Podstawą udzielenia/nieudzielenia absolutorium może być tylko i wyłącznie ocena wykonania budżetu. Stąd podstawą do tej oceny jest roczne sprawozdanie z wykonania budżetu. Zgodnie z art. 267 ust. 1 pkt 1 u.f.p. organ wykonawczy jest zobowiązany przedstawić je organowi stanowiącemu oraz RIO celem zaopiniowania, w terminie do 31 marca roku następującego po roku budżetowym. Jest to czynność rozpoczynająca proces absolutoryjny.

Absolutorium jest udzielane w drodze uchwały organu stanowiącego JST bezwzględną większością głosów ustawowego składu. Uchwała w przedmiocie absolutorium jest wyrażeniem stanowiska organu stanowiącego JST w kwestii wykonania budżetu. Z treści uchwały musi więc wynikać, czy organ ten aprobuje wykonanie budżetu (podejmuje więc uchwałę w sprawie udzielenia absolutorium), czy też nie (podejmuje uchwałę w sprawie nieudzielenia absolutorium). Skutkiem nieudzielenia absolutorium jest możliwość odwołania osób pełniących funkcje organu wykonawczego JST.

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Rada miejska podjęła uchwałę w sprawie zmian w budżecie gminy na 2026 r. Na mocy uchwały dokonano m.in. zmian w zakresie planu dochodów i wydatków budżetowych. W planie wydatków budżetowych w rozdziale 92109 „Domy i ośrodki kultury, świetlice i kluby” zwiększono o 15.000 zł dotację podmiotową dla gminnego ośrodka kultury ujętą w paragrafie 2480, do wysokości 633.000 zł. Nie dokonano jednak w tym zakresie zmian w załączniku dotacyjnym do uchwały budżetowej gminy. Zdaniem radnych załącznik dotacyjny nie jest obligatoryjny, a wiążące kwoty wydatków wynikają z planu wydatków, w którym zmiany ujęto. Wobec powyższej uchwały kolegium RIO stwierdziło naruszenie prawa.

Proszę ocenić, czy uchwała RIO w tej kwestii była słuszna. Co w tej sytuacji powinny uczynić organy gminy?

Przykładowe rozwiązanie kazusu

Do RIO wpłynęła uchwała rady miejskiej w sprawie zmian w budżecie gminy na 2026 r. Działając na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 2 u.r.i.o. regionalna izba obrachunkowa objęła wskazaną uchwałę postępowaniem nadzorczym. Na posiedzeniu kolegium RIO stwierdziło, że badana uchwała została podjęta z naruszeniem prawa. Zgodnie ze stanem faktycznym rada dokonała zmiany uchwały budżetowej polegającej m.in. na zwiększeniu planu wydatków w zakresie przyznanej gminnemu ośrodkowi kultury dotacji podmiotowej. Nie dokonano jednak w tym zakresie zmian w załączniku dotacyjnym do uchwały budżetowej.

Działanie takie narusza przepis art. 214 pkt 1 u.f.p., zgodnie z którym w załączniku do uchwały budżetowej zamieszcza się zestawienie planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu JST (stąd też załącznik dotacyjny jest obligatoryjnym, bowiem z budżetu JST udzielane są dotacje). Natomiast, stosownie do regulacji określonej w art. 215 tej ustawy, zestawienie to sporządza się w podziale na dotacje dla JSFP i dotacje dla jednostek spoza SFP z wyodrębnieniem dotacji przedmiotowych, podmiotowych i celowych związanych z realizacją zadań JST. Z przepisów tych wynika zatem, iż w przypadku zaplanowania w budżecie JST wydatków na dotację udzielaną z budżetu tej jednostki dotacja ta powinna zostać wyodrębniona w tej samej wysokości w załączniku do uchwały budżetowej, zawierającym zestawienie kwot dotacji udzielanych z budżetu JST. Stąd uchwała RIO w zakresie stwierdzenia naruszenia była słuszna, a rada miejska powinna powstałe naruszenie wyeliminować poprzez dokonanie stosownej zmiany drogą uchwały w zestawieniu dotacji udzielanych z budżetu gminy.

C. Kazy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Wójt gminy na podstawie art. 257 pkt 1 u.f.p. dokonał zmian w budżecie. Polegała ona na tym, iż w związku z otrzymaniem dotacji celowej w wysokości 50.000 zł, dokonał on przyjęcia tej kwoty po stronie dochodów budżetowych.

Proszę ocenić legalność postępowania wójta gminy. W jakiej formie prawnej należało dokonać powyższej czynności?

Kazus 2

Do budżetu miasta przekazano kwotę 200.000 zł w wyniku podziału rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej. W związku z tym burmistrz miasta na podstawie art. 257 pkt 2 u.f.p. dokonał przyjęcia powyższej kwoty po stronie dochodów budżetowych. Jednocześnie o tę samą kwotę powiększył wydatki budżetu miasta, odpowiednio ją rozdysponowując na poszczególne rodzaje wydatków.

Proszę ocenić legalność postępowania burmistrza. W jakiej formie prawnej należało dokonać powyższej czynności?

Kazus 3

Rada powiatu w dniu 31 grudnia 2025 r. podjęła uchwałę budżetową na 2026 r., zgodnie z którą określono:

- 1) dochody budżetu powiatu ogółem w wysokości 14 mln zł, w tym:
 - dochody bieżące w wysokości 10 mln zł,
 - dochody majątkowe w wysokości 4 mln zł;
- 2) wydatki budżetu powiatu ogółem w wysokości 15 mln zł, w tym:
 - wydatki bieżące w wysokości 9 mln zł,
 - wydatki majątkowe w wysokości 6 mln zł.

Deficyt budżetu powiatu w wysokości 1 mln zł w całości miał zostać sfinansowany przez zaciągnięcie kredytu bankowego.

W dniu 20 maja 2026 r. do budżetu powiatu przekazano kwotę 1,5 mln zł z tytułu podziału rezerwy subwencji ogólnej. Na podstawie art. 257 pkt 2 u.f.p. 21 maja 2026 r. zarząd powiatu podjął uchwałę o zwiększeniu dochodów budżetowych o kwotę uzyskanych środków, co spowodowało powstanie nadwyżki w budżecie w wysokości 500 tys. zł. W związku z tym, w tej samej uchwale zarząd określił przeznaczenie tej nadwyżki na spłatę kredytu zaciągniętego przez powiat w latach poprzednich.

Proszę ocenić legalność postępowania zarządu powiatu.

Kazus 4

W uchwale budżetowej z dnia 30 grudnia 2025 r. rada gminy upoważniła wójta do dokonywania zmian w budżecie polegających na:

- prawie do rozdysponowania rezerwy ogólnej do wysokości 100 tys. zł (w uchwale budżetowej rezerwę ogólną ustalono w wys. 1 mln zł);
- zmianie kwot dochodów i wydatków związanych ze zmianą kwot lub uzyskaniem dotacji przekazywanych z budżetu państwa, z budżetów innych JST oraz innych JSFP;
- dokonywaniu zmian w planie wydatków polegających na przenoszeniu wydatków pomiędzy działami klasyfikacji budżetowej.

Proszę ocenić legalność sformułowanych upoważnień.

Kazus 5

W uchwale budżetowej z dnia 20 grudnia 2025 r. rada powiatu upoważniła zarząd do dokonywania następujących zmian w budżecie, które polegały na:

- rozdysponowaniu kwoty rezerwy budżetowej na zarządzanie kryzysowe w związku z wystąpieniem zagrożenia epidemicznego na terenie powiatu;
- zmianach planu dochodów i wydatków, wynikających ze zmian kwot subwencji w wyniku podziału rezerw subwencji ogólnej z budżetu państwa.

Proszę ocenić legalność sformułowanych upoważnień.

Kazus 6

W dniu 11 lutego 2026 r. do budżetu gminy z budżetu państwa przekazano dodatkową kwotę 300 tys. zł z tytułu podziału rezerwy subwencji ogólnej.

Proszę wskazać, co w tej sytuacji powinny zrobić organy gminy?

Kazus 7

W dniu 30 grudnia 2025 r. rada gminy podjęła uchwałę budżetową na 2026 r., w której m.in. utworzono rezerwę celową na zwiększenie wydatków w oświacie w wysokości 3 mln zł. Rezerwa ta miała służyć finansowaniu wszelkiego rodzaju wydatków związanych z funkcjonowaniem szkół podstawowych w gminie. Do przyjętej uchwały budżetowej żadnych zastrzeżeń nie wniosła RIO. W dniu 30 kwietnia 2026 r. wójt gminy postanowił rozdysponować część powyższej rezerwy w wysokości 200 tys. zł, zwiększając wydatki na wynagrodzenia nauczycieli pracujących w szkołach podstawowych. Podczas najbliższej sesji rady jeden z radnych poinformował pozostałych radnych o podjętych czynnościach przez wójta i jednocześnie zarzucił mu naruszenie art. 259 ust. 3 u.f.p. Zasugerował również, że wójt

najpierw powinien uzyskać pozytywną opinię właściwej komisji rady do spraw budżetu zgodnie z art. 259 ust. 2 u.f.p., aby następnie móc rozdysponować wskazaną rezerwę celową.

Proszę ocenić prawidłowość postępowania wójta gminy oraz argumentację radnego.

Kazus 8

W trakcie roku budżetowego okazało się, że dochody z podatku od nieruchomości są znacznie wyższe niż zaplanowane w budżecie gminy. W związku z tym 20 września 2025 r. wójt postanowił na podstawie art. 257 u.f.p. dokonać zmian w budżecie polegających na zwiększeniu planu dochodów w pozycji podatek od nieruchomości i jednocześnie dodatkowe wpływy z tego tytułu rozdysponował na wydatki na określone cele, a więc również zmienił plan wydatków.

Proszę ocenić prawidłowość postępowania wójta gminy.

Kazus 9

Na podstawie art. 257 pkt 1 u.f.p. wójt gminy dokonał zmian w planie dochodów i wydatków budżetu. Zmiany te polegały na zwiększeniu dochodów z tytułu wzrostu pobieranej opłaty targowej. Jednocześnie wójt po stronie wydatków rozdysponował te środki na różne cele.

Proszę ocenić prawidłowość postępowania wójta gminy.

Kazus 10

Gmina w 2025 r. udzieliła dotacji celowej właścicielowi zabytkowej kamienicy na jej renowację. Dotacja miała zostać wykorzystana do końca roku. Jednakże w grudniu 2025 r. właściciel poinformował gminę, że nie zdąży wydać uzyskanych środków z powodu opóźnień remontu kamienicy przeprowadzonego przez firmę, której to zlecił. Zapewnił jednak, że remont zostanie wykonany do 10 stycznia 2026 r., a zapłata za wykonane prace nastąpi do 15 stycznia 2026 r. Mając to na uwadze, gmina poinformowała właściciela kamienicy, że powinien zwrócić dotację ze względu na jej niewykorzystanie do końca 2025 r. Nie zgodził się on ze stanowiskiem gminy i powołał się na art. 251 ust. 1 u.f.p., stwierdzając, że ma on jeszcze czas na wydatkowanie środków, ponieważ do 31 stycznia po roku, w którym udzielono dotacji, powinien się on z niej rozliczyć i przedstawić dowody (faktury) potwierdzające poniesione wydatki.

Proszę rozstrzygnąć spór pomiędzy gminą a właścicielem kamienicy.

Kazus 11

W dniu 30 marca 2025 r. z budżetu gminy przekazano dotację celową w wysokości 2 mln zł powiatowi jako pomoc finansową, o której mowa w art. 220 u.f.p. Środki z dotacji miały zostać wykorzystane na wymianę kanalizacji wodociągowej podczas remontu drogi powiatowej. Po wykonaniu całej inwestycji okazało się, że wymiana kanalizacji kosztowała 1,8 mln zł, w związku z czym pozostała kwota 200 tys. zł została zwrócona gminie. W takiej sytuacji wójt gminy, zgodnie z art. 257 pkt 4 u.f.p., wydał zarządzenie, na podstawie którego przyjął niewykorzystaną część dotacji po stronie dochodów budżetowych. Jednocześnie wójt na podstawie tego samego zarządzenia przeznaczył powyższą kwotę zwróconej dotacji na wydatki w oświacie.

Proszę ocenić legalność postępowania wójta.

Kazus 12

W dniu 20 maja 2026 r. z budżetu państwa do budżetu gminy przekazano dotację celową w wysokości 2 mln zł na koszty organizacji wyborów do Parlamentu Europejskiego. W związku z tym wójt gminy 22 maja 2026 r. na podstawie art. 257 pkt 1 u.f.p. wydał zarządzenie, w którym zwiększył dochody budżetu gminy o kwotę dotacji. Natomiast nie dokonał jednoczesnego zwiększenia kwoty wydatków, twierdząc, że o przeznaczeniu tej dotacji powinna zadecydować rada gminy na podstawie art. 212 ust. 1 pkt 1 u.f.p. W tej sytuacji skierował informację do przewodniczącego rady gminy o tym, że w związku z uzyskaniem dotacji rada powinna wystąpić z projektem uchwały o zmianie uchwały budżetowej i podjąć tę uchwałę, w której określili przeznaczenie dotacji celowej.

Proszę ocenić postępowanie wójta gminy w świetle przepisów u.f.p.

Kazus 13

Burmistrz miasta po wewnętrznej kontroli przeprowadzonej w urzędzie miasta w referacie podatków i opłat lokalnych stwierdził, że dochody podatkowe nie wpływają w wysokościach ustalonych zgodnie z budżetem, a podatnicy wpłacają podatki z opóźnieniem. W związku z tym doszedł do wniosku, że w referacie nastąpiły opóźnienia w realizacji zadań w zakresie poboru podatków i na podstawie art. 260 ust. 1 pkt 2 u.f.p. dokonał blokady wydatków dla referatu.

Czy burmistrz postąpił słusznie? Dlaczego?

Kazus 14

Wójt gminy stwierdził, że dochody z podatku od nieruchomości wpływają do budżetu z opóźnieniem. W wyniku przeprowadzonej kontroli kontrolerzy ocenili, że pracownicy urzędu gminy naruszyli jedną z zasad wykonywania budżetu, o której stanowi art. 254 pkt 1 u.f.p. W związku z tym wójt postanowił dokonać blokady wydatków na wynagrodzenia winnych pracowników na podstawie art. 260 ust. 1 pkt 4 u.f.p.

Czy wójt postąpił słusznie? Dlaczego?

Kazus 15

Na podstawie art. 222 ust. 4 u.f.p. oraz 60 ust. 2 pkt 5 u.s.p. w zw. z art. 260 pkt 3 u.f.p. zarząd powiatu podjął uchwałę o blokowaniu rezerwy celowej przeznaczonej na inwestycje w zakresie remontu dróg powiatowych. Powyższa uchwała została zakwestionowana przez RIO.

Czy stanowisko RIO jest prawidłowe i jakie argumenty mogą za nim ewentualnie przemawiać?

Kazus 16

Na podstawie art. 267 ust. 1 u.f.p. organ wykonawczy jest zobowiązany do przedłożenia sprawozdania z wykonania budżetu za ubiegły rok budżetowy.

Czy te sprawozdanie ma jakieś znaczenie dla oceny sposobu wykonywania budżetu przez ten organ i w ramach jakiej procedury się to odbywa?

Kazus 17

W uchwale z dnia 12 maja 2026 r. w sprawie zmiany uchwały budżetowej rada gminy wprowadziła nową rezerwę celową na wydatki w oświacie, w tym wydatki osobowe i podwyżki płac dla nauczycieli.

Proszę ocenić prawidłowość postępowania rady gminy.

Kazus 18

W dniu 30 czerwca 2026 r. rada miejska dokonała zmiany w uchwale budżetowej gminy na rok 2026, które polegały m.in. na zmniejszeniu kwoty planowanego deficytu oraz kwoty kredytów zaciąganych na jego sfinansowanie. Rada gminy nie dokonała jednak zmniejszenia limitu zobowiązań na sfinansowanie planowanego deficytu. W stosunku do przedmiotowej uchwały RIO zarzuciła naruszenie przepi-

sów art. 212 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 2 u.f.p. i podjęła uchwałę o stwierdzeniu nieważności w zakresie wprowadzonych zmian.

Proszę ocenić, czy uchwała RIO w tej kwestii była słuszna.

Kazus 19

Komisja rewizyjna rady gminy, oceniając wykonanie budżetu gminy, zarzuciła wójtowi, iż nie zrealizował w pełni zaplanowanych dochodów budżetowych, m.in. z tytułu podatku od nieruchomości, subwencji ogólnej oraz opłat z tytułu czynszów za wynajem. Tym samym nie przestrzegał postanowień uchwały budżetowej gminy, która, zdaniem komisji, jest wystarczającą podstawą do poboru należności budżetowych. Wójt argumentował z kolei, że podejmował działania mające na celu egzekucję wskazanych należności. Mimo to, komisja rewizyjna postanowiła złożyć wniosek o nieudzielenie absolutorium z tytułu niewykonania budżetu w zakresie dochodów.

Czy postępowanie komisji było prawidłowe w świetle przepisów u.f.p. oraz u.s.g.?

Kazus 20

W dniu 30 czerwca 2026 r. rada miasta, zgodnie z wnioskiem komisji rewizyjnej, podjęła uchwałę o nieudzieleniu absolutorium prezydentowi z tytułu niepełnego wykonania budżetu po stronie dochodów oraz niewykonania zaplanowanych inwestycji. Uchwała ta została zakwestionowana przez RIO, która stwierdziła jej nieważność. Izba stwierdziła istotne naruszenie prawa z powodów proceduralnych. Argumentowała, że zgodnie z art. 28a u.s.g., jeżeli od dnia wyborów prezydenta nie minęło więcej niż 9 miesięcy (co ma miejsce w tym stanie faktycznym), to nie można wszcząć inicjatywy przeprowadzenia referendum w sprawie odwołania prezydenta z powodu nieudzielenia absolutorium. W takich okolicznościach prawnych – zdaniem RIO – podejmowanie uchwały absolutorijnej jest nieuzasadnione, a więc uchwała ta jest bezprzedmiotowa.

Proszę ocenić stanowisko RIO.

Kazus 21

Rada powiatu w dniu 25 czerwca 2026 r. podjęła uchwałę o nieudzieleniu absolutorium zarządowi powiatu. Głównym argumentem za podjęciem takiej decyzji było ogólne niezadowolenie radnych ze sposobu funkcjonowania starostwa powiatowego.

Czy uchwała rady była prawidłowa? Dlaczego?

Kazus 22

W dniu 19 czerwca 2026 r. odbyła się sesja rady powiatu, przedmiotem której było podjęcie uchwały w sprawie absolutorium dla zarządu powiatu z wykonania budżetu za 2025 r. Komisja rewizyjna rady złożyła wniosek o udzielenie absolutorium i projekt uchwały o takiej treści został poddany pod głosowanie przez przewodniczącego rady. Wcześniej zarówno sam wniosek komisji rewizyjnej, jak i sprawozdanie z wykonania budżetu powiatu za 2025 r. zostały pozytywnie zaopiniowane przez RIO. W głosowaniu nad uchwałą w sprawie udzielenia absolutorium wzięło udział 17 radnych i tyle też liczył ustawowy skład rady powiatu. Za powyższą uchwałą głosowało 8 radnych, 6 radnych było przeciw, a 3 wstrzymało się od głosu.

Mając na uwadze postanowienia u.s.p., proszę ustalić, czy rada powiatu udzieliła absolutorium zarządowi oraz o jakiej treści została przyjęta uchwała?

Rozdział IX

Sławomir Presnarowicz

Kontrola finansowa

A. Wprowadzenie merytoryczne

Zagadnienia odnoszące się do kontroli finansowej należy poprzedzić wyjaśnieniem pojęcia „kontrola” w znaczeniu językowym. W Słowniku języka polskiego PWN, kontrolę definiuje się jako: 1. „sprawdzanie czegoś, zestawianie stanu faktycznego ze stanem wymaganym” 2. „nadzór nad kimś lub nad czymś” 3. potocznie: „instytucja lub osoba sprawująca nad czymś nadzór”¹.

W doktrynie prawa nauki o kontroli, w tym o kontroli finansowej, wskazuje się, że „Kontrola jest swoistą działalnością, na którą składają się cztery zasadnicze rodzaje czynności: 1) ujmowanie stanu rzeczywistego (wykonań), 2) ujmowanie stanu obowiązującego (wyznacheń), 3) porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności, 4) wyjaśnianie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami. Ścisłe związane z kontrolą są czynności jej planowania i programowania, decydujące, jaka kontrola i w jaki sposób ma być wykonana, oraz czynności pokontrolne, polegające na ujęciu i przekazaniu do wykorzystania wyników kontroli”².

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „choć każdą kontrolę uznaje się za istotny przejaw procesu zarządzania, gdyż decydent powinien wiedzieć, na ile stan rzeczywisty w jego jednostce odpowiada wyznaczeniom (stanowi pożądane-mu), to kontrola finansów publicznych odgrywa szczególną rolę w funkcjonowaniu

¹ <https://sjp.pwn.pl/slowniki/kontrola.html> [dostęp: 13.07.2026].

² L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1971, s. 19 i n. oraz L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 14–21.

życia społecznego i gospodarki. Po pierwsze bowiem, służy ona ocenie prawidłowości sporządzania rachunkowości i sprawozdawczości, które mają odzwierciedlać rzeczywisty stan finansów publicznych. Po drugie, pozwala na analizę racjonalności publicznych operacji finansowych (pobierania dochodów i przychodów, dokonywania wydatków i rozchodów, gospodarki długiem publicznym). Po trzecie, realizuje ona prawo obywateli do dostępu do informacji publicznej, o którym mowa w art. 61 Konstytucji RP, czemu mają służyć m. in. zasada jawności i przejrzystości finansów publicznych, zapisane w dziale I, rozdz. 4 obowiązującej ustawy o finansach publicznych”³.

Należy odróżnić kontrolę finansową od kontroli finansów publicznych. Kontrola finansowa dotyczy zjawisk o charakterze publicznoprawnym oraz prywatnoprawnym i w tym sensie była szersza od pojęcia kontroli finansów publicznych⁴. Natomiast termin „kontrola finansów publicznych” obejmuje całość kontroli publicznej gospodarki finansowej (gospodarki groszem publicznym)⁵.

Regulacje prawne w szerokim rozumieniu pojęcia „kontrola finansowa” w sektorze finansów publicznych definiowały tę instytucję przed wejściem w życie obecnie obowiązującej u.f.p., tj. do 31 grudnia 2009 r.⁶ W obecnej ustawie o finansach publicznych, obowiązującej od 1 stycznia 2010 r., w art. 1 pkt 4 ustawodawca wskazał, że ustawa ta normuje „zasady i tryb kontroli procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem”. W szczególności należy zauważyć, że do tych zagadnień odnoszą się przepisy zawarte w art. 68–71 u.f.p. (kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych) oraz w art. 272–296 u.f.p. (audyt wewnętrzny oraz koordynacja audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych). Powyższe jednoznacznie wskazuje, że ustawodawca obecnie nie używa pojęcia „kontrola finansowa”. Niemniej jednak należy przyjąć, że instytucje zarówno kontroli zarządczej, jak i audytu wewnętrznego uregulowane w u.f.p. wzajemnie się dopełniają w rozumieniu pojęcia „kontrola finansowa” w sektorze finansów publicznych.

3 E. Ruśkowski, *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2021, s. 15.

4 *Ibidem*, s. 18.

5 *Ibidem*, s. 21–22.

6 Zgodnie z art. 47 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 49, poz. 2104 z późn. zm.) „1. Kontrola finansowa w jednostkach sektora finansów publicznych dotyczy procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Kontrola finansowa obejmuje: 1) przeprowadzanie wstępnej oceny celowości zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków; 2) badanie i porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, zaciągania zobowiązań finansowych i dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych; 3) prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowania procedur dotyczących procesów, o których mowa w pkt 2. 3. Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej procedury, o których mowa w ust. 2, biorąc pod uwagę standardy, o których mowa w art. 63 ust. 1 pkt 1, oraz zapewnia ich przestrzeganie.”

Zdaniem E. Ruśkowskiego, mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa, „można stwierdzić, że między pojęciem audytu wewnętrznego a pojęciem kontroli finansów publicznych występuje stosunek krzyżowania. Część działalności audytowej objęta jest pojęciem kontroli finansów publicznych, natomiast pozostała część wychodzi poza tę działalność, gdyż przedmiotowo nie dotyczy finansów publicznych lub obejmuje czynności dodatkowe, nie wchodzące do tradycyjnej kontroli (np. czynności doradcze)”⁷. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że od 1 stycznia 2010 r. w Polsce instytucja kontroli zarządczej zastąpiła instytucję kontroli finansowej⁸. Tak również przyjmuje część autorów odnoszących się w ujęciu historycznym do kontroli finansowej oraz do kontroli zarządczej⁹.

Należy zwrócić uwagę, że istnieją różnego rodzaju kontrole finansowej. W ramach szerokiego rozumienia pojęcia „kontrola finansowa” szczególnego znaczenia nabiera kontrola finansów publicznych. W literaturze przedmiotu wskazuje się na system kontroli finansów publicznych. E. Ruśkowski w tej kontroli wyodrębnia:

- kontrolę zawodową (profesjonalną) oraz
- kontrolę obywatelską (społeczną)¹⁰.

W niniejszym opracowaniu w ogóle nie zajmujemy się kontrolą obywatelską (społeczną).

Na kontrolę zawodową (profesjonalną) składa się:

- kontrola zewnętrzna oraz
- kontrola wewnętrzna.

E. Ruśkowski podkreśla, że kontrola zewnętrzna, czyli „pierwsza z nich obejmuje wszelkie kontrole, które mają charakter zewnętrzny wobec kontrolowanego. Kwestie podporządkowania organów kontrolujących schodzą tu na plan dalszy. Dotyczy ona kontroli parlamentarnej i prezydenckiej, kontroli Rzecznika Praw Obywatelskich, kontroli Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Stanu, kontroli NIK, kontroli RIO, kontroli rządowej i resortowej (ze szczególnym uwzględnieniem ministra do spraw finansów publicznych), kontroli celno-skarbowej, kontroli podatkowej, kontroli dewizowej, kontroli sądowej, kontroli CBA, kontroli prokuratorskiej i kilku innych rodzajów kontroli. Z kolei druga z nich, czyli kontrola wewnętrzna, funkcjonuje wewnątrz kontrolowanych jednostek, podlegając ich kierownictwu. W tym zakresie kontroli finansów publicznych występują tu co naj-

7 E. Ruśkowski, *Kontrola ...*, op. cit., s. 29–30.

8 *Ibidem*, s. 30

9 Zob. np. M. Kaczurak-Kozak, *Kontrola zarządcza, jako nowy wymiar kontroli w sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 42 (669), s. 69; także: K. Winiarska, *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 58, s. 161–168; www.wneiz.pl/frfu.

10 E. Ruśkowski, *Kontrola ...*, op. cit., s. 46–47.

mniej trzy oryginalne instytucje: kontrola wykonywana przez głównego księgowego (skarbnika), kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny¹¹.

Istotną rolę odgrywa kontrola parlamentarna i prezydencka. Zasady kontroli parlamentarnej ustawodawca zawarł w Konstytucji RP, zaś ich uszczegółowienie przyjęto w regulaminie Sejmu¹² i Senatu¹³. Natomiast warunki wykonywania mandatu przez posłów i senatorów oraz ich prawa i obowiązki reguluje ustawa z dnia 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora¹⁴.

Parlament RP (Sejm i Senat) realizuje swoje funkcje kontrolne w następujących formach: (1) *in gremio*, jako Zgromadzenie Narodowe (art. 114 Konstytucji RP); (2) na posiedzeniach Sejmu i Senatu, jako odrębnych izbach parlamentu; (3) poprzez organy Sejmu i Senatu; (4) poprzez posłów i senatorów.

Konstytucja RP określa przypadki działania parlamentu jako Zgromadzenia Narodowego. Jednym z nich jest postawienie Prezydenta RP w stan oskarżenia przed Trybunałem Stanu (art. 145 ust. 2 Konstytucji RP). Jest to jedyny przypadek wykonywania przez Zgromadzenie Narodowe uprawnień mogących dotyczyć także kontroli finansowej. Kompetencje kontrolne Sejmu, w tym uprawnienia w zakresie kontroli finansowej, są realizowane w szczególności poprzez: (1) instytucję wotum zaufania dla rządu (Rady Ministrów); (2) instytucję wotum nieufności dla rządu (Rady Ministrów) i poszczególnych ministrów; (3) kontrolę wykonania ustawy budżetowej i innych planów finansowych państwa oraz udzielanie absolutorium rządowi (Radzie Ministrów); (4) odbywanie debat poświęconych określonym problemom oraz wyrażanie niewiążących postulatów pod adresem rządu (Rady Ministrów). Komisje sejmowe, jako organy Sejmu i Senatu, pełnią szczególną rolę w kontroli finansowej. Zwłaszcza Komisja Finansów Publicznych oraz Komisja do Spraw Kontroli Państwowej zajmują się wykonywaniem danej kontroli.

Jeśli chodzi o kontrolę Prezydenta RP, to do jego uprawnień kontrolnych wobec parlamentu należy zaliczyć przede wszystkim możliwość odmowy podpisu ustawy uchwalonej przez Parlament RP. Konstytucja RP wskazuje na dwa przypadki: (1) wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem w sprawie zgodności ustawy z Konstytucją RP; (2) przekazanie ustawy z umotywowanym wnioskiem Sejmowi do ponownego rozpatrzenia. W myśl przepisu art. 126 ust. 2 Konstytucji RP „Prezydent Rzeczypospolitej czuwa nad przestrzeganiem Konstytucji”. Z kompetencji wystąpienia do TK z wnioskiem w sprawie zgodności ustawy z Konstytucją RP, Prezydent korzysta więc w sytuacji, gdy ma zastrzeżenia o charakterze prawnym do uchwalonej ustawy, przekazanej mu do podpisu. Jeśli TK uzna zakwe-

11 *Ibidem*.

12 Tekst jedn. M.P. z 2020 r. poz. 476 ze zm.

13 Tekst jedn. M.P. z 2018 r. poz. 846 ze zm.

14 Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1799.

stionowaną ustawę za zgodną z Konstytucją RP, Prezydent jest zobowiązany ją podpisać. W przypadku uwzględnienia wniosku Prezydent odmawia jej podpisania, chyba że TK orzeknie o niezgodności z Konstytucją RP tylko niektórych przepisów ustawy, uznając, że nie są one nierozdzielnie związane z jej całością. W takim przypadku Prezydent, po zasięgnięciu opinii marszałka Sejmu, podpisuje ustawę z pominięciem przepisów uznanych za niezgodne z Konstytucją RP lub zwraca ustawę Sejmowi w celu usunięcia niezgodności. Natomiast jeżeli prezydent ma do uchwalonej ustawy inne zastrzeżenia, może z uzasadnionym wnioskiem przekazać ustawę Sejmowi do ponownego rozpatrzenia. Wówczas mamy do czynienia z wetem prezydenckim. Sejm może je odrzucić, uchwalając ustawę ponownie większością 3/5 głosów w obecności co najmniej połowy ustawowej liczby posłów. W takim przypadku Prezydent jest zobowiązany ustawę podpisać w ciągu 7 dni i nie służy mu prawo wystąpienia do TK.

Prezydencka kontrola ustaw może mieć charakter kontroli finansów publicznych (w zależności od charakteru przepisów ustawy). Zaś kontrola ustawy budżetowej (i ustawy o prowizorium budżetowym) jest zawsze kontrolą odnoszącą się do finansów publicznych. Odbывается ona według po części odmiennych reguł niż przedstawione wyżej. Zgodnie z art. 224 ust. 1 Konstytucji RP Prezydent podpisuje ustawę budżetową (lub ustawę o prowizorium budżetowym) w ciągu 7 dni od jej przedłożenia. W przeciwieństwie do ustaw uchwalonych w „zwykłym” trybie Prezydent nie może zastosować w ich przypadku weta prezydenckiego. Może natomiast zwrócić się do TK w sprawie zgodności wymienionych ustaw z Konstytucją RP. Trybunał ma obowiązek wydać rozstrzygnięcie w tym przedmiocie w ciągu 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku. Stosownie do postanowień art. 225 Konstytucji RP, jeśli w ciągu 4 miesięcy od dnia przedłożenia Sejmowi projektu ustawy budżetowej nie zostanie ona przedstawiona Prezydentowi do podpisu, może on w ciągu 14 dni zarządzić skrócenie kadencji Sejmu.

Istotną rolę w kontroli finansowej posiadają również Trybunał Konstytucyjny oraz Trybunał Stanu. Uprawnienia w zakresie kontroli finansowej Trybunału Konstytucyjnego zostały zawarte przede wszystkim w art. 188 pkt 1–3 Konstytucji RP. Należy do nich orzekanie w sprawach: zgodności ustaw i umów międzynarodowych z Konstytucją RP; zgodność ustaw z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których ratyfikacja wymagała uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie oraz zgodność przepisów prawa, wydawanych przez centralne organy państwowe z Konstytucją RP, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi i ustawami. W myśl art. 190 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Ogłaszane są w organie urzędowym, w którym ogłoszony był kontrolowany akt normatywny lub (przy braku stosownego ogłoszenia) w Monitorze Polskim. Utrata mocy wiążącej aktu uznanego za niekonstytucyjny następuje z chwilą ogłoszenia orzeczenia Trybunału, chyba że Trybunał określi inny

termin utraty mocy wiążącej. Nie może być on dłuższy niż 18 miesięcy w przypadku ustawy oraz 12 miesięcy w przypadku innego aktu prawnego. Jeśli utrata mocy wiążącej wiąże się z nakładami nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej – Trybunał Konstytucyjny określa termin utraty mocy wiążącej po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów. Orzeczenie Trybunału o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania.

W zakresie kontroli finansów publicznych uprawnienia posiada również Trybunał Stanu. Zostały one określone w Konstytucji RP (art. 198 – 201), ustawie z dnia 26 marca 1982 r. o Trybunale Stanu¹⁵ oraz uchwale Sejmu z dnia 6 lipca 1982 r. w sprawie regulaminu czynności Trybunału Stanu¹⁶. Trybunał Stanu zajmuje się odpowiedzialnością konstytucyjną i – w określonych sytuacjach – odpowiedzialnością karną w stosunku do osób w związku z zajmowanym stanowiskiem lub w zakresie swego urzędowania. Odpowiedzialności podlegają: Prezydent RP, Prezes Rady Ministrów, członkowie Rady Ministrów, Prezes NBP, Prezes NIK, członkowie KRRiT, osoby, którym Prezes Rady Ministrów powierzył kierowanie ministerstwem oraz Naczelný Dowódca Sił Zbrojnych (powoływany na czas wojny). Odpowiedzialność konstytucyjną przed TS ponoszą też posłowie w zakresie naruszenia ustawowych zakazów prowadzenia działalności gospodarczej z osiągnięciem korzyści z majątku Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego oraz nabywania tego majątku. Odpowiedzialność karna lub karna skarbowa za przestępstwa lub przestępstwa karne skarbowe przed TS ponoszona jest na zasadach określonych w ustawie o TS.

Należy również podkreślić znaczenie sądowej kontroli finansów publicznych. Kontrolą stosowania prawa finansowego zajmują się przede wszystkim sądy administracyjne, w węższym zakresie sądy powszechne (SN) oraz sądy wojskowe. Od dnia 1 stycznia 2004 r. działają one jako sądy dwuinstancyjne: wojewódzkie sądy administracyjne w I instancji i Naczelný Sąd Administracyjny jako sąd odwoławczy. Ich działalność regulują: ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych¹⁷, ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁸ oraz ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁹. W myśl art. 3 ustawy

15 Dz.U. z 2019 r. poz. 2122.

16 M.P. z 1982 r. Nr 17, poz. 135.

17 Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 1267 ze zm.

18 Dz.U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1271.

19 Tekst jedn. Dz.U. z 2026 r. poz. 143.

– Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na: a) decyzje administracyjne, b) postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także na postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty, c) postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie, z wyłączeniem postanowień wierzyciela o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu oraz postanowień, przedmiotem których jest stanowisko wierzyciela w sprawie zgłoszonego zarzutu, d) inne niż określone wyżej akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem określonych aktów lub czynności, e) pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, opinie zabezpieczające i odmowy wydania opinii zabezpieczających, f) akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego i terenowych organów administracji rządowej, g) inne akty organów jednostek samorządu terytorialnego i ich związków, podejmowane w sprawach z zakresu administracji publicznej, h) akty nadzoru nad działalnością organów jednostek samorządu terytorialnego, i) beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadkach określonych w ustawie. Sądy administracyjne orzekają także w sprawach, w których przepisy ustaw szczególnych przewidują sądową kontrolę i stosują środki określone w tych przepisach. Ta generalna zasada powszechności kontroli sądowoadministracyjnej ma jednak swoje wyjątki. Na gruncie prawa finansowego warto zwłaszcza pamiętać o niedopuszczalności skargi do sądu administracyjnego w sprawach karnych finansowych, karnych skarbowych oraz (z pewnymi wyjątkami) w sprawach z zakresu zamówień publicznych.

Innym rodzajem kontroli jest tzw. kontrola quasi-sądowa. Przykładem tego rodzaju kontroli są w Polsce komisje orzekające w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Zwrot „dyscyplina finansów publicznych” występuje w polskim ustawodawstwie, nie jest jednak zdefiniowany. Skupiono się bowiem na odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, której poświęcona jest odrębna ustawa²⁰. Można przyjąć, że „naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest popełnianie czynu ją naruszającego przez określony podmiot, przy uwzględnieniu obowiązujących zasad odpowiedzialności”²¹. Można wskazać, że doktrynalnie czyny naruszenia dyscypliny finansów publicznych dzieli się na kilka

20 Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484).

21 E. Ruśkowski, *Kontrola ...*, op. cit., s. 64–65.

rodzajów²². Za trafny należy uznać podział zaproponowany przez M. Winiarza, bowiem najlepiej nawiązuje do treści ustawy, jednocześnie oddając wielorodzajowość naruszeń dyscypliny finansów publicznych. Zgodnie z jego poglądem do naruszeń dyscypliny finansów publicznych należą czyny: dotyczące pobierania środków publicznych, zmian budżetu i planu finansowego, wydatkowania środków publicznych, zaciągania i realizowania zobowiązań, wykonywania obowiązków w zakresie przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji, sprawozdawczości, zamówień publicznych, koncesji na roboty budowlane i usługi, kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego²³.

Z kontroli o charakterze zawodowym (kontrolę profesjonalne) na szczególną uwagę zasługuje kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny. Stosownie do postanowień art. 68 u.f.p.: „1. Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. 2. Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności: 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi; 2) skuteczności i efektywności działania; 3) wiarygodności sprawozdań; 4) ochrony zasobów; 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania; 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji; 7) zarządzania ryzykiem”. Natomiast zgodnie z treścią art. 272 u.f.p.: „Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. 2. Ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce”.

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

Naczelnik urzędu skarbowego wszczął w stosunku do Jana Kowalskiego (kontrolowany) kontrolę podatkową, mającą na celu sprawdzenie, czy podatnik prawidłowo rozliczył podatek dochodowy od osób fizycznych za 2025 rok w związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą w zakresie sprzedaży laptopów oraz komputerów stacjonarnych, jak również tonerów do drukarek lasero-

22 Zob. J. M. Salachna, *Dyscyplina finansów publicznych w Polsce (ewolucja rozwiązań prawnych)*, [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesora Alicji Pomorskiej*, red. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Lublin 2008, s. 539; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 435.

23 M. Winiarz, *Ochrona prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi w samorządzie na przykładzie działalności Regionalnej Izby Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie*, „Polskie Towarzystwo Ekonomiczne Zeszyty Naukowe” 2011, nr 10, s. 336–337.

wych. Kontrolowanemu zostało doręczone zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w dniu 22 lipca 2025 roku, natomiast kontrolujący weszli do sklepu, w którym prowadził swoją działalność gospodarczą, w dniu 28 lipca 2025 r. Jan Kowalski w protokole z kontroli podatkowej wniósł uwagę, iż kontrola podatkowa została wszczęta przed ustawowym terminem, dlatego materiały i oceny dokonane w jej wyniku nie mogą być podstawą do dalszych prowadzonych w stosunku do niego czynności faktycznych i prawnych.

Będąc w roli naczelnik urzędu skarbowego, proszę ocenić pod kątem prawnym prawidłowość wszczęcia kontroli w stosunku do kontrolowanego.

Przykładowe rozwiązanie kazusu

Stosownie do postanowień art. 281 o.p. organy podatkowe pierwszej instancji przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W myśl art. 282b § 1 o.p. organy podatkowe zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 283 c o.p. Kontrolę wszczyta się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia (art. 282b § 1 o.p.).

W przedstawionym stanie faktycznym kontrola w stosunku do Jana Kowalskiego została wszczęta nieprawidłowo, ponieważ nie zachowano 7-dniowego terminu o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Kontrolowanemu zostało doręczone zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w dniu 22 lipca 2025 roku, natomiast kontrolujący weszli do sklepu, w którym prowadził swoją działalność gospodarczą, w dniu 28 lipca 2025 r. Najwcześniej kontrolujący mogli wejść do sklepu, w którym prowadził swoją działalność gospodarczą, w dniu 29 lipca 2025 r.

C. Kazusy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

W stosunku do Jana Kowalskiego, prowadzącego kantor, pracownicy NBP, zwani kontrolerami, wszczęli kontrolę dewizową, stwierdzając nieprawidłowości w zakresie rejestrowania sprzedaży niektórych walut, w tym amerykańskich dolarów oraz euro. Kontrola została zakończona w dniu 20 marca 2026 r. Jan Kowalski wniósł zastrzeżenia do zakończonej kontroli dewizowej w dniu 20 kwietnia 2026 r.

Będąc w roli Prezesa NBP, proszę ocenić, czy wniesione zastrzeżenia do zakończonej kontroli dewizowej przez Jana Kowalskiego mogą podlegać merytorycznej ocenie.

Kazus 2

Naczelnik urzędu celno-skarbowego wszczął w stosunku do pewnej sp. z o.o. kontrolę celno-skarbową z urzędu na podstawie upoważnienia do jej przeprowadzenia. Kontrola ta została wszczęta *ad hoc*, wyłącznie na podstawie legitymacji służbowej, bez wcześniejszego zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli. Prezes sp. z o.o. wniósł zastrzeżenia do protokołu kontroli, wskazując na brak wcześniejszego zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli.

Będąc w roli naczelnik urzędu celno-skarbowego, proszę dokonać oceny, czy zastrzeżenia w tym zakresie są zasadne.

Kazus 3

Po wszczęciu kontroli w urzędzie gminy inspektor do spraw kontroli gospodarki finansowej RIO zażądał dostępu do danych osobowych dotyczących kwalifikacji i uposażenia pracowników zatrudnionych w urzędzie gminy. Wójt odmówił inspektorowi dostępu do danych osobowych dotyczących kwalifikacji i uposażenia pracowników zatrudnionych w urzędzie gminy.

Będąc w roli prezesa RIO, proszę dokonać oceny zachowania wójta.

Kazus 4

Zgodnie z ustawą o NIK organ ten dokonuje kontroluje corocznie całość gospodarki finansowej państwa w celu sporządzenia „Analizy wykonania budżetu i założeń polityki pieniężnej” oraz „Opinii w przedmiocie absolutorium dla rządu”. Prezes NIK, po sporządzeniu „Analizy wykonania budżetu i założeń polityki pieniężnej” i przedłożeniu jej Sejmowi odmówił podania treści do publicznej wiadomości.

Proszę ocenić zachowanie Prezesa NIK odnośnie do odmowy podania treści „Analizy wykonania budżetu i założeń polityki pieniężnej” do publicznej wiadomości.

Kazus 5

Zgodnie z przepisem zawartym w art. 224 ust. 1 Konstytucji RP Prezydent RP podpisuje ustawę budżetową (lub ustawę o prowizorium budżetowym) w ciągu 7 dni od jej przedłożenia. W przeciwieństwie do ustaw uchwalonych w „zwykłym” trybie, Prezydent nie może zastosować w ich przypadku weta prezydenckie-

go. Może natomiast zwrócić się do TK w sprawie zgodności wymienionych ustaw z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny ma obowiązek wydać rozstrzygnięcie w tym przedmiocie w ciągu 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku przez Prezydenta RP.

Proszę dokonać oceny sytuacji pod względem prawnym, w której Trybunał Konstytucyjny nie wydał rozstrzygnięcia w tym przedmiocie w ciągu 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku przez Prezydenta RP.

Kazus 6

Zgodnie z ustawą z dnia 26 marca 1982 r. o Trybunale Stanu (Dz.U. z 2022 r. poz. 762 z późn. zm.) Trybunał Stanu jest sądem pierwszej instancji oraz sądem drugiej instancji. W pierwszej, instancji Trybunał Stanu orzeka w składzie: przewodniczący i 4 członków, zaś w drugiej Trybunał Stanu orzeka w składzie: przewodniczący i 6 członków, z wyłączeniem sędziów, którzy uczestniczyli w rozpatrzeniu sprawy w pierwszej instancji. Termin do wniesienia apelacji wynosi 30 dni i biegnie dla każdego uprawnionego od daty doręczenia mu odpisu wyroku z uzasadnieniem, zaś termin do wniesienia zażalenia wynosi 14 dni.

Proszę wyjaśnić, czy od wyroku Trybunału Stanu wydanego w drugiej instancji przysługuje kasacja.

Kazus 7

Jan Kowalski wniósł skargę do WSA na decyzję dyrektora izby administracji skarbowej. Skarga została złożona bezpośrednio w biurze podawczym WSA jeden dzień przed obowiązującym 30-dniowym terminem. WSA przesłał skargę do dyrektora izby administracji skarbowej, lecz już po upływie 30-dniowego terminu do jej wniesienia. Dyrektor izby wniósł do WSA pismo o odrzuceniu skargi jako wniesionej po upływie 30-dniowego terminu do jej wniesienia.

Będąc w roli sędziego WSA, proszę wydać orzeczenie w tej sprawie.

Odpowiedzialność w prawie finansów publicznych. Znaczenie dyscypliny finansów publicznych

A. Wprowadzenie merytoryczne

Dyscyplinę finansów publicznych należy rozumieć jako katalog zasad odnoszących się do prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi, sformułowanych w obowiązujących przepisach regulujących nie tylko prawo finansowe, ale także system zamówień publicznych czy zasady rachunkowości¹. Celem dyscypliny finansów publicznych jest więc ochrona ładu finansów publicznych poprzez przestrzeganie prawidłowości procesów i norm związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych. W sytuacji działania lub zaniechania niezgodnego z zasadami prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi mamy do czynienia z naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Odpowiedzialność w prawie finansów publicznych została uregulowana w sposób kompleksowy w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych². Ustawa określa zasady i zakres odpowiedzialności, tryb postępowania oraz organy właściwe w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wyznaczają art. 4 u.o.n.d.f.p. (podmioty odpowiedzialne za naruszenia

1 L. Lipiec-Warzecha, [w:] *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 1.

2 Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1484) – dalej powoływana jako: u.o.n.d.f.p.

związane ze środkami publicznymi państwowymi i samorządowymi) i 4a u.o.n.d.f.p. (podmioty odpowiedzialne za naruszenia związane ze środkami publicznymi unijnymi i zagranicznymi). Co istotne, odpowiedzialności nie ponoszą ani jednostki organizacyjne, ani osoby prawne zaliczane do SPF, a osoby fizyczne w związku z pełnioną funkcją i działające w ramach swoich kompetencji. Oznacza to, że odpowiedzialność zawsze ma charakter indywidualny.

Osobą, która najczęściej ponosi odpowiedzialność z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jest kierownik JSPF, pracownicy JSPF i inne osoby upoważnione do wykonywania zadań w danej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych. Odpowiedzialność ponoszą także osoby wchodzące w skład organów wykonujących budżet lub plan finansowy jednostki SFP oraz osoby wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do SFP, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami.

Zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych zostały uregulowane w art. 19–30 u.o.n.d.f.p. Do zasad tych zalicza się: a) zasadę określoności czynu, zgodnie z którą odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny można ponosić tylko wówczas, gdy popełniony został czyn określony ustawą. Katalog takich czynów określają przepisy art. 5–18c u.o.n.d.f.p. Czyny te mają charakter blankietowy, co oznacza, że ich zastosowanie należy zawsze powiązać z naruszeniem przepisu prawa materialnego. Przy tym, zgodnie z przepisami art. 26 ust. 1 u.o.d.f.p., nie stanowi naruszenia dyscypliny działanie lub zaniechanie, którego przedmiotem są środki finansowe nieprzekraczające jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania objętego tą samą kwalifikacją prawną – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej (tj. kwoty przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia). Dlatego też spod dochodzenia odpowiedzialności wyłączone są czyny, których szkodliwość dla finansów publicznych jest znikoma; b) zasadę stosowania nowej ustawy, jeżeli w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia czynu. Wówczas stosuje się nową ustawę, z tym że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia czynu, jeżeli jest ona względniejsza dla sprawcy (obwinionego); c) zasadę winy, zgodnie z którą osoba ponosi odpowiedzialność tylko wówczas, gdy można przypisać jej winę w chwili dokonania czynu naruszającego dyscyplinę. Nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymagającej od naruszającego; d) zasadę powiązania daty naruszenia z datą działania lub zaniechania sprawcy, bowiem naruszenie dyscypliny finansów publicznych uważa się za popełnione w czasie, w którym sprawca działał lub zaniechał działania, do którego był obowiązany. Za czas, w którym sprawca zaniechał działania, uważa się dzień następujący po upływie terminu, w którym określone działanie powin-

no nastąpić; e) zasadę niezależności odpowiedzialności, zgodnie z którą odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest niezależna od odpowiedzialności określonej innymi przepisami prawa.

Katalog czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest zamknięty i wyznaczają go przepisy art. 5–18c u.o.n.d.f.p. Do czynów tych zalicza się: a) czyny związane z gromadzeniem środków publicznych; b) czyny związane z wydatkowaniem środków publicznych; c) czyny związane z wydatkowaniem środków publicznych w związku z finansowaniem projektów lub programów z udziałem bezzwrotnych środków europejskich; d) czyny związane z zaciąganiem i wykonywaniem zobowiązań; e) czyny związane z udzielaniem zamówienia publicznego lub zawierania umów o koncesję; f) czyny związane z przeprowadzaniem obowiązków inwentaryzacyjnych i sprawozdawczych; g) czyny dotyczące przeprowadzania kontroli zarządczej oraz audytu wewnętrznego.

Przepisy u.o.n.d.f.p. określają katalog sankcji za naruszenie dyscypliny. Są to: upomnienie, nagana, kara pieniężna (w wysokości od 0,25 do pięciokrotności miesięcznego wynagrodzenia osoby odpowiedzialnej) i zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi (nakładana na czas określony od roku do 5 lat). Komisje orzekające wymierzają karę w granicach określonych w ustawie z uwzględnieniem stopnia szkodliwości dla finansów publicznych, uwzględniając również m.in. motyw i sposób działania czy okoliczności działania lub zaniechania.

Postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest dwuinstancyjne. W pierwszej instancji organami wydającymi rozstrzygnięcie są następujące komisje orzekające: wspólna komisja orzekająca, międzyresortowe komisje orzekające, komisja orzekająca przy Szeffie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów oraz regionalne komisje orzekające. Organem drugiej instancji jest Główna Komisja Orzekająca. Organami właściwymi do prowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz wypełnianiu funkcji oskarżyciela w pierwszej instancji są rzecznicy dyscypliny finansów publicznych (oraz ich zastępcy). W drugiej instancji organem właściwym jest Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych.

B. Przykładowe rozwiązanie kazusu

Treść kazusu

W gminie doszło do sprzedaży nieruchomości gminnych (5 działek). Kontrola gospodarki finansowej przeprowadzona w gminie wykazała, że działki te zostały sprzedane z zaniżeniem kwot. Łącznie ceny wywoławcze nieruchomości na sprzedaż zostały ustalone na kwotę o 96.704,54 zł niższą od wartości ustalonych w operatach szacunkowych. Z ustaleń kontroli wynika, że zaniżenie to spowodowane było

po pierwsze obniżeniem ceny wywoławczej nieruchomości względem ich wartości ustalonej w operacie szacunkowym, mimo braku podstawy prawnej do obniżenia ceny, i po drugie traktowaniem kwoty wylicytowanej w przetargu jako kwoty brutto (zawierającej podatek VAT). Transakcje zbycia nieruchomości odbyły się w dniu 21 czerwca 2024 r. W ogłoszeniu o sprzedaży z dnia 15 maja 2024 r. działki określono jako „wystawione do przetargu po raz pierwszy”. Z dokumentacji zebranej przez kontrolujących wynika jednak, że nieruchomości te były wcześniej przedmiotem przetargów zakończonych wynikiem negatywnym, odpowiednio w dniach: 25 lutego 2023 r. i 30 września 2023 r.

Proszę ustalić, czy w podanej sytuacji doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych? Kto w tej sytuacji powinien ponosić odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych?

Przykładowe rozwiązanie kazusu

W opisanym stanie faktycznym doszło do sprzedaży nieruchomości gminnych w drodze kolejnego przetargu. Ogłoszenie o przetargach na zbycie nieruchomości obarczone było nieprawidłowościami w zakresie wysokości ceny wywoławczej, co skutkowało ich zbyciem po wadliwie ustalonej cenie, która okazała się niższa o 96.704,54 zł niż wynikająca z prawidłowego obliczenia.

Organizowane przetargi, ze względu na czas ich przeprowadzenia, zgodnie z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami³ miały cechy przetargu pierwszego. Zgodnie z art. 67 ust. 2 pkt 1 ustawy cenę wywoławczą w pierwszym przetargu ustala się w kwocie nie niższej niż jej wartość ustalona w operacie szacunkowym. Możliwość obniżenia ceny poniżej jej wartości przewiduje art. 39 ust. 1 oraz art. 67 ust. 2 pkt 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami, ale tylko w przypadku przeprowadzenia przetargu w terminie nie krótszym niż 30 dni, ale nie dłuższym niż 6 miesięcy, licząc od dnia zamknięcia pierwszego przetargu. W analizowanym stanie faktycznym od zamknięcia poprzednich przetargów do czasu przeprowadzenia przetargów skutkujących zbyciem nieruchomości minęło odpowiednio 16 i 9 miesięcy, stąd prawidłowe było posługiwanie się przez organizatora pojęciem pierwszego przetargu, zatem nie było prawnej możliwości zastosowania obniżenia ceny wywoławczej. Ponadto ceny wywoławcze nieruchomości zawierały już 23% VAT. Zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami operaty szacunkowe określają wartość netto i wartość ta stanowi podstawę ustalenia ceny wywoławczej. Stąd też najpierw powinno było dojść do wylicytowania kwot, do których dopiero zostałby doliczony 23% VAT.

3 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2026 r. poz. 399).

W związku z powyższym doszło do popełnienia czynu określonego w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.o.n.d.f.p., który stanowi, że naruszeniem dyscypliny jest nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia.

Zakres odpowiedzialności w analizowanej sprawie należy przypisać wójtowi gminy. Wynika on z przepisów art. 53 ust. 1 u.f.p., art. 60 ust. 1 w zw. z art. 30 ust. 2 pkt 3 u.s.g. oraz art. 38 ust. 1 w zw. z art. 4 pkt 9 ustawy o gospodarce nieruchomościami. Powołane przepisy jednoznacznie określają, że organem odpowiedzialnym za całość gospodarki finansowej jednostki, w tym za prawidłowe gospodarowanie mieniem komunalnym i podejmowaniem czynności związanych z ogłaszaniem, organizowaniem i przeprowadzaniem przetargów, jest organ wykonawczy JST, czyli wójt. W związku z powyższym pełną odpowiedzialność za powstałą nieprawidłowość ponosi wójt gminy, i to w stosunku do niego należy przypisać naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

C. Kazy do samodzielnego rozwiązania

Kazus 1

Jak Kowalski pełniący po raz trzeci funkcję burmistrza gminy został uznany winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez brak ustalenia należności gminy w kwocie 46.508 zł z tytułu kar umownych przewidzianych w zawartej umowie na realizację zadania inwestycyjnego „Przebudowa ul. Słonecznej – etap II”. Obwinionemu zarzucono naruszenie art. 5 ust. 1 pkt 1 u.o.n.d.f.p. w związku z naruszeniem art. 42 ust. 5 u.f.p. Regionalna komisja orzekająca wymierzyła obwinionemu karę pieniężną w wysokości dwukrotności wynagrodzenia miesięcznego, motywując tym, iż doszło do rażącego naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Na niekorzyść obwinionego przemawiał również fakt, iż w czasie pełnienia swojej pierwszej kadencji została wobec niego orzeczona kara za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Proszę ocenić, czy doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jeżeli tak, czy obwinionemu została wymierzona właściwa kara.

Kazus 2

Burmistrz gminy powierzył sekretarzowi gminy sprawy dotyczące zawierania umów najmu nieruchomości gminnych. Jedną z tych umów podpisał burmistrz. Okazało się jednak, że zawarcie umowy nastąpiło z naruszeniem prawa, mianowicie zastosowano stawki najmu niższe niż określone w uchwale rady gminy.

Który z organów poniesie odpowiedzialność za wskazany czyn?

Kazus 3

Podpisując umowę na budowę szkoły wraz z halą sportową, burmistrz gminy zaciągnął zobowiązanie na kwotę 25 mln zł. Zgodnie z postanowieniami uchwały budżetowej na te cel można było przeznaczyć kwotę 21 mln zł. Dla ważności umowy została ona kontrasygnowana przez skarbnika gminy.

Czy w związku z tym, że skarbnik potwierdził istnienie środków finansowych w budżecie gminy na przedmiotowy cel, burmistrz poniesie odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych?

Kazus 4

Po przeprowadzonej kontroli finansowej RIO skierowała zawiadomienie do rzecznika dyscypliny o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych przez burmistrza gminy, polegającym na udzieleniu zamówienia z naruszeniem przepisów związanych z możliwością zastosowania trybu z wolnej ręki. Tymczasem burmistrz dysponował rekomendacjami pracowników gminy, którzy uznali ten tryb udzielenia zamówienia za właściwy i zgodny z przepisami obowiązującego prawa.

Czy w tej sytuacji odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych poniesie burmistrz czy może pracownicy urzędu gminy?

Kazus 5

Prezesowi sądu okręgowego postawiono zarzut naruszenia dyscypliny finansów publicznych z związku z nieterminowym rozliczeniem inwentaryzacji środków trwałych drogą spisu z natury, co uniemożliwiło terminowe dokonanie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych.

Czy w związku z chroniącym sędziego immunitetem dopuszczalne jest dochodzenie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i wymierzenie mu kary?

Kazus 6

Kierownik jednostki SPF popełnił kilkanaście czynów kwalifikowanych jako trzy różne naruszenia wskazane w przepisach u.o.n.d.f.p., tj.: wydatkowanie bez upoważnienia w planie finansowym na łączną kwotę 6.800 zł (czyn z art. 11 ust. 1 u.o.n.d.f.p.); nieopłacenie w terminie składek na ubezpieczenie zdrowotne pracowników na łączną kwotę 12.730 zł (czyn z art. 14 pkt 2 u.o.n.d.f.p.) i zaciągnięcie zobowiązania z przekroczeniem upoważnienia wynikającego z planu finansowego na kwotę 32.000 zł (czyn z art. 15 ust. 1 u.o.n.d.f.p.).

Który ze wskazanych czynów będzie stanowił naruszenie dyscypliny?

Kazus 7

Burmistrz w 2025 r. nie uregulował w terminie zobowiązania pieniężnego wynikającego z zawartej przez gminę umowy (tj. nie opłacił w terminie faktury za energię elektryczną urzędu). Na skutek zapłaty zobowiązania po terminie gminie naliczono odsetki. Zostały one uregulowane w całości wraz z należnością główną. Rzecznik dyscypliny otrzymał zawiadomienia od kontrolerów RIO o popełnieniu przez burmistrza czynu z art. 16 ust. 1 u.o.n.d.f.p. W toku czynności sprawdzających rzecznik dyscypliny ustalił, że kwota zapłaconych odsetek wyniosła 1.500 zł.

Co w powyższej sytuacji powinien uczynić rzecznik dyscypliny finansów publicznych?

Kazus 8

Anna Nowak objęła funkcję dyrektora zespołu szkół ogólnokształcących w dniu 16 grudnia 2025 r. Zarządzeniem wydanym w dniu 21 grudnia 2025 r. zorganizowała inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury według stanu na dzień 31 grudnia 2025 r. W wyniku kontroli gospodarki finansowej zespołu szkół ogólnokształcących wykazano, że poprzednia inwentaryzacja środków trwałych została przeprowadzona według stanu na dzień 31 grudnia 2010 r. przez ówczesnego dyrektora szkoły. Stanowi to naruszenie art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Czy i komu we wskazanej sytuacji należałoby przypisać winę za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i jaka kara za to naruszenie byłaby adekwatna?

Kazus 9

Jan Nowak, pełniący w czasie naruszenia funkcję prezesa samorządowego kolegium odwoławczego, został prawomocnie uznany winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez przeznaczenie dochodów uzyskiwanych przez SKO będące jednostką budżetową na remont siedziby organu. Komisja orzekająca odstąpiła jednak od wymierzenia kary. Jako motywy rozstrzygnięcia wskazała m.in. na nieposzlakowaną opinię Jana Nowaka, wzorowe wypełnianie swoich obowiązków, dotychczasową niekaralność, jak i to, że przeprowadzenie remontu było niezbędne i zapewniło ciągłość wykonywanej pracy pracowników kolegium.

Czy we wskazanej sytuacji doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych? Jaki organ jest właściwy do wydania orzeczenia? Czy słusznie odstąpiono od wymierzenia kary?

Kazus 10

Ewa Kowalska, pełniąca w czasie popełnienia czynu funkcję dyrektora szkoły podstawowej, dokonała wydatków w łącznej kwocie 12.300,24 zł ponad ustalony limit finansowy wyodrębnionego rachunku dochodów oświatowych szkoły. Przekroczenie planu wydatków nastąpiło w rozdziale 80146 w IV kwartale 2025 r. w sposób następujący:

- w § 4110 (Składki na ubezpieczenia społeczne) na łączną kwotę 2.638,82 zł, co nastąpiło w dniach: 4.12.2025 r. – 12,18 zł; 5.12.2025 r. – 1.208,97 zł i 27.12.2025 r. – 1.417,67 zł;
- w § 4120 (Składki na Fundusz Pracy Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych) na łączną kwotę 9.661,18 zł, co nastąpiło w dniach: – 5.12.2025 r. – 9.000 zł i 13.12.2025 r. – 661,18 zł.

W związku z powyższym obwinionej zarzucono popełnienie czynu z art. 11 ust. 1 u.o.n.d.f.p.

Czy w powyższej sytuacji rzeczywiście doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych? Jeżeli tak, to która z kar byłaby najwłaściwsza? Który organ jest właściwy w sprawie wydania orzeczenia?

Kazus 11

Kontrola gospodarki finansowej w gminie wykazała, iż w 2024 r. nie został zrealizowany ustawowy obowiązek związany z prowadzeniem audytu wewnętrznego w gminie. Wnioskiem o ukaranie został objęty kierownik jednostki, tj. wójt. Odnosząc się do postawionego zarzutu, wójt stwierdził, iż wyznaczony art. 54 u.f.p. zakres obowiązków skarbnika gminy daje podstawy do przypisania winy skarbnikowi, zatem to skarbnik, a nie on powinien ponosić pełną odpowiedzialność za niedopełnienie obowiązków. W związku z tym wójt wniósł o umorzenie postępowania w jego sprawie i skierowanie wniosku o ukaranie skarbnika.

Kto w tej sytuacji ponosi odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych?

Kazus 12

Sekretarz miasta została uznana za winną naruszenia art. 11 ust. 1 u.o.n.d.f.p. polegającego na dokonaniu w dniach 7 i 29 grudnia 2025 r. wydatków z budżetu miasta z tytułu dopłaty przekazywanej na rzecz samorządowego zakładu gospodarki komunalnej z przekroczeniem planu wydatków w klasyfikacji budżetowej dział 900 – „Gospodarka komunalna i ochrona środowiska”, rozdział 90017 – „Zakłady gospodarki komunalnej”, § 265 – dotacja przedmiotowa z budżetu dla samorządowego zakładu budżetowego, o kwotę 11.230,40 zł. Obwiniona działała z upoważ-

nienia kierownika jednostki. We wniesionym odwołaniu obwiniona podkreślała, że składając swój podpis na dokumentach zatwierdzających wydatki, opierała się na przeprowadzonej uprzednio kontroli skarbnika miasta, który dokonał kontrasygnaty dokumentu finansowego. W ocenie obwinionej odpowiedzialność za ten czyn spoczywała więc na skarbniku.

Kto w tej sytuacji podlega odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i komu można przypisać winę?

Kazus 13

Rektor uniwersytetu udzielił zamówienia publicznego na budowę parkingu przed budynkiem rektoratu. Został jednak uznany za winnego naruszenia art. 17 ust. 1 pkt 1 u.o.n.d.f.p. polegającego na niezgodnym z przepisami o zamówieniach publicznych opisanie przedmiotu zamówienia publicznego w sposób, który mógłby utrudniać uczciwą konkurencję.

Który organ był właściwy do wydania niniejszego orzeczenia? Czy rektorowi przysługuje środek odwoławczy?

Kazus 14

Marszałek województwa został uznany przez regionalną komisję orzekającą winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych poprzez nieopłacenie w terminie składek na ubezpieczenie społeczne pracowników urzędu marszałkowskiego. Zwłoka wynosiła 12 dni. Komisja orzekła wobec obwinionego karę pieniężną w wysokości dwukrotności wynagrodzenia miesięcznego.

Czy doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych? Czy orzeczenie o ukaraniu wydał organ właściwy? Czy zaistniały przesłanki do wymierzenia kary pieniężnej?

Kazus 15

Obrońca obwinionego wniósł do Głównej Komisji Orzekającej odwołanie na orzeczenie komisji pierwszej instancji. Odwołanie to jest jednak na niekorzyść obwinionego, którego ten obrońca reprezentuje.

Co w takiej sytuacji powinna zrobić Główna Komisja Orzekająca?

Kazus 16

W części budżetowej 01 – „Kancelaria Prezydenta RP”, dział 751 – „Urzędy naczelnych organów władzy państwowej, kontroli i ochrony prawa oraz sądownictwa”, rozdział 75103 – „Biuro Bezpieczeństwa Narodowego” doszło do przekrocze-

nia zaplanowanych w ustawie budżetowej wydatków na świadczenia na rzecz osób fizycznych. Dysponent tej części budżetowej tłumaczył to koniecznością zwiększenia liczby zatrudnienia osób niezbędnych do opracowania dokumentów o charakterze strategicznym w zakresie bezpieczeństwa narodowego.

Czy w tej sytuacji doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych? Jeżeli tak, wobec kogo należy dochodzić odpowiedzialności i który organ jest właściwy w sprawie wydania orzeczenia w sprawie naruszenia dyscypliny?

Kazus 17

Jan Nowak, będący starostą powiatu, został uznany winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Została orzeczona wobec niego kara zakazu pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi.

Czy w związku z tym może on ubiegać się o stanowisko burmistrza miasta w najbliższych wyborach samorządowych?

Kazus 18

W państwowej jednostce budżetowej doszło do dokonania wydatków z przekroczeniem upoważnienia wynikającego z planu finansowego. Przekroczenia o tej samej kwalifikacji prawnej dokonywane były od listopada 2025 r. do marca 2026 r.

W jaki sposób należy ustalić, czy i kiedy mogłoby dojść do naruszenia dyscypliny finansów publicznych?

Kazus 19

W uchwale budżetowej gminy została utworzona rezerwa celowa na wypłatę odpraw emerytalnych pracowników urzędu gminy. W trakcie roku budżetowego doszło do awarii stacji uzdatniania wody w gminie, wymagającej natychmiastowej naprawy. W planie wydatków gminy w rozdziale 40002 – „Dostarczanie wody” nie było już wystarczających środków na opłacenie faktury za naprawę stacji. Aby jednak fakturę opłacić w wyznaczonym terminie i nie narażać gminy na dodatkowe koszty związane z odsetkami od nieterminowej opłaty, postanowiono wykorzystać środki zaplanowane w rezerwie celowej, tym bardziej że w najbliższym czasie żaden z pracowników urzędu nie planował przechodzić na emeryturę.

Czy w powyższej sytuacji doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych? Kto ewentualnie poniesie odpowiedzialność za to naruszenie?

Kazus 20

Kierownik samorządowego zakładu budżetowego zajmującego się organizacją lokalnego transportu zbiorowego nie przekazał we właściwym terminie nadwyżki środków obrotowych, ustalonych na koniec okresu sprawozdawczego, na rachunek budżetu gminy.

Czy doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych? Dlaczego?

Informacje o Autorach

Marta J. Kuklo – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; mediator stały przy Sądach okręgowych w Białymstoku, Krakowie i Łomży; Pełnomocnik Marszałka Województwa Podlaskiego ds. promocji mediacji; autorka i współautorka prawie 100 publikacji z zakresu prawa cywilnego, prawa handlowego oraz alternatywnych metod rozwiązywania sporów w tym mediacji.

Ewa Lotko – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; członek Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku oraz Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy RIO w Białymstoku, autorka i współautorka ponad 70 publikacji z zakresu finansów publicznych, w szczególności instrumentów ograniczania deficytu i długu publicznego, finansów samorządu terytorialnego, budżetu obywatelskiego i motywacji podatkowej.

Joanna M. Salachna – profesor doktor habilitowany nauk prawnych; profesor Uniwersytetu w Białymstoku oraz kierownik Katedry Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa UwB; sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego; autorka i współautorka około 200 publikacji z zakresu prawa finansów publicznych.

Marcin Tyniewicki – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; członek Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, autor i współautor przeszło 150 publikacji naukowych z zakresu finansów publicznych, finansów Unii Europejskiej oraz finansów samorządu terytorialnego, w tym komentarzy do ustawy o finansach publicznych.

Sławomir Presnarowicz – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor w Katedrze Prawa Finansowego i Finansów Publicznych na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Izba Finansowa); autor i współautor wielu publikacji z zakresu prawa finansowego, w tym prawa podatkowego.

Piotr Woltanowski – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Uniwersytetu w Białymstoku. Mediator stały w sprawach gospodarczych przy Sądzie Okręgowym w Warszawie z doświadczeniem przy mediowaniu spraw jednostek sektora finansów publicznych. Autor około 90 publikacji naukowych dotyczących ochrony praw podatnika, wykonywania budżetu państwa, funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej oraz historii praw człowieka i historii nauki.

Urszula K. Zawadzka-Pąk – doktor habilitowany nauk prawnych; profesor Uniwersytetu w Białymstoku w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; kierownik zakończonych grantów Sonata i Preludium finansowanych przez Narodowe Centrum Nauki. Autorka i współautorka ponad 120 publikacji naukowych z zakresu prawa finansów publicznych, w szczególności budżetu zadaniowego, budżetu obywatelskiego i zasad budżetowych.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010
- Hanusz A., *Prawo finansowe*, Warszawa 2022
- Kaczurak-Kozak M., *Kontrola zarządcza, jako nowy wymiar kontroli w sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 42 (669)
- Kosikowski C., *Sektor finansów publicznych w Polsce*, Warszawa 2006
- Kuca G., Zawadzka-Pąk U.K., *Istota, funkcje i naruszenia budżetowej zasady powszechności*, „Państwo i Prawo” 2024, nr 5
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000
- Kurowski L., Sochacka-Krysiakowa H., *Kontrola finansowa*, Warszawa 1971
- Lipiec-Warzecha L., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007
- Miemieć W., Zawadzka P., *Prawo finansów publicznych z kazusami i pytaniami*, Warszawa 2023
- Ofiarski Z. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2020
- Ofiarski Z., *Prawo finansowe*, Warszawa 2010
- Ruśkowski E. Salachna J.M. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2007
- Ruśkowski E., *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2021
- Salachna J.M. (red.), *Podstawy prawa finansów publicznych*, Warszawa 2024
- Salachna J.M., Tyniewicz M. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz*, Warszawa 2024
- Salachna J.M., *Dyscyplina finansów publicznych w Polsce (ewolucja rozwiązań prawnych)*, [w:] *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesora Alicji Pomorskiej*, red. J. Głuchowski, C. Kosikowski, J. Szołno-Koguc, Lublin 2008
- Szołno-Koguc J., *Zasady gospodarki budżetowej w ujęciu teoretycznym*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H (Oeconomia)” 2005, vol. 39

Bibliografia

- Winiarska K., *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 58
- Winiarz M., *Ochrona prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi w samorządzie na przykładzie działalności Regionalnej Izby Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Krakowie*, „Polskie Towarzystwo Ekonomiczne Zeszyty Naukowe” 2011, nr 10

Prawo finansów publicznych tradycyjnie uchodzi za skomplikowaną materię prawną [...]. Recenzowany podręcznik z całą pewnością skutecznie uczy, jak prawidłowo poruszać się w owej skomplikowanej materii, czyli jak analizować stan faktyczny, wyszukiwać właściwe normy prawne oraz przeprowadzać rzetelną subsumpcję przepisów prawa finansów publicznych do okoliczności danego stanu faktycznego. [...]

Recenzowana publikacja [...] posiada charakter zupełny i niezwykle praktyczny. W sposób przemyślany łączy w sobie treści podręcznikowe oraz treści kazuistyczne. Publikacja nie skupia się na samych treściach doktrynalnych (teorii), jakkolwiek w rozsądnej ilości je zawiera, lecz przede wszystkim stawia na umiejętność rozwiązywania realnych problemów, z którymi studenci prawa lub administracji będą mierzyć się w swojej przyszłej pracy zawodowej.

Strukturę i koncepcję recenzowanej publikacji uznaję za niemalże idealną i wysoko przydatną studentowi lub aplikantowi. W szczególności części w poszczególnych jej rozdziałach prezentujące „Przykładowe rozwiązanie kazusów” należy uznać za wyjątkowe i, jak dotychczas nie spotykane na wydawniczym rynku akademickim.

dr hab. Anna Ostrowska, prof. AŁ



Temida 2

Wydawnictwo Stowarzyszenia Absolwentów Wydziału Prawa
Uniwersytetu w Białymstoku
ul. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok
tel. 85 745 71 68, fax 85 740 60 89
e-mail: temida2@uwb.edu.pl <http://www.temida2.pl>