

# DOTACJE I SUBWENCJE W SYSTEMIE FINANSOWYM SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

redakcja naukowa

---

prof. dr hab. Andrzej Borodo



*wydawca*

---

© Copyright by

Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa · Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności

„DOM ORGANIZATORA”

87-100 Toruń, ul. Czerwona Droga 8 / Al. 500-lecia 31

tel. (+ 48 56) 62-23-807, 62-22-898, 62-23-342

fax (+ 48 56) 62-23-123

<http://www.tnoik.torun.pl/>, e-mail [tnoik@tnoik.torun.pl](mailto:tnoik@tnoik.torun.pl)



Wydawnictwo  
„Dom Organizatora”  
jest członkiem  
Polskiej Izby Książki

Recenzent

Dr hab. Krystyna Sawicka, prof. UWŕ

Wydanie książki dofinansowano ze środków  
Samorządu Województwa Kujawsko-Pomorskiego

ISBN 9 78-83-7285-717-0

Printed in Poland

Toruń

Wydanie I

Druk ukończono w 2013 r.

*przygotowanie do druku*

---

Projekt okładki

Piotr Kabaciński

grafika © Wrangler · fotolia.com

Opracowanie techniczne

Piotr Kabaciński

Studio KROPKA dtp

602 303 814

e-mail: [biuro@swk.com.pl](mailto:biuro@swk.com.pl)

Wszystkie prawa zastrzeżone. Żadna część tej książki nie może być powielana ani rozpowszechniana za pomocą urządzeń elektronicznych, mechanicznych, kopiujących, nagrywających i innych, bez uprzedniego wyrażenia zgody przez wydawcę i autora

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów.....	9
Noty o autorach.....	13
Wstęp.....	17

## Część I

### SUBWENCJE I DOTACJE Z BUDŻETU PAŃSTWA DLA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Andrzej Borodo

Subwencje ogólne i dotacje celowe dla samorządów – zasady ogólne, procedury prawne i roszczenia.....	21
---	----

Małgorzata Ofiarska, Zbigniew Ofiarski

Udzielanie dotacji celowych z budżetu państwa dla jednostek samo- rządu terytorialnego – zagadnienia administracyjnoprawne i finanso- woprawne .....	41
--	----

Joanna Śmiechowicz

Nieadekwatność wielkości i rodzajów transferów z budżetu państwa do wzrastającego zakresu zadań samorządowych .....	71
--	----

Wojciech Gonet	
Dotacje i subwencje jako pomoc finansowa dla jednostek samorządu terytorialnego dotkniętych stanem klęski żywiołowej .....	89
Jacek Wantoch-Rekowski	
Dotacje celowe z budżetu państwa na rzecz jednostek samorządu terytorialnego na finansowanie świadczeń rodzinnych.....	101
Przemysław Pest	
Parytet subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego .....	115

## Część II

### DOTACJE UDZIELANE PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Joanna M. Salachna	
Dotacje udzielane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 220 i 221 ustawy o finansach publicznych – problemy na tle interpretacji kompetencji ustawowych .....	135
Marcin Tyniewicki	
Kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego w zakresie ustanawiania i udzielania dotacji celowych.....	149
Wojciech Bożek, Ewa Kowalewska, Paweł Mańczyk	
Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie przekazania lub udzielenia dotacji w związku z niedochowaniem zasad lub trybu ich przekazywania względnie udzielania .....	165
Anna Ostrowska	
Udzielanie dotacji niepublicznym jednostkom oświaty – samorządowa powinność czy samorządowe władztwo finansowe?.....	185
Małgorzata Cilak	
Podstawy prawne dotowania spółek samorządowych .....	201

Krzysztof Czarnecki	
Dotacje dla samorządowych instytucji kultury i dotacje celowe z budżetu państwa na działania w dziedzinie kultury prowadzone przez jednostki samorządu terytorialnego .....	217
Małgorzata Szalewska	
Zwrot dotacji przez przedszkola niepubliczne.....	237
Paulina Pieprzyk	
Charakter prawny dotacji udzielanych przez jednostki samorządu terytorialnego samodzielny publicznym zakładom opieki zdrowotnej.....	257
Paweł Adamczyk	
Dotacje z budżetu województwa na finansowanie regionalnych przewozów pasażerskich – problematyka prawna .....	277

### Część III

## DOTACJE W PRAKTYCE – WYBRANE ZAGADNIENIA

Daniel Jurewicz	
Nadzór Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy nad uchwałami w sprawie dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego podmiotom nienależącym do sektora finansów publicznych	291
Magdalena Flisykowska-Kacprowicz	
Dotacje z budżetu samorządu dla organizacji pozarządowych prowadzących działalność pożytku publicznego w praktyce Miasta Torunia...	301
Piotr Tomaszewski	
Dotacje celowe z budżetu państwa dla jednostek samorządu terytorialnego w praktyce Miasta Bydgoszczy.....	313

Marcin Tyniewicki  
Uniwersytet w Białymstoku,  
Regionalna Izba Obrachunkowa w Białymstoku

## KOMPETENCJE ORGANÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO W ZAKRESIE USTANAWIANIA I UDZIELANIA DOTACJI CELOWYCH

### 1. Wprowadzenie

W obowiązującym ustawodawstwie brak jest przepisów, które by wprost i jednoznacznie określały kompetencje organów jednostek samorządu terytorialnego (j.s.t.) w zakresie ustanawiania i przekazywania dotacji z ich budżetów. W szczególności, na podstawie właściwych regulacji nie można stworzyć bezwzględnie obowiązującego schematu, zgodnie z którym poprzez podejmowanie odpowiednich uchwał (w tym uchwał budżetowych) do organów stanowiących należy określać zasady przyznawania dotacji i ich wysokości, a organy

wykonawcze te postanowienia realizują poprzez udzielanie dotacji w odpowiednich formach (np. poprzez podpisywanie umów bądź porozumień). Dokonywanie tak ścisłego podziału kompetencji jest niemożliwe z kilku powodów. Przede wszystkim wiele przepisów regulujących tę problematykę często wykazuje brak spójności, a nieraz sam ustawodawca burzy powyższy schemat, np. kreując podwójną rolę organów stanowiących, tj. jako podmioty ustanawiające zasady dotowania, a następnie podejmujące indywidualne decyzje w sprawie udzielenia dotacji, o czym będzie jeszcze mowa. Kolejnym powodem jest występowanie korelacji pomiędzy procesami stanowienia i wykonywania uchwały budżetowej, które są również istotne dla przyznawania dotacji celowych. W tym obszarze można podać przykłady, kiedy organy wykonawcze, działając czy to na podstawie upoważnienia ustawowego, czy też w ramach upoważnienia udzielonego przez organ stanowiący wkraczają w sferę stanowienia uchwały budżetowej. Dzieje się tak na podstawie art. 257 i 258 ustawy o finansach publicznych<sup>1</sup>, gdzie organy wykonawcze w określonych okolicznościach mogą dokonywać zmian w planie dochodów i wydatków uchwały budżetowej.

Celem niniejszego opracowania jest ustalenie, w jakim zakresie organy wykonawcze j.s.t. posiadają kompetencje kreowania dotacji celowych udzielanych z ich budżetów. Określenie pozycji tych organów pozwoli jednocześnie na zdefiniowanie pozycji organów stanowiących w ramach tej problematyki.

Tezą niniejszego artykułu jest twierdzenie, iż organy wykonawcze j.s.t. pośrednio, tj. w ramach odpowiednich upoważnień (ustawowych lub udzielonych przez organy stanowiące), będą uprawnione do kreowania wydatków dotacyjnych w budżetach samorządowych. Jednakże uprawnienie to nie musi oznaczać zawłaszczania bądź ingerowania w kompetencje tych pierwszych.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), dalej: u.f.p.

Zakres niniejszej pracy ograniczony będzie do dotacji celowych udzielanych z budżetu j.s.t., a poszczególne problemy poddane analizie wynikają ze spraw będących przedmiotem orzeczeń Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku.

## 2. Prawo organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego do kreowania dotacji celowych oraz zasad ich udzielania

W obowiązującym systemie prawa problematyka dotacji celowych jako wydatku z budżetu j.s.t. została uregulowana w wielu przepisach. W oparciu o nie można dokonać pewnej kategoryzacji dotacji celowych, w szczególności mając na uwadze tryb ich udzielania. Kategoryzacja ta będzie kluczowa dla dalszych rozważań odnośnie kompetencji poszczególnych organów j.s.t. w przedmiocie ustanawiania oraz przyznawania dotacji. Zaproponowany poniżej podział nie ma charakteru wyczerpującego<sup>2</sup>, bowiem można go przeprowadzić na podstawie innych przyjętych kryteriów. Dodatkowo sprawę komplikuje mnogość regulacji prawnych dotyczących tej problematyki, które w wielu przypadkach pozostają ze sobą sprzeczne i niespójne. Tak więc mając na uwadze tryb udzielania można wyróżnić następujące grupy dotacji celowych przekazywanych z budżetu j.s.t.:

- 1) dotacje celowe przekazywane jako pomoc finansowa innym jednostkom samorządu na podstawie porozumień między j.s.t. w przedmiocie wykonania określonego zadania (art. 8 ust. 2a ustawy o samorządzie gminnym<sup>3</sup>, art. 5 ust. 2 ustawy

---

<sup>2</sup> Zob. również podziały dotacji w: A. Ostrowska, *Udzielanie i rozliczanie dotacji budżetowych przez j.s.t.*, [w:] C. Kosikowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 541–543.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 594), dalej: u.s.g.



o samorządzie powiatowym<sup>4</sup>, art. 8 ust. 2 ustawy o samorządzie województwa<sup>5</sup> oraz art. 46 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>6</sup>) oraz dotacje udzielane na podstawie wyłącznej kompetencji rady/sejmiku, które podejmują w tej kwestii stosowną uchwałę określającą przeznaczenie środków oraz upoważniającą organ wykonawczy do zawarcia umowy z jednostką dotowaną (art. 216 ust. 2 pkt 5, art. 220 u.f.p.);

- 2) dotacje celowe przekazywane podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych i nie działającym w celu osiągnięcia zysku na cele publiczne określone w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>7</sup>. Ustawa ta określa również tryb udzielania dotacji (zob. także art. 43, 47 i art. 221 ust. 1–3 u.f.p., art. 9 ust. 1 u.s.g., art. 6 ust. 1 u.s.p., art. 8 ust. 1 u.s.w.);
- 3) dotacje celowe na inne zadania niż określone w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, przy czym organ stanowiący w drodze uchwały<sup>8</sup> określa tryb postępowania w sprawie udzielenia dotacji, sposób jej rozliczania oraz kontroli wykonywanego zadania zleconego (art. 221 ust. 4 u.f.p.);
- 4) dotacje celowe przekazywane na podstawie przepisów szczególnych:
  - a) podmiotom zaliczonym do sektora finansów publicznych (np. art. 13 ust. 4a ustawy o Policji<sup>9</sup>, art. 8a ustawy o Straży

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 595), dalej: u.s.p.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 596), dalej: u.s.w.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 ze zm.), dalej: u.d.j.s.t.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536 ze zm.).

<sup>8</sup> Uchwały tego typu w literaturze są określane jako tzw. akty dotacyjne i posiadają charakter prawa miejscowego (zob. J.M. Salachna, *Granice samodzielności legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Studium prawnofinansowe na gruncie ustrojowym*, Gdańsk 2012, s. 259).

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 287, poz. 1687 ze zm.).

Granicznej<sup>10</sup>, art. 19b ustawy o Państwowej Straży Pożarnej<sup>11</sup>, art. 115 ustawy o działalności leczniczej<sup>12</sup>) na realizację określonych zadań, przy czym organ stanowiący określa wysokość przekazywanych środków i upoważnia organ wykonawczy do zawarcia porozumienia;

- b) podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych (np. art. 27–28 ustawy o sporcie<sup>13</sup> – dotacje celowe dla klubów sportowych, art. 164 ust. 5a–5d ustawy Prawo wodne<sup>14</sup> – dotacje celowe dla spółek wodnych, art. 80 i 90 ustawy o systemie oświaty<sup>15</sup> – dotacje celowe dla szkół i przedszkoli, art. 81–82 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>16</sup> – dotacje celowe na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru) głównie na realizację zadań, które są istotne z punktu widzenia zadań własnych realizowanych przez j.s.t. W przypadku tej grupy dotacji wymaga się również podjęcia przez radę/sejmik uchwały dotacyjnej<sup>17</sup> (określającej zasady postępowania w sprawie udzielenia dotacji, sposób jej rozliczania, kontroli wykonania zadania oraz upoważniającej organy wykonawcze do zawarcia przedmiotowych umów),

---

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 116, poz. 675 ze zm.).

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 12, poz. 68 ze zm.).

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 217).

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz.U. Nr 127, poz. 857 ze zm.).

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 145 ze zm.).

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.).

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. Nr 162, poz. 1568 ze zm.), dalej: u.o.z.o.z.

<sup>17</sup> Zob. przypis 9.

aczkolwiek bardzo często przepisy poszczególnych ustaw odwołują się do odpowiedniego stosowania ustawy o finansach publicznych.

Bazując na powyższym podziale można zdefiniować kompetencje poszczególnych organów j.s.t. w sferze dotacyjnej. Mianowicie rada/sejmik będą uprawnione w ramach określonych grup dotacji do podjęcia uchwał dotacyjnych określających przeznaczenie środków finansowych, tryb udzielania dotacji, sposób jej rozliczenia, kontrolę wykonanego zadania zleconego, na które przekazano środki w formie dotacji celowej, jak również upoważnienie dla organu wykonawczego do realizacji tych czynności oraz zawarcia umowy dotacyjnej. Z kolei w sferze działań organu wykonawczego pozostanie realizacja zlecenia zadań z uwzględnieniem tych wszystkich czynności, które wynikają z powyższych uchwał. Nie zawsze jednak schemat ten będzie miał zastosowanie. Mianowicie dopuszczalna jest sytuacja, kiedy to rada/sejmik mogą wystąpić w podwójnej roli, czego przykładem jest art. 81 u.o.z.o.z. regulujący dotacje celowe na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru. Organ stanowiący j.s.t. w pierwszej kolejności będzie podejmował uchwały określające zasady dotowania (wystąpi więc jako normodawca), a następnie po przeprowadzeniu przez organ wykonawczy zgodnie z powyższymi uchwałami procedury przyjmowania i weryfikacji wniosków o udzielenie dotacji, będzie podmiotem podejmującym indywidualne decyzje<sup>18</sup>.

O ile umownie przyjmując, że powyższy podział kompetencji organów j.s.t. stanowi sferę prawną udzielania dotacji celowych, to również taki podział może być dokonany w sferze finansowej, tj. mając na uwadze procesy stanowienia i wykonywania budżetu j.s.t. Tu rola rady/sejmiku przede wszystkim będzie sprowadzała się do stanowienia uchwały budżetowej o określonej strukturze wewnętrznej. Tak

---

<sup>18</sup> J.M. Salachna, *Granice samodzielności legislacyjnej...*, s. 257–258.

więc będą one kształtowały strukturę planów dochodów i wydatków w odpowiedniej szczegółowości klasyfikacji budżetowej. Również zostaną w niej wyróżnione planowane wydatki w formie dotacji celowych. Dodatkowo ustawodawca na podstawie art. 214 pkt 1 u.f.p. wprowadził obowiązek opracowywania załącznika do uchwały budżetowej, zawierającego zestawienie dotacji udzielanych z budżetu j.s.t. z podziałem na dotowane jednostki objęte sektorem finansów publicznych oraz spoza tego sektora, jak również z wyodrębnieniem rodzajów dotacji – przedmiotowych, podmiotowych oraz celowych związanych z realizacją zadań j.s.t. Wyodrębnione w tym załączniku kwoty dotacji powinny zostać przypisane poszczególnym numerom podziałek klasyfikacji budżetowej. Załącznik dotacyjny nie ustanawia nowej struktury podziału wydatków dotacyjnych, a stanowi konsekwencję tego typu wydatków ujętych w planie wydatków, co umożliwia weryfikację kwot dotacji z tym planem<sup>19</sup>. Służyć to ma realizacji zasady jawności i przejrzystości budżetu.

Zasadniczo rola organu wykonawczego w sferze finansowej będzie ograniczała się do wykonywania budżetu, aczkolwiek można wskazać na pośredni wpływ tego organu na proces stanowienia budżetu poprzez:

- opracowywanie i przygotowywanie projektu uchwały budżetowej oraz przedstawianie projektu jej zmian (art. 233 u.f.p.);
- dokonywanie zmian w planie dochodów i wydatków na podstawie art. 222, 257 i 258 u.f.p.

I właśnie w sferze finansowej można wskazać na kilka przypadków, w których organy wykonawcze będą wkraczały w kompetencje organów stanowiących w zakresie kreowania lub modyfikacji zaplanowanych w budżecie j.s.t. kwot dotacji celowych.

---

<sup>19</sup> E. Ruśkowski, J. M. Salachna (red.), *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2010, s. 658.

### 3. Kreowanie dotacji celowych i modyfikacja ich wysokości przez organy wykonawcze j.s.t. w oparciu o rezerwę ogólną

Pierwszy z przypadków dotyczy sytuacji, kiedy organ wykonawczy może ustanawiać nowe dotacje celowe lub zmieniać wysokości już zaplanowanych w budżecie j.s.t. w oparciu o środki rezerwy ogólnej. Jednakże takie działanie może wywoływać wątpliwości w kwestii wkraczania w kompetencje organów stanowiących. Z jednej bowiem strony do rady/sejmiku należy uchwalanie uchwały budżetowej lub jej zmiana (poza wyjątkami określonymi w art. 257 i 258 u.f.p.). Z drugiej – na podstawie art. 222 ust. 4 u.f.p. (także art. 60 ust. 2 pkt 5 u.s.g., art. 60 ust. 2 pkt 5 u.s.p. oraz art. 70 ust. 2 pkt 5 u.s.w.) wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi)/zarządowi przyznaje się wyłączne prawo do dysponowania środkami rezerwy ogólnej i rezerwy celowych<sup>20</sup>.

W odniesieniu do takich wydatków jak dotacje celowe, wykorzystanie rezerwy ogólnej będzie polegać na kreowaniu nowych dotacji (nowego wydatku) lub zmianie wysokości dotacji już zaplanowanych poprzez przeniesienie środków z działu 758, rozdział 75818 (rezerwy ogólne i celowe) oraz jednoczesnym stworzeniu paragrafu wydatkowego dotacji celowej w ramach danego działu i rozdziału, bądź zwiększeniu środków w paragrafie dotacyjnym już istniejącym. W tym kontekście pojawia się więc pytanie czy takim działaniem organ wykonawczy nie będzie naruszał budżetowych kompetencji uchwałodaw-

---

<sup>20</sup> Zasada wyłączności dysponowania środkami rezerw budżetowych jest również przedmiotem orzeczeń regionalnych izb obrachunkowych oraz sądów administracyjnych, np.: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 22 grudnia 2008 r., I SA/Bk 554/08, CBOSA; uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 26 sierpnia 2008 r., nr XX/5805/08 oraz uchwała z dnia 20 maja 2008 r., nr XIII/355/08.

czych organu stanowiącego? Nie sposób ten problem rozwiązać nie odnosząc się do istoty samej rezerwy i jej przeznaczenia.

Ustawodawca ani w art. 222 u.f.p., ani w innych przepisach tej ustawy nie precyzuje, czym są rezerwy, a ogranicza się tylko do określenia ich wysokości i na jakie wydatki mogą być przeznaczane (mając na uwadze rezerwy celowe). Generalnie w literaturze przedmiotu określa się je jako kredyty budżetowe (limity wydatków), które odróżniają się tym od pozostałych wydatków, że nie mają konkretnego przeznaczenia<sup>21</sup>. Aczkolwiek w przypadku rezerw celowych można mówić o pewnej konkretyzacji ich przeznaczenia, bowiem sugeruje to sama nazwa rezerwy. Jednakże konkretyzacja ta nie jest na tyle duża, aby można było środki w niej zgromadzone ująć w ramach poszczególnych podziałek klasyfikacji budżetowej (zob. art. 222 ust. 2 pkt 1 i art. 259 ust. 1 u.f.p.). Ponadto rezerwy spełniają również funkcję uelastycznienia budżetu.

Natomiast orzecznictwo regionalnych izb obrachunkowych oraz sądów administracyjnych wskazuje, iż nie ma jednolitego stanowiska w kwestii wydatków, które są pokrywane z rezerwy ogólnej. Przykładowo, funkcjonuje pogląd, że środki z rezerwy ogólnej mogą kreować bądź zwiększać tylko wydatki bieżące<sup>22</sup>. Jego uzasadnienie może wynikać z faktu, że rezerwa ogólna jest klasyfikowana w budżecie j.s.t. jako wydatek bieżący. Nie sposób zgodzić się z takim stanowiskiem. Wbrew pozorom argument ten nie jest do końca trafny (o czym będzie jeszcze mowa) i jest sprzeczny z istotą samej rezerwy. Z drugiej strony istnieje stanowisko, że rezerwa ogólna (przesądza o tym również nazwa) ma generalny i nieskonkretyzowany charakter, w od-

---

<sup>21</sup> J. Głuchowski, *Rezerwy budżetowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL. Instytucje budżetowe*, T. II, Ossolineum 1982, s. 537; J.M. Salachna, *Wydatki i rozchody budżetowe j.s.t. – zagadnienia podstawowe*, [w:] C. Kosikowski, J.M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe...*, s. 418.

<sup>22</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 kwietnia 2011 r., I SA/Po 138/11, CBOSA; uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Rzeszowie z dnia 20 maja 2008 r., nr XIII/355/08.

różnieniu od rezerw celowych, a więc może zwiększać wszystkie kategorie wydatków oraz kreować wydatki dotąd niezaplanowane<sup>23</sup>.

Autor jest zwolennikiem tego drugiego stanowiska uznając za uzasadnione argumenty co do: ogólnego charakteru tego typu rezerwy wynikającego z jej istoty, jej charakteru jako instrumentu zapewniającego elastyczność budżetu, jak również braku wyraźnego przepisu ograniczającego możliwość przeznaczania środków na określone wydatki, poza ograniczeniami wynikającymi z art. 259 ust. 3 u.f.p. Co więcej, ustawodawca przewidział także tworzenie rezerw celowych, jeżeli więc intencją organów j.s.t. jest stworzenie odrębnej puli środków z ogólnie określonym przeznaczeniem (których jednak nie można ująć w podziałkach klasyfikacji budżetowej na etapie opracowywania i uchwalania budżetu), mogą one takie rezerwy ustanowić. Nie można również na podstawie klasyfikacji budżetowej i w konsekwencji zaliczenia rezerwy ogólnej do wydatków bieżących, przesądzać że środki w niej ujęte mogą tylko zwiększać wydatki tego samego typu. Klasyfikacja ma w tym przypadku bardziej zapewnić realizację zasady przejrzystości, a samo zaliczenie środków rezerwy ogólnej do wydatków bieżących ma charakter formalny. Bowiernie ustawa o finansach publicznych wprowadza tylko dwie kategorie wydatków ze względu na ich treść (charakter), tj. wydatki bieżące i majątkowe (zob. art. 235 i 236 u.f.p). Na marginesie można tylko nadmienić, że rezerwy celowe są również ujęte w budżecie j.s.t. jako wydatki bieżące, czy więc na tej podstawie uprawnione jest twierdzenie, że mogą one finansować tylko te same wydatki i w konsekwencji nie wolno ustanawiać rezerw celowych o charakterze majątkowym (inwestycyjnym)? M.in. te kwestie poruszy jeszcze autor w pkt. 4 opracowania.

Wracając do problemu kreowania dotacji celowych ze środków rezerwy ogólnej bądź też zwiększania ich wysokości, przy uwzględnieniu

---

<sup>23</sup> Zob. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 października 2011 r., I OZ 773/11, CBOSA; postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2013 r., II GZ 505/12, CBOSA.

przyjętego stanowiska co do przeznaczenia jej środków, autor jest zdania, iż organ wykonawczy może dokonać takich czynności<sup>24</sup>, ale przy jednoczesnym zachowaniu ewentualnych ograniczeń wynikających z innych regulacji, tj. ustaw lub/i stosownych uchwał rady/sejmiku w przedmiocie dotacji celowych (uchwał dotacyjnych, uchwał określających przeznaczenie dotacji lub jej wysokość). Rozdysponując rezerwę ogólną z jednej strony organ wykonawczy korzysta z ustawowej wyłączności upoważnienia, ale z drugiej – swoboda jego działania została ograniczona wysokością rezerwy. Musi on być świadomy o obowiązku realizacji innych zadań własnych, na które zaplanowano środki w budżecie i które mogą się okazać niewystarczające. Może więc pojawić się potrzeba ich zwiększenia, np. w ramach przeniesień wydatków z rezerwy ogólnej. W skrajnym wypadku przeznaczając całą rezerwę na dotacje celowe, organ wykonawczy zaniecha realizacji innych kluczowych zadań własnych jednostki, co będzie stanowiło naruszenie art. 8 u.s.g. / 4 u.s.p. / 14 u.s.w.

#### **4. Kreowanie dotacji celowych i modyfikacja ich wysokości przez organy wykonawcze j.s.t. w oparciu o rezerwy celowe**

Możliwość kreowania lub modyfikacji wysokości dotacji w oparciu o rezerwy celowe jest mniejsza niż w przypadku rezerw ogólnych. Ograniczenie to wynika z ogólnie określonego celu przeznaczenia rezerwy, który jednocześnie będzie determinował rodzaj wydatku. W zależności od charakteru rezerwy celowej może ona pokrywać wydatki bieżące bądź majątkowe. W tym drugim przypadku organ wykonawczy w drodze odpowiedniego aktu – zarządzenia/uchwały, rozdysponując rezerwę dokona przekwalifikowania wydatku z bieżącego na

---

<sup>24</sup> Zob. również uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 21 września 2012 r., nr 3662/12.



majątkowy (rezerwy celowe, podobnie jak ogólną, ujmuje się w budżecie jako wydatek bieżący, o czym autor już wspomniał).

W analizowanym przypadku, autor jest również zdania, iż organ wykonawczy będzie uprawniony do kreowania lub zwiększenia kwoty dotacji celowych już zaplanowanych w budżecie j.s.t. w oparciu o rezerwy celowe, przy czym musi uwzględnić ograniczenia wynikające:

- po pierwsze z innych z regulacji, tj. ustaw lub/i stosownych uchwał rady/sejmiku w przedmiocie dotacji celowych (tak jak w przypadku rezerwy ogólnej);
- po drugie z przeznaczenia rezerwy celowej, tj. nie będzie mógł tworzyć dotacji celowych sprzecznych z przeznaczeniem rezerwy lub zwiększać kwot dotacji, które nie odpowiadają przeznaczeniu rezerwy celowej.

W działalności nadzorczej Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku tworzenie rezerw celowych z przeznaczeniem na dotacje celowe jest akceptowane, a przykładem jest jedna z nadzorowanych jednostek, w której występuje rezerwa celowa dla podmiotów niepublicznych niedziałających w celu osiągnięcia zysku<sup>25</sup>. Na marginesie trzeba zaznaczyć, że Kolegium wymaga tylko, aby w aktach, na podstawie których dokonuje się rozdysponowania rezerwy (w zarządzeniach lub uchwałach zarządów) wskazywać środki, które z rezerw są przenoszone na określone wydatki<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Zob. uchwała nr XX/166/12 Rady Powiatu w Bielsku Podlaskim z dnia 28 grudnia 2012 r. w sprawie uchwalenia budżetu Powiatu Bielskiego na rok 2013 (Dz.Urz. Woj. Podlaskiego z 2013 r., poz. 774).

<sup>26</sup> Takie stanowisko jest powodowane faktem, iż rezerwy ogólna i celowe nie są kwotowo wyodrębnione w klasyfikacji budżetowej, a ujmuje się w ramach jednego limitu wydatkowego w dziale 758, rozdział 75818 (zob. uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku z dnia 26 marca 2012 r., nr 1146/12). Stanowisko to zostało jednak zakwestionowane, a następnie zaskarżone do sądu administracyjnego, który jednak nie odniósł się do kwestii materialnych, a tylko zajął się aspektami proceduralnymi (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 10 lipca 2012 r., I SA/Bk 150/12, CBOSA).

## 5. Przenoszenie wydatków w budżecie j.s.t. na podstawie art. 257 i 258 u.f.p. a dotacje celowe

Kwestię kreowania dotacji celowych lub modyfikacji ich wysokości należy również rozpatrzyć w kontekście art. 257 pkt 3 u.f.p. Zgodnie z jego dyspozycją organ wykonawczy może dokonać zmian w planie wydatków w ramach działu w odniesieniu do wydatków bieżących, z wyjątkiem wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy. Zatem korzystając z tego upoważnienia organ wykonawczy mógłby za pomocą odpowiednich przeniesień wydatków pomiędzy rozdziałami i paragrafami (w jednym dziale) zmienić strukturę zaplanowanych przez radę/sejmik wydatków dotacyjnych w budżecie j.s.t., zachowując ograniczenie zmian tylko do wydatków bieżących. W efekcie modyfikacje te mogłyby doprowadzić do zmniejszenia wysokości kwot dotacji celowych czy nawet ich całkowitego zlikwidowania. Przykładowo, wójt (burmistrz, prezydent) w drodze zarządzenia na podstawie art. 257 pkt 3 u.f.p. przenosi wszystkie środki na wydatki bieżące z paragrafu dotacyjnego do innego, skutkiem czego paragraf dotacyjny zostaje wykreślony. Takim więc działaniem organ wykonawczy dokonuje istotnych modyfikacji w strukturze wydatków budżetu j.s.t., które przecież zostały ustalone postanowieniami organu stanowiącego wyrażonymi w uchwale budżetowej. Pomimo, że powoływany przepis stanowi ogólne podstawy takiego działania, jednak w analizowanym przypadku są one zbyt daleko posunięte i stoją w sprzeczności z wyłącznością kompetencji uchwałodawczych organu stanowiącego w odniesieniu do uchwały budżetowej, wyrażonymi chociażby w art. 239 u.f.p. Innymi słowy następuje tu ingerencja organu wykonawczego w wyłączne prawo stanowienia (kształtowania) uchwały budżetowej przez organ stanowiący, a więc dochodzi do modyfikacji woli rady/sejmiku wyrażonej w tej uchwale bez jego zgody. Działanie takie powinno być uznane za istotne naruszenie prawa, a więc powinno zostać zakwestionowane przez regionalną izbę

obrachunkową. W rzeczywistości, jeżeli rada/sejmik chciałyby upoważnić organ wykonawczy do aż tak daleko idących zmian, powinny to uczynić w samej uchwale budżetowej. Wyraźne podstawy do takiego upoważnienia wynikają z dyspozycji art. 258 ust. 1 pkt 1 u.f.p.

## 6. Kreowanie dotacji celowych i zmiana ich wysokości przez organ wykonawczy a załącznik dotacyjny

Analizowane przypadki przeznaczenia środków z rezerw na dotacje celowe rodzą kolejny problem, jakim jest modyfikacja załącznika dotacyjnego, o którym mowa w art. 214 pkt 1 i art. 215 u.f.p. Jest on obligatoryjnym elementem uchwały budżetowej, a więc co do zasady jego ustanawianie pozostaje w kompetencjach organu stanowiącego. Z kolei powoływane już przepisy art. 257 i 258 u.f.p. upoważniają organ wykonawczy tylko do zmian w planie dochodów i wydatków, nic nie wspominając w ogóle na temat tego załącznika. W związku z tym powstaje problem, czy organ wykonawczy dokonując rozdysponowania rezerw z przeznaczeniem na dotacje celowe może lub powinien zmienić (uaktualnić) również załącznik dotacyjny, czy też w dalszym ciągu pozostaje to jednak w domenie organu stanowiącego.

Odpowiedzi na powyższe pytania należy szukać w istocie owego załącznika. Autor już nadmieniał, że nie jest on samoistnym elementem uchwały budżetowej, a tylko pochodną planu wydatków budżetowych, a dokładniej jest odzwierciedleniem wydatków dotacyjnych ujętych w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej planu wydatków. Tym samym ma on służyć większej przejrzystości całego budżetu. W konsekwencji, nawet zakładając, że ustawodawca nie nałożyłby obowiązku sporządzania takiego dokumentu, nie oznaczałoby to, że dotacji (w tym celowych) nie zaplanowano w budżecie i nie można ich udzielać.

Mając więc na uwadze charakter załącznika dotacyjnego z pragmatycznego punktu widzenia organ wykonawczy powinien posiadać

prawo do aktualizacji tego dokumentu, w związku ze zmianami dokonanymi w strukturze udzielanych dotacji, oczywiście o ile ma on kompetencje do zmiany tej struktury. W analizowanych przypadkach w niniejszym artykule chodzi o kreowanie, bądź modyfikację wysokości dotacji celowych w oparciu o rezerwy budżetowe. Kierując się wykładnią literalną art. 257 i 258 u.f.p., upoważniających organy wykonawcze tylko do zmiany planu dochodów i wydatków, nastąpiłoby ograniczenie możliwości dysponowania rezerwami w tym zakresie, a takiego obostrzenia ustawodawca nie przewidział. Ustanowił je tylko w odniesieniu do wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy w przypadku rezerwy ogólnej (art. 259 ust. 3 u.f.p.) oraz celu przeznaczenia w przypadku rezerw celowych (art. 259 ust. 1 u.f.p.).

Natomiast nawet gdyby organ wykonawczy nie dokonał aktualizacji załącznika w związku z odpowiednimi zmianami w planie wydatków, aktualizacja powinna być dokonana przez radę/sejmik na najbliższej sesji.

## **7. Wnioski końcowe**

Podsumowując analizę poszczególnych przypadków w powyższym tekście w zakresie kompetencji organów wykonawczych do ustanawiania i udzielania dotacji celowych z budżetu j.s.t., można przedstawić następujące wnioski.

- 1) Organ wykonawczy posiada kompetencje do kreowania dotacji celowych lub zwiększania wysokości dotacji już zaplanowanych w budżecie j.s.t. w oparciu o środki rezerwy ogólnej. Kompetencje te mają swoje podstawy w zasadzie wyłączności dysponowania taką rezerwą. Jednocześnie organ wykonawczy ustanawiając lub zmieniając wysokość rezerw celowych musi uwzględniać ewentualne ograniczenia wynikające z innych regulacji, tj. ustaw lub/i uchwał dotacyjnych rady/sejmiku.

- 2) Organ wykonawczy posiada kompetencje do kreowania lub zwiększenia kwoty dotacji celowych już zaplanowanych w budżecie j.s.t. w oparciu o rezerwy celowe, przy czym musi uwzględniać ograniczenia wynikające:
  - a) po pierwsze z innych z regulacji, tj. ustaw lub/i stosownych uchwał dotacyjnych rady/sejmiku;
  - b) z przeznaczenia rezerw celowych, tj. nie będzie mógł tworzyć dotacji celowych sprzecznych z przeznaczeniem rezerwy lub zwiększać kwot dotacji, które nie odpowiadają przeznaczeniu rezerwy celowej.
- 3) Organ wykonawczy nie posiada kompetencji do takich przeniesień wydatków na podstawie art. 257 pkt 3 u.f.p., które by powodowały zmniejszenie wysokości lub likwidację dotacji celowych zaplanowanych w budżecie j.s.t. Działaniem takim bowiem dokonuje on istotnych modyfikacji w strukturze wydatków budżetu j.s.t., które zostały ustalone postanowieniami organu stanowiącego wyrażonymi w uchwale budżetowej. Następuje tu ingerencja organu wykonawczego w wyłączne prawo stanowienia (kształtowania) uchwały budżetowej przez organ stanowiący, a więc dochodzi do modyfikacji woli rady/sejmiku wyrażonej w tej uchwale bez jego zgody. Jeżeli rada/sejmik chciałaby upoważnić organ wykonawczy do aż tak daleko idących zmian, powinny to uczynić w samej uchwale budżetowej. Wyraźne podstawy do takiego upoważnienia wynikają z dyspozycji art. 258 ust. 1 pkt 1 u.f.p.
- 4) Ze względu na charakter załącznika dotacyjnego, o którym mowa w art. 214 pkt 1 i 215 u.f.p. organ wykonawczy może dokonać jego aktualizacji w związku ze zmianami dokonanymi w strukturze udzielanych dotacji, tj. w przypadku ich utworzenia lub zmiany wysokości w oparciu o rezerwy budżetowe. Przyjmując, że zmian załącznika dotacyjnego może dokonać tylko organ stanowiący, co wynikałoby z wykładni literalnej art. 214 pkt 1, 257 i 258 u.f.p., nastąpiłoby ograniczenie możliwości dysponowania rezerwami w tym zakresie, a takiego obostrzenia ustawodawca nie przewidział.