

meritum

**GOSPODARKA
FINANSOWA JEDNOSTEK
SAMORZĄDU
TERYTORIALNEGO**

redakcja Joanna M. Salachna

meritum

**GOSPODARKA
FINANSOWA JEDNOSTEK
SAMORZĄDU
TERYTORIALNEGO**

redakcja Joanna M. Salachna

komitet redakcyjny

Joanna M. Salachna

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska

Stan prawny na 1 sierpnia 2023 r.

Recenzentka:

Dr hab. Urszula Zawadzka-Pąk

Wydawca:

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:

Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne:

Violet Design

Projekt okładek serii:

Wojtek Kwiecień-Janikowski

Autorzy:

dr Dorota Adamek-Hyska – rozdział IX;

r.pr. dr Maciej Berek – rozdział XI;

dr Kamil Piotr Kowalewski – rozdział VI;

dr Ewa Lotko – rozdziały I, VII, X;

r.pr. dr Anna Ostrowska, prof. AŁ – rozdziały III, IV;

sędzia NSA prof. dr hab. Joanna M. Salachna – rozdziały I, II, VIII.1;

dr Marcin Tyniewicki – rozdziały II, V, VIII.2, X.



Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2023

ISBN 978-83-8358-043-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Strona		Numer
9	Wykaz skrótów	
13	Wstęp	
15	Rozdział I. Budżet	
16	1. Istota budżetu i zasady budżetowe.....	1
21	2. Konstrukcja budżetu.....	8
25	3. Procedura budżetowa	18
37	Rozdział II. Wieloletnia prognoza finansowa	
38	1. Istota WPF – definicja, charakter, zakres i forma prawna	43
45	2. Czasowy zakres WPF – krocący charakter prognozy	60
46	3. WPF a budżet roczny JST	65
49	4. Procedura opracowywania i uchwalania uchwały zawierającej WPF oraz jej zmiany w trakcie roku budżetowego	71
51	5. Charakter upoważnień w uchwale w sprawie WPF	75
55	Rozdział III. Subwencje	
57	1. Subwencja ogólna i dotacje celowe – zasady ogólne	81
64	2. Zasady dysponowania środkami subwencji ogólnej	100
68	3. Część oświatowa subwencji ogólnej.....	109
73	4. Część wyrównawcza subwencji ogólnej	131
77	5. Część równoważąca (regionalna) subwencji ogólnej.....	145
83	6. Pozostałe części subwencji ogólnej.....	163
86	7. Postępowanie w sprawie zwrotu nienależnej kwoty subwencji ogólnej.....	177
89	8. Zmiany w zakresie subwencji ogólnej w związku z COVID-19.....	185
93	Rozdział IV. Dotacje	
94	1. Dotacje jako źródło dochodów JST	192
107	2. Dotacje celowe na dofinansowanie zadań własnych	229
111	3. Dotacje jako wydatki jednostek samorządu terytorialnego	242

Strona		Numer
121	Rozdział V. Zaciąganie zobowiązań, deficyt i dług	
122	1. Kategorie salda w budżecie JST	266
128	2. Planowany deficyt budżetu JST i jego finansowanie	288
130	3. Zadłużenie w JST i jego ograniczenia	290
138	4. Zaciąganie zobowiązań przez JST	303
145	Rozdział VI. Zaskarżanie decyzji finansowych przed SKO i postępowanie w tym zakresie	
146	1. Kompetencje kolegiów oraz ich pozycja ustrojowa	316
149	2. Odwołanie jako środek zaskarżenia decyzji	326
169	Rozdział VII. Gospodarka komunalna	
170	1. Prowadzenie gospodarki komunalnej	374
175	2. Powierzenie zadań z zakresu gospodarki komunalnej	389
177	3. Formy prowadzenia gospodarki komunalnej a formy współdziałania w realizacji zadań z zakresu gospodarki komunalnej	393
182	4. Prowadzenie gospodarki w formie zakładu budżetowego lub spółki komunalnej	407
187	5. Rola i status prawny organów JST w prowadzeniu gospodarki komunalnej	416
191	Rozdział VIII. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny	
192	1. Kontrola zarządcza	420
207	2. Audyt wewnętrzny	438
219	Rozdział IX. Rachunkowość JST i samorządowych jednostek organizacyjnych	
221	1. Ogólna charakterystyka rachunkowości JST	471
227	2. Polityka rachunkowości JST	478
239	3. Rachunkowość budżetu JST	485
249	4. Rachunkowość samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych	497
312	5. Sprawozdanie finansowe JST oraz samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych	588
327	Rozdział X. Kontrola wykonania budżetu JST i nadzór RIO	
328	1. Kontrola wykonania budżetu JST – absolutorium	601
344	2. Nadzór RIO	627
357	Rozdział XI. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w JST	
359	1. System odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	663
377	2. Osoby odpowiadające za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	695
382	3. Czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych	711
389	4. Postępowanie w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych	731

Strona		Numer
398	5. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.....	766
401	6. Uprawnienia osoby, której przypisuje się naruszenie dyscypliny finansów publicznych.....	778
407	7. Rekomendowane praktyki minimalizujące ryzyko naruszenia dyscypliny finansów publicznych.....	805
409	Indeks rzeczowy	
415	O Autorach	

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne	
EKSL	Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu 15.10.1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 607 ze zm.)
k.k.	ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.)
k.p.a.	ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)
KN	ustawa z 26.01.1982 r. – Karta Nauczyciela (Dz.U. z 2023 r. poz. 984 ze zm.)
komunikat nr 3	komunikat nr 3 Ministra Finansów z 16.02.2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 2, poz. 11)
komunikat nr 6	komunikat nr 6 Ministra Finansów z 6.12.2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz.Urz. MF poz. 56)
komunikat nr 23 ws. standardów kontroli zarządczej	komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz.Urz. MF Nr 15, poz. 84)
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)
p.o.ś.	ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 ze zm.)
p.p.s.a.	ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.)
p.r.d.	ustawa z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1047 ze zm.)
p.z.p.	ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1605 ze zm.)
r.r.p.k.	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2020 r. poz. 342)
r.s.b.	rozporządzenie Ministra Finansów z 11.01.2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 144 ze zm.)
u.d.f.p.	ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.)
u.d.j.s.t.	ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm.)

u.d.l.	ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2023 r. poz. 991 ze zm.)
u.d.p.p.	ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2023 r. poz. 571)
u.f.p.	ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.)
u.f.p. z 2005 r.	ustawa z 30.06.2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.)
u.f.z.o.	ustawa z 27.10.2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1400)
u.g.k.	ustawa z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 679)
u.g.n.	ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2023 r. poz. 344 ze zm.)
u.o.a.n.	ustawa z 20.07.2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1461)
u.o.s.	ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 2142 ze zm.)
u.p.d.o.p.	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.)
u.p.l.	ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888)
u.p.o.l.	ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)
u.p.r.	ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333 ze zm.)
u.p.s.	ustawa z 12.03.2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 901 ze zm.)
u.p.t.z.	ustawa z 16.12.2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1343 ze zm.)
u.r.	ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
u.r.i.o.	ustawa z 7.10.1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1325)
u.r.l.	ustawa z 15.09.2000 r. o referendum lokalnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1317)
u.s.g.	ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.)
u.s.k.o.	ustawa z 12.10.1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2018 r. poz. 570)
u.s.o.	ustawa z 7.09.1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2022 r. poz. 2230 ze zm.)
u.s.p.	ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1526 ze zm.)
u.s.w.	ustawa z 5.06.1998 r. o samorządzie województwa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2094 ze zm.)
u.t.d.	ustawa z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 2201 ze zm.)
u.u.c.p.g.	ustawa z 13.09.1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2023 r. poz. 1469)
u.z.z.w.	ustawa z 7.06.2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. z 2023 r. poz. 537 ze zm.)
ustawa COVID-19	ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1327 ze zm.)
ustawa o pomocy Ukrainie	ustawa z 12.03.2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz.U. z 2023 r. poz. 103 ze zm.)
ustawa o budżecie na 2021 r.	ustawa z 19.11.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2021 (Dz.U. poz. 2400 ze zm.)
u.z.k.	ustawa z 26.04.2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 122)

Instytucje/podmioty	
BGK	Bank Gospodarstwa Krajowego
GKO	Główna Komisja Orzekająca w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych
Główny Rzecznik	Główny Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych w Sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych
GUS	Główny Urząd Statystyczny
INTOSAI	Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli
JST	jednostka/jednostki samorządu terytorialnego
KBW	Krajowe Biuro Wyborcze
KRRIO	Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych
MEiN	Minister Edukacji i Nauki (właściwy do spraw oświaty i wychowania)
MF	Minister Finansów (właściwy do spraw finansów publicznych)/Ministerstwo Finansów
NBP	Narodowy Bank Polski
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
RIO	regionalna izba obrachunkowa
RKO	regionalna komisja orzekająca
SKO	samorządowe kolegium odwoławcze
SN	Sąd Najwyższy
sp. z o.o.	spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
SPZOZ	samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej
WSA	wojewódzki sąd administracyjny
Czasopisma i publikatory	
BIP	Biuletyn Informacji Publicznej
Dz.U.	Dziennik Ustaw
FK	Finanse Komunalne
M.P.	Monitor Polski
NZS	Nowe Zeszyty Samorządowe
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
OwSS	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
Inne	
BHP	bezpieczeństwo i higiena pracy
CIT	podatek dochodowy od osób prawnych
DFP	dyscyplina finansów publicznych
OT	odbiór techniczny
PIT	podatek dochodowy od osób fizycznych
PPK	pracownicze plany kapitałowe
SFP	sektor finansów publicznych
SIO	system informacji oświatowej
WPF	wieloletnia prognoza finansowa
ZFŚS	zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

WSTĘP

Szanowni Czytelnicy,

niniejsza publikacja jest pierwszym opracowaniem z popularnej serii „Meritum”, którego przedmiotem jest gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego (JST).

Zgodnie z założeniem przyświecającym całej serii staraliśmy się przedstawiać wszystkie zagadnienia w sposób przystępny i zrozumiały, ilustrując je tam, gdzie było to uzasadnione, schematami czy tabelami. W treści znajdują Państwo także wiele przykładów praktycznych oraz wybranego orzecznictwa.

Tematyka poszczególnych zagadnień wpisuje się w zakres gospodarki finansowej JST. Jednakże różnie one zostały potraktowane, gdy chodzi o szczegółowość czy kompleksowość omówienia. W tych bowiem przypadkach, gdy określone kwestie omówione są już dobrze w literaturze w sposób monograficzny czy komentarzowy (jak np. w przypadku budżetu lub wieloletniej prognozy finansowej JST), postanowiliśmy się skupić z jednej strony na kwestiach zasadniczych, a z drugiej – na wywołujących problemy praktyczne. Stosunkowo więcej miejsca poświęciliśmy natomiast tematom, które nie są popularnym przedmiotem omówień, ale mają bardzo istotne znaczenie dla funkcjonowania gospodarki finansowej JST. Przykładem w tym zakresie jest przede wszystkim rozdział poświęcony subwencjom.

Niezależnie od powyższego naszym zamierzeniem było, aby Czytelnik w jednej publikacji otrzymał kompendium z zakresu gospodarki finansowej JST, które dotyczy różnych szczegółowych dziedzin – od tworzenia budżetu, poprzez newralgiczne (bo transferowane z budżetu państwa) środki uzyskiwane przez JST, aspekty prawne zarządzania finansami oraz kontrolę tych procesów, kończąc na systemie odpowiedzialności, który zawsze zabezpiecza prawidłowość gospodarowania środkami publicznymi.

Mamy nadzieję, że konwencja publikacji spotka się z Państwa przychylnością. Niemniej czekamy także na komentarze z uwagami, w tym na sugestie, o jakie zagadnienia należałoby rozszerzyć kolejne wydania.

Przedstawiana książka powstała nie tylko dzięki pracy poszczególnych autorów, ale także dzięki zaangażowaniu redakcyjnemu dr Klaudii Stelmaszczyk-Borszowskiej, którą będziemy pamiętać jako sprawnego organizatora, naukowca wyśmienicie wykorzystującego posiadane doświadczenie praktyczne oraz dobrą i życzliwą osobę.

J.M. Salachna

Budżet

Joanna M. Salachna, Ewa Lotko

SPIS TREŚCI

1. Istota budżetu i zasady budżetowe	1	3. Procedura budżetowa	18
A. Istota budżetu	1	A. Zasady ogólne, kompetencje organów ...	18
a. Budżet jako kategoria finansowa, zarządcza oraz prawna	1	B. Procedura uchwalania	23
b. Treść uchwały budżetowej (części tekstowej)	3	a. Przedłożenie projektu	23
c. Załączniki uchwały budżetowej	5	b. Podjęcie uchwały. Ustalenie zastępcze budżetu	25
B. Zasady budżetowe	7	c. Ogłoszenie uchwały oraz jej moc obowiązująca	27
2. Konstrukcja budżetu	8	C. Procedura wykonywania	29
A. Plan dochodów oraz plan wydatków	8	a. Zasady	29
a. Zasady podstawowe	8	b. Obowiązki i uprawnienia organu wykonawczego	30
b. Zasady szczegółowe	11	D. Zmiany budżetu i w budżecie – zasady i kompetencje	31
B. Wynik budżetu	13	a. Zasady ogólne	31
		b. Zmiany na mocy upoważnień ustawowych	36
		c. Zmiany na mocy upoważnienia przez radę/sejmik	39

1. Istota budżetu i zasady budżetowe

Podstawa prawna: art. 52 ust. 1, art. 211–212, 214, 222–223, 235–236, 242–243, 264 ust. 4 u.f.p.; art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. b i c u.s.g.; art. 12 pkt 8 lit. b i c u.s.p.; art. 18 pkt 19 lit. b i c u.s.w.

A. Istota budżetu

a. Budżet jako kategoria finansowa, zarządcza oraz prawna

- 1 **Budżet jest podstawową instytucją prawnofinansową systemu finansowego samorządu terytorialnego, związaną z gromadzeniem i wydatkowaniem środków publicznych przez JST w celu wykonywania ich zadań.**

Budżet JST można ujmować w różnych kategoriach, mianowicie jako:

- plan finansowy działania JST, który obejmuje zestawienie przyszłych dochodów i wydatków danej JST, w oznaczonym przedziale czasowym i w odpowiednim stopniu szczegółowości;
- zasób środków publicznych, które są rozdysponowane na realizację zadań JST;
- narzędzie zarządzania finansami JST oraz prowadzenia lokalnej lub regionalnej polityki finansowej;
- instytucję prawną, czyli akt normatywny JST w postaci uchwały będącej aktem prawa obowiązującym wewnątrz (adresatami tej uchwały są bowiem wyłącznie podmioty wchodzące w skład struktury organizacyjnej danej JST, w tym przede wszystkim organ wykonawczy, który odpowiada za realizację uchwały).

- 2 Podstawowe uregulowania 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 dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki, uchwalanym na rok budżetowy (który jest rokiem kalendarzowym) w formie uchwały budżetowej, będącej podstawą prowadzenia gospodarki finansowej w danym roku budżetowym. Budżet obejmuje zestawienie przewidywanych wielkości, ujętych w odpowiednim stopniu szczegółowości. W istocie, jest zespołem poszczególnych (konstruowanych oddzielnie) trzech planów, tj. dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów. Wynikające z nich wielkości (globalne) muszą pozostawać ze sobą w korelacji.**

W języku potocznym budżet bywa utożsamiany z uchwałą budżetową. Jednakże w sensie prawnym tak nie jest, a ustawodawca konsekwentnie rozróżnia te pojęcia. Podkreślić więc należy, że budżet jest planem finansowym (dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów), który stanowi obligatoryjną część uchwały budżetowej. Natomiast uchwała budżetowa jest aktem prawnym autoryzującym budżet i składa się z: tzw. części normatywnej (w postaci kolejnych przepisów), budżetu (stosownych planów) oraz załączników (niebędących budżetem).

b. Treść uchwały budżetowej (części tekstowej)

- 3 **Ogólne elementy treści uchwały budżetowej uregulowane zostały w art. 212 u.f.p. Treść aktu wskazuje na obligatoryjne (określa je ust. 1 art. 212 u.f.p.) i fakultatywne (określa je ust. 2 art. 212 u.f.p.) postanowienia (przepisy) ogólne uchwały, które zawierane są w jej części**

wstępnej (tekstowej). Poza zakresem regulacji w tym przypadku pozostał sam budżet, który jest nieodzowną i konstytutywną częścią aktu budżetowego.

Analiza treści art. 212 u.f.p. pozwala wyróżnić pewne grupy postanowień, które muszą bądź mogą zostać uwzględnione w uchwale budżetowej, mianowicie:

- 1) przepisy ogólne **określające podstawowe wielkości budżetowe**, tj. wielkości dochodów i wydatków oraz – jeżeli brak jest równowagi pomiędzy dochodami i wydatkami – wynikający z nich wynik („saldo”) budżetu (tj. deficyt/nadwyżkę), a także wysokość planowanych przychodów i rozchodów (art. 212 ust. 1 pkt 1–5 u.f.p.). Dodać należy, że kwoty zawarte w przepisach ogólnych oraz wynikające z budżetu muszą wykazywać zgodność;
- 2) przepisy ogólne w **zakresie zobowiązań dłużnych oraz zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji**; w odniesieniu do zobowiązań dłużnych chodzi tu o postanowienia ustanawiające limity (górną ograniczenia) zobowiązań dłużnych, które są planowane do zaciągnięcia w roku budżetowym (art. 212 ust. 1 pkt 6 i 6a u.f.p.), oraz o fakultatywnie ustanawiane upoważnienia dla organu wykonawczego do zaciągania takich zobowiązań (art. 212 ust. 2 pkt 1 i 1a u.f.p.) – wedle ustaw ustrojowych (odpowiednio: art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. b i c u.s.g., art. 12 pkt 8 lit. b i c u.s.p., art. 18 pkt 19 lit. b i c u.s.w.) zaciąganie zobowiązań dłużnych długoterminowych (w tym postanowienia o emisji obligacji komunalnych) stanowi wyłączną kompetencję organu stanowiącego; natomiast w zakresie zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji – o kwotę planowanych wydatków na ten cel wynikającą z zawartych umów (art. 212 ust. 1 pkt 7 u.f.p.);
- 3) postanowienia **dotyczące realizacji (wykonywania) budżetu bądź to wynikające z odrębnych ustaw – wówczas postanowienia takie są konieczne** (art. 212 ust. 1 pkt 8 u.f.p.) – zasady szczególne, które odnoszą się do celowego powiązania dochodów z określonych źródeł z wydatkami na finansowanie konkretnych zadań. Dlatego zachodzi obowiązek ustalenia w budżecie wydatków w wysokości co najmniej zaplanowanych dochodów ze źródeł, z których dochody te mają być przeznaczone na finansowanie zadań wskazanych w ustawach (jako przykład można wskazać ustawę o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, z której wynika obowiązek przeznaczenia opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w całości na pokrycie kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi); bądź też **fakultatywnie ustanowione upoważnienia do dokonywania w budżecie określonych zmian** (art. 212 ust. 2 pkt 2 u.f.p.);
- 4) uprawnienia jednostki pomocniczej (sołectw) do prowadzenia gospodarki finansowej w ramach budżetu (art. 212 ust. 1 pkt 9 u.f.p.);
- 5) inne postanowienia, ale tylko wówczas, jeśli ich obowiązek wynika z postanowień (uchwał) organu stanowiącego (art. 212 ust. 1 pkt 10 u.f.p.), np. upoważnienie dla zarządu do lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach niż bank prowadzący obsługę bankową budżetu danej JST lub w formie depozytu u Ministra Finansów (art. 264 ust. 3 u.f.p.).

Postanowienia zawierane w części tekstowej uchwały budżetowej pełnią określone funkcje. Mianowicie w zakresie wielkości budżetowych (pkt 1 powyższego wyczerpania) oraz ustalenia limitów kwotowych planowanych do zaciągnięcia zobowiązań dłużnych i zobowiązań z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji (pkt 2 wyczerpania) są to przede wszystkim postanowienia uogólniające i jednocześnie autoryzujące kwoty (w tym limity) wynikające z budżetu. Wielkości zawarte w tych postanowieniach w większości przypadków (tj. poza zobowiązaniami zaciąganimi na pokrycie przejściowego deficytu, tzn. bieżącego niedoboru finansowego) muszą być tożsame z kwotami globalnymi wynikającymi z planów wchodzących w skład budżetu. Natomiast pozostałe postanowienia mają już zróżnicowany charakter. Część z nich stanowi niejako wyekspozowanie pewnych kwot budżetowych (np. wydatki na obsługę systemu gospodarowania odpadami komunalnymi w związku z planowanymi źródłami ich zasilania/dochodów) lub też są to postanowienia związane z realizacją budżetu (w tym upoważnienia do określonych czynności).

Postanowienia wymienione w art. 212 u.f.p. nie są jednak jedynymi, które muszą znaleźć się w treści uchwały budżetowej. W świetle dyspozycji art. 222 u.f.p. konieczne jest określenie wysokości rezerwy ogólnej, której wysokość nie może być niższa niż 0,1% i nie wyższa niż 1% wydatków budżetu (szerzej na temat rezerw zob. poniżej lit. D).

c. Załączniki uchwały budżetowej

5

Do uchwały budżetowej należy również dołączyć stosowne dokumenty w formie załączników. Jak już wskazano wcześniej, podstawowym (konstytutywnym) elementem uchwały budżetowej jest budżet. Składają się na niego plany: dochodów, wydatków oraz przychodów i rozchodów. Jakkolwiek nie wynika to wprost z regulacji ustawy o finansach publicznych, plany te stanowią załączniki do uchwały budżetowej.

Ponadto zgodnie z art. 214 u.f.p. załączniki uchwały budżetowej obejmują:

- 1) zestawienie planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu JST. Zestawienie to powinno zawierać ogólny podział na dotacje dla jednostek SFP i dotacje dla jednostek spoza SFP, z określeniem ich kwot i wyodrębnieniem dla obu grup jednostek dotacji przedmiotowych, podmiotowych i celowych związanych z realizacją zadań JST;
- 2) plan dochodów rachunku jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową określoną w ustawie z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2023 r. poz. 900) oraz wydatków nimi finansowanych, o czym stanowi art. 223 u.f.p. O utworzeniu wydzielonego rachunku decyduje organ stanowiący JST, który w podjętej w tej sprawie uchwale określa m.in. sposób i tryb sporządzania planu finansowego tych dochodów i wydatków nimi finansowanych;
- 3) plany przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych. Załącznik powinien określać odrębne dla każdego zakładu dane dotyczące planu jego przychodów, w tym dotacji udzielonych z budżetu JST i kosztów działalności w roku budżetowym.

Podkreślić należy, że nie wszystkie ze wskazanych załączników będą dołączane do uchwały budżetowej danej JST. Jakkolwiek trudno sobie wyobrazić, aby w praktyce dana JST nie udzielała żadnych dotacji, to jednak w przypadku rachunków dochodów własnych jednostek oświatowych oraz samorządowych zakładów budżetowych sytuacja przedstawia się inaczej. Po pierwsze, nie wszystkie JST mają jednostki oświatowe, a nawet jeśli takie funkcjonują, to organ stanowiący może nie podjąć decyzji o wyodrębnieniu przez nie pewnych kategorii dochodów. Po drugie, zakłady budżetowe będą funkcjonowały tylko w niektórych JST, przede wszystkim w gminach. Z powyższego zatem wynika, że konieczność sporządzania i zamieszczania wymienionych w art. 214 u.f.p. załączników jest względnie obligatoryjna, gdyż związana jest z realiami prowadzenia gospodarki finansowej przez daną JST.

6

Przechodząc do podstawowych kategorii budżetu, przepis art. 52 ust. 1 u.f.p. stanowi, że **ujęte w budżecie JST dochody oraz przychody stanowią prognozy ich wielkości, natomiast wydatki oraz łączne rozchody stanowią nieprzekraczalny limit**. Wynika stąd, że plan dochodów zamieszczony w budżecie nie ma charakteru dyrektywnego, stanowi bowiem jedynie ich szacunkową prognozę. Obowiązkiem więc organu wykonawczego JST (odpowiedzialnego za wykonanie budżetu) jest podejmowanie takich działań, aby zaplanowane kwoty dochodów zostały zrealizowane. Charakter dyrektywny ma natomiast plan wydatków, co oznacza, że planowane wydatki stanowią nieprzekraczalny limit. Nie oznacza to jednak, że w trakcie roku budżetowego określone limity nie mogą ulec zmianie. Mogą, ale na podstawie szczegółowych przepisów ustawy o finansach publicznych regulujących kwestie związane z wykonywaniem budżetu. Ponadto określenie limitu wydatków na realizację poszczególnych zadań JST oznacza zarówno upoważnienie dla wykonawców budżetu do dokonywania tych wydatków, jak i zakaz przekraczania ustalonej ich wysokości oraz jednocześnie nakaz ich wykorzystania zgodnie z planowanym przeznaczeniem.

B. Zasady budżetowe

7

Budżet JST jako publiczny plan finansowy jest opracowywany, uchwalany i wykonywany w sposób przewidziany prawem i przy respektowaniu określonych wymogów odnoszących się do jego właściwości oraz pożądaných cech określonych zasadami budżetowymi, przez które rozumie się postulaty nauki mające na celu racjonalną konstrukcję i funkcjonowanie budżetu.

Biorąc pod uwagę konstrukcję budżetu JST, wskazać należy na następujące, przykładowe, zasady budżetowe:

- **zasada roczności budżetu** – budżet JST jest planem rocznym, tzn. że uchwała budżetowa uchwalana jest na okres roku budżetowego, przez który rozumie się rok kalendarzowy. Zgodnie z zasadą uprzedniości uchwała budżetowa powinna być podjęta przed rozpoczęciem roku budżetowego. Postanowienia w niej zawarte mogą odnosić się wyłącznie do roku budżetowego, na który została ona uchwalona. W szczególnie uzasadnionych przypadkach uchwalenie budżetu jest możliwe już po rozpoczęciu roku budżetowego, jednak nie później niż do 31 stycznia roku budżetowego. Wypełnienie tego obowiązku wiąże się z koniecznością stosunkowo wczesnego rozpoczęcia prac nad przygotowaniem projektu uchwały budżetowej i przekazania go w wyznaczonym terminie odpowiednio do RIO celem wydania opinii w sprawie projektu uchwały budżetowej oraz organu stanowiącego celem zapoznania się zarówno z projektem, jak i opinią organu nadzoru. Roczność budżetu powoduje określone konsekwencje, np. wskazać można na: brak uprawnień do uwzględnienia w budżecie oraz uchwalę budżetowej postanowień o charakterze finansowym odnoszących się do następnych okresów (np. zadań, których realizacja rozpocznie się w kolejnym roku budżetowym); zakaz dokonywania zmian w budżecie roku, który upłynął; faktyczny brak możliwości zastosowania po upływie roku procedury nadzorczej przez RIO w stosunku do uchwał zmieniających uchwałę budżetową, które zostały podjęte jeszcze w roku budżetowym;
- **zasada jedności formalnej budżetu** – wymaga całościowego ujęcia gospodarki budżetowej danej JST w jednym planie o określonej formie prawnej – w uchwale budżetowej. Realizacja zasady jedności formalnej oznacza, że wszystkie dochody i wydatki danej JST są uchwalane w formie uchwały budżetowej, stanowiącej podstawę gospodarki finansowej danej JST w danym roku budżetowym;
- **zasada powszechności budżetu (zupełności, budżetowania brutto)** – postuluje, by jednostki sektora finansów publicznych wchodziły do budżetu całością swoich dochodów i wydatków. Zasada ta jest realizowana przez gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe, których plany finansowe są w całości włączane do budżetu danej JST;
- **zasada jedności materialnej budżetu (niefunduszowania)** – stanowi, by zgromadzone w budżecie dochody jako skumulowana, nieodróżnicowana pula środków służyły finansowaniu całości wydatków na podstawie jednakowych procedur postępowania, wiąże się zatem z zakazem łączenia konkretnych dochodów z określonymi wydatkami. **Łączenie dochodów z wydatkami może następować poprzez ustawowe zezwolenie na przeznaczanie określonych wydatków na wskazany cel. Przykładami przedmiotowego łączenia (tj. wyjątkami od zasady niefunduszowania) są:** łączenie dochodów z tytułu opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi z wydatkami na pokrycie kosztów systemu gospodarowania odpadami komunalnymi określonych ustawą o utrzymaniu czystości i porządku w gminach; łączenie dochodów z wydatkami związanymi z realizacją zadań określonych ustawą – Prawo ochrony środowiska; łączenie dochodów z tytułu wydawania zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych z wydatkami na realizację zadań określonych w miejskim programie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych oraz w miejskim programie przeciwdziałania narkomanii. Co istotne, wszystkie wyjątki od zasady jedności materialnej określone ustawowo powinny znaleźć odzwierciedlenie w treści budżetu;
- **zasada równowagi budżetowej** – w klasycznym ujęciu stanowi postulat pełnego pokrycia zaplanowanych w budżecie wydatków osiągniętymi w roku budżetowym dochodami (nie planuje się więc ani deficytu, ani nadwyżki budżetowej). Obowiązujące obecnie przepisy nie wymagają przestrzegania zasady w klasycznym jej ujęciu, a określają sposób postępowania w razie braku równowagi budżetowej. Przede wszystkim w przypadku planowania deficytu budżetowego powstaje obowiązek wskazania źródeł jego sfinansowania lub przeznaczenia nadwyżki budżetowej, jeżeli jest planowana. Mając na uwadze instrumenty służące prowadzeniu racjonalnej gospodarki finansowej, JST zobowiązane są do zrównoważenia sekcji bieżącej budżetu (ma ona zastosowanie na etapie uchwalania oraz wykonywania uchwały budżetowej, jak też na koniec roku budżetowego, tj. w odniesieniu do danych wykonanych – art. 242 u.f.p.) oraz do uchwalenia budżetu, w którym zachowana będzie relacja, o której stanowi art. 243 ust. 1 u.f.p., której istotą jest zachowanie indywidualnego wskaźnika spłaty zobowiązań na określonym poziomie;

- **zasada szczegółowości budżetu (specjalizacji)** – zakłada, że budżet powinien być sporządzony z dostateczną szczegółowością po stronie dochodów i wydatków. Dochody powinny być szacowane według źródeł ich powstawania, a wydatki według celów ich przeznaczenia. Praktyczną realizację zasady szczegółowości wyznacza klasyfikacja budżetowa określona rozporządzeniem Ministra Finansów z 2.03.2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.). Zasada szczegółowości w budżetach JST zależy również od ustaleń organu stanowiącego JST w sprawie szczegółowości budżetu oraz minimalnych wymogów ustawowych. Zgodnie z nimi w planie dochodów budżetu JST wyszczególnia się, w układzie działów klasyfikacji budżetowej, planowane kwoty dochodów bieżących i majątkowych według ich źródeł, w tym w szczególności z tytułu dotacji i środków na finansowanie wydatków na realizację zadań finansowanych z udziałem środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (art. 235 ust. 1 u.f.p.). W planie wydatków budżetu JST wyszczególnia się, w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej, planowane kwoty wydatków bieżących i majątkowych (art. 236 u.f.p.).

Orzecznictwo:

- wyrok NSA z 24.11.2010 r., II GSK 952/09, LEX nr 746355 („Budżet gminy jest swego rodzaju planem jej dochodów i wydatków i z tego planu nie wynikają żadne konkretne uprawnienia lub obowiązki dla osób trzecich, w tym dla mieszkańców.”);
- wyrok NSA z 26.09.2012 r., I OSK 1345/12, LEX nr 1623805 („Jednolity reżim prawny obejmuje uprawnienia i obowiązki w ramach sektora finansów publicznych, wspólne dla sektora publicznego są także zasady ogólne, w szczególności zasada legalności gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, niefunduszowania, prognostycznego charakteru dochodów i dyrektywnego charakteru wydatków, zasady gospodarowania środkami publicznymi (gromadzenie dochodów i przychodów oraz dokonywanie wydatków i rozchodów) oraz zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.”);
- wyrok NSA z 5.03.2019 r., II OSK 3569/18, LEX nr 2715628 („[...] działalność finansowa jednostki samorządu terytorialnego opiera się na budżecie, który jest swego rodzaju planem finansowym przyszłych dochodów i wydatków w oznaczonym przedziale czasowym obejmującym okres roku budżetowego, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym (tzw. zasada roczności budżetu).”);
- wyrok NSA z 29.06.2022 r., I GSK 2649/18, LEX nr 3406910 („Zaprezentowany [...] pogląd nie stoi też w sprzeczności z pozostałymi przepisami u.f.p., a w szczególności z art. 211 ust. 3 u.f.p., z których wywiedziona jest zasada roczności budżetu, i art. 263 ust. 1 u.f.p. Według tej zasady niezrealizowane do końca roku kwoty wydatków (j.s.t.) wygasają z upływem roku budżetowego. Co oznacza, że po upływie roku budżetowego nie można dokonywać wydatków zaplanowanych w uchwale budżetowej lub planie finansowym na ten rok.”);
- wyrok WSA w Gliwicach z 27.06.2011 r., III SA/GI 559/11, LEX nr 994586 („Zakończenie roku budżetowego winno być traktowane jako okoliczność wyłączająca wdrożenie procedury z art. 12 ustawy z 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych.”);
- uchwała Kolegium RIO we Wrocławiu z 15.09.2010 r., 73/2010, LEX nr 1725639 („Jeżeli woła organu stanowiącego nie jest zwiększenie szczegółowości budżetu w stosunku do określonej w ustawie, to wtedy w uchwale proceduralnej wystarczy wskazać, że dochody i wydatki w projekcie budżetu będą ujmowane w szczegółowości określonej w ustawie o finansach publicznych. Nie jest natomiast dopuszczalne modyfikowanie tej szczegółowości.”);
- uchwała Kolegium RIO w Zielonej Górze z 20.12.2017 r., 285/2017, LEX nr 2508713 („Postanowienie o zaciągnięciu zobowiązania zwrotnego w roku, w którym budżet tego roku nie został jeszcze uchwalony, narusza zasadę «uprzedniości budżetu». Zaciągnięcie przez gminę pożyczki powinno być poprzedzone odpowiednimi postanowieniami uchwały budżetowej gminy, polegającymi na zaplanowaniu wydatków finansowanych przedmiotową pożyczką, przychodów budżetu z tego tytułu oraz limitu zobowiązań.”);
- uchwała Kolegium RIO w Poznaniu z 9.06.2020 r., 13/603/2020, LEX nr 3017939 („Zgodnie z art. 211 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [...] budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki. Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest uchwalany w formie uchwały budżetowej na rok budżetowy (vide ust. 2, art. 211 ustawy). Wynikająca z powyższych uregulowań zasada roczności budżetu oznacza, że z końcem roku budżetowego (kalendarzowego) budżet wygasa. Zmian w budżecie można więc dokonywać tylko w trakcie tego roku, którego budżet dotyczy.”);
- uchwała Kolegium RIO w Białymstoku z 12.01.2022 r., 1/10/2022, niepubl. („[...] jednej strony rolę załącznika zawierającego wykaz dotacji jest uszczegółowienie wydatków o tym charakterze, które są udzielane z budżetu gminy, z drugiej – musi on być spójny (zgodny) z planem wydatków.”);
- uchwała Kolegium RIO w Białymstoku z 12.01.2022 r., 1/14/2022, niepubl. („Brak określenia przez organ stanowiący w uchwale budżetowej limitu innych zobowiązań zaliczanych do tytułu dłużnego, o którym mowa w art. 72 ust. 1 pkt 2 ustawy, przy jednoczesnym wprowadzeniu upoważnienia dla organu wykonawczego o treści wskazanej powyżej, w istotny sposób narusza dyspozycję zawartą w art. 212 ust. 1 pkt 6a w zw. z art. 91 ust. 1 ustawy o finansach

- publicznych. Z przepisów tych wynika, że jednostka samorządu terytorialnego może zaciągać zobowiązania dłużne do wysokości limitów, które powinny być określone w uchwale budżetowej.”);
- uchwała Kolegium RIO w Białymstoku z 8.02.2023 r., 3/40/2023, niepubl. („[...] brak zgodności załącznika dotacyjnego z wielkościami ujętymi w planie wydatków budżetu prowadzi do naruszenia art. 214 pkt 1 oraz art. 215 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych. W myśl przepisu art. 214 pkt 1 ustawy w załączniku do uchwały budżetowej zamieszcza się zestawienie planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast stosownie do regulacji określonej w art. 215 zestawienie to sporządza się w podziale na dotacje dla jednostek sektora finansów publicznych i dotacje dla jednostek spoza sektora finansów publicznych z wyodrębnieniem dotacji przedmiotowych, podmiotowych i celowych związanych z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego. Z przepisów tych wynika zatem, iż w przypadku zaplanowania w budżecie jednostki samorządu terytorialnego 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 jednostki samorządu terytorialnego.”).

2. Konstrukcja budżetu

Podstawa prawna: art. 167 ust. 2 Konstytucji RP; art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3, art. 212, 217 i 235–237 u.f.p.

A. Plan dochodów oraz plan wydatków

a. Zasady podstawowe

Budżet jest rocznym planem, w którym zestawia się przede wszystkim dochody i wydatki. Planując wysokość poszczególnych dochodów, należy uwzględnić wszystkie źródła dochodów, zarówno tzw. dochody obligatoryjne (stałe, czyli takie, które powinny wystąpić w JST danego szczebla), jak i dochody o charakterze fakultatywnym (dodatkowe, o ile okoliczności, takie jak np. zawarte porozumienie z inną JST czy też organem administracji rządowej dotyczące realizacji zadania przez daną JST, wskazują na ich uzyskanie). Natomiast kategorie przychodów i rozchodów będą ujmowane w budżecie wówczas, gdy JST posiada zobowiązania dłużne z poprzednich okresów (zaciągnięte kredyty, pożyczki, wyemitowane obligacje komunalne) lub deficyt budżetowy.

8

Zgodnie z dyspozycją art. 235 u.f.p. w planie dochodów budżetowych JST konieczne jest wyszczególnienie, w układzie działów klasyfikacji budżetowej, planowanych kwot dochodów bieżących i dochodów majątkowych według ich źródeł, w tym w szczególności z tytułu dotacji i środków na finansowanie wydatków na realizację zadań finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p. (tj. środków pochodzących z budżetu UE, z pomocy państw członkowskich EFTA, innych niż wymienione, jeżeli pochodzą z źródeł zagranicznych i nie podlegają zwrotowi). Powyższe oznacza, że dla dochodów budżetowych JST wymaganą minimalną szczegółowością ujęcia są źródła pochodzenia środków i działy klasyfikacji budżetowej (wszystkie dochody klasyfikowane są zgodnie z obowiązującymi działami klasyfikacji budżetowej). Planowane kwoty dochodów ujęte w ramach działów muszą być wyodrębnione na dochody bieżące oraz majątkowe (w każdym z działów klasyfikacji budżetowej musi nastąpić wydzielenie tych dwóch kategorii w kwocie ogólnej planowanych dochodów). Następnie w ramach każdej z kategorii powinno nastąpić wyszczególnienie wskazanych źródeł dochodów w postaci paragrafów klasyfikacji budżetowej.

9

Dokonana w art. 235 u.f.p. klasyfikacja opiera się na ustaleniu zamkniętego katalogu dochodów majątkowych, pozostałe zaś rodzaje dochodów należy zaliczać do kategorii dochodów bieżących.

Tabela 1. Klasyfikacja dochodów budżetowych JST

Kryterium źródeł dochodów (art. 167 ust. 2 Konstytucji RP oraz ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego)	Kryterium charakteru dochodów (art. 235 u.f.p.)	Kryterium realizowanych zadań (art. 237 u.f.p.)
Dochody własne: 1) podatki samorządowe 2) opłaty 3) udziały w państwowych podatkach dochodowych (PIT i CIT) 4) pozostałe: – dochody pobrane przez samorządowe jednostki budżetowe – nadwyżka środków obrotowych od samorządowych zakładów budżetowych – dochody majątkowe – spadki, zapisy, darowizny – kary i grzywny – odsetki z różnych tytułów – 5% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa z tytułu realizacji zadań zleconych z zakresu administracji rządowej oraz innych zleconych ustawą – inne (odrębne ustawy) Subwencja ogólna: 1) część wyrównawcza 2) część równoważąca (regionalna dla województw) 3) oświatowa Dotacje celowe z budżetu państwa: 1) na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej oraz inne na podstawie ustaw 2) na zadania realizowane na podstawie porozumień z organami administracji rządowej 3) na finansowanie lub dofinansowanie zadań własnych 4) na zadania realizowane z udziałem środków pochodzących z budżetu UE Dotacje celowe z budżetów innych JST: 1) na zadania powierzone przez inną JST na podstawie porozumień (umów) JST 2) z tytułu pomocy finansowej na podstawie porozumień (umów)	Dochody bieżące: 1) podatki samorządowe 2) opłaty 3) udziały w państwowych podatkach dochodowych 4) subwencja ogólna z budżetu państwa 5) dotacje celowe z budżetu państwa: – na realizację zadań własnych bieżących – na zadania bieżące zlecone z zakresu administracji rządowej oraz inne na podstawie ustaw – na zadania bieżące na podstawie porozumień z organami administracji rządowej – na zadania bieżące z udziałem środków pochodzących z budżetu UE 6) dotacje celowe z budżetów innych JST: – na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między JST, w tym z tytułu pomocy finansowej 7) inne Dochody majątkowe: 1) dotacje i środki przeznaczone na inwestycje i zakupy inwestycyjne: – z budżetu państwa na finansowanie zadań własnych, z zakresu administracji rządowej i innych zleconych ustawami – z budżetu JST z tytułu zadania przejętego oraz z tytułu pomocy finansowej – z tytułu realizacji zadań z udziałem środków pochodzących z budżetu UE 2) ze sprzedaży majątku 3) z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności	1) zadania własne JST 2) zadania zlecone z zakresu administracji rządowej i inne na podstawie ustaw 3) na podstawie umów i porozumień: – na mocy porozumień z organami administracji rządowej – na mocy umów i porozumień z innymi jednostkami samorządu terytorialnego (powierzenie zadania i pomoc finansowa i rzeczowa)

Źródło: opracowanie własne

10

Zgodnie z dyspozycją art. 236 ust. 1 u.f.p. w planie wydatków budżetowych JST wyszczególnia się, w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej, planowane kwoty wydatków bieżących i wydatków majątkowych. Dodatkowo zachodzi konieczność wyszczególnienia w ramach wydatków bieżących oraz wydatków majątkowych wskazanych przez ustawodawcę rodzajów wydatków z uwzględnieniem ust. 3 i 4 powołanej regulacji. W planie wydatków podstawowym podziałem wydatków są działy, a w ich ramach rozdziały klasyfikacji budżetowej. Planowane kwoty wydatków ujęte w ramach działów i rozdziałów muszą być wyodrębnione na wydatki bieżące i wydatki majątkowe. W ramach każdej z kategorii (tj. oddzielnie w ramach wydatków bieżących i oddzielnie w ramach wydatków majątkowych) musi nastąpić wskazanie limitu dla określonych ustawowo rodzajów wydatków, zawartych w art. 236 ust. 3 i 4 u.f.p. Następnie, w ramach już dokonanego podziału, powinno nastąpić wyszczególnienie wskazanych w ustawie źródeł w postaci paragrafów klasyfikacji budżetowej.

Dokonana w powyższym artykule klasyfikacja opiera się na ustaleniu zamkniętego katalogu wydatków majątkowych, pozostałe zaś rodzaje wydatków należy zaliczać do kategorii wydatków bieżących. Przy czym w przypadku wydatków bieżących ustawodawca dodatkowo wskazał na konkretne kategorie wydatków bieżących, które muszą zostać obligatoryjnie wyodrębnione w planie wydatków budżetowych JST. Prezentuje to poniższa tabela.

Tabela 2. Klasyfikacja wydatków budżetowych JST

Kryterium realizowanych zadań (art. 216 u.f.p.)	Kryterium charakteru wydatków (art. 236 u.f.p.)
1) zadania własne JST 2) zadania z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami JST 3) zadania przyjęte przez JST do realizacji w drodze umowy lub porozumienia 4) zadania realizowane wspólnie z innymi JST 5) pomoc rzeczowa lub finansowa dla innych JST, określona odrębną uchwałą przez organ stanowiący JST 6) programy finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p.	Wydatki bieżące: 1) wydatki jednostek budżetowych (wynagrodzenia i składki, realizacja zadań statusowych) 2) dotacje na zadania bieżące 3) świadczenia na rzecz osób fizycznych (transfery) 4) wydatki na programy z udziałem środków pochodzących z budżetu UE 5) wypłaty z tytułów poręczeń i gwarancji udzielonych przez JST 6) obsługa długu JST Wydatki majątkowe: 1) inwestycje i zakupy inwestycyjne, w tym z udziałem środków pochodzących z budżetu UE (w tym dotacje celowe) 2) zakup i objęcie udziałów i akcji 3) wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego

Źródło: opracowanie własne

b. Zasady szczegółowe

Konstruując plan dochodów i wydatków zgodnie z art. 235 i 236 u.f.p., dodatkowo należy uwzględnić odpowiednio dochody i wydatki finansowane z tych dochodów, związane ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu jednostki, które wynikają z odrębnych ustaw (tj. szczególne zasady wykonywania budżetu – zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 8 u.f.p.). Usytuowanie wskazanych unormowań w dyspozycji art. 212 u.f.p. prowadzi do wniosku, że określenie tych zasad i wskazanie ogólnych kwot dochodów i wydatków powinno nastąpić w części normatywnej uchwały. Powyższe przykładowo odnosi się do szczególnych zasad wykonywania budżetu dotyczących finansowania kosztów systemu gospodarowania odpadami komunalnymi zgodnie z ustawą o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.

Stosownie do art. 237 ust. 2 u.f.p. w konstrukcji planu dochodów i wydatków budżetu JST wyszczególnia się dochody i wydatki związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zleconych JST odrębnymi ustawami, zadań wykonywanych na mocy porozumień z organami administracji rządowej, jak również zadań realizowanych w drodze umów lub porozumień między JST. W odniesieniu do wskazanych obowiązków zaznaczyć należy, że nie ma bezwzględnej konieczności, z uwagi na brzmienie art. 212 u.f.p., ujmowania wskazanych wielkości w części normatywnej uchwały budżetowej.

B. Wynik budżetu

Istotnym elementem mającym wpływ na konstrukcję budżetu JST jest ustalenie wyniku finansowego. Zgodnie z art. 217 ust. 1 u.f.p. różnica między dochodami i wydatkami JST stanowi odpowiednio nadwyżkę budżetu JST albo deficyt budżetu JST.

- 14** Istota nadwyżki budżetowej sprowadza się do stanu, w którym w danym roku budżetowym różnica pomiędzy dochodami a wydatkami budżetowymi jest dodatnia (tj. dochody przewyższają wydatki). W przypadku planowanej nadwyżki JST zobowiązana jest zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 3 u.f.p. do wskazania w treści normatywnej uchwały, na jakie rozchody nadwyżka zostanie przeznaczona (w szczególności powinna zostać przeznaczona na sfinansowane istniejącego zadłużenia jednostki). W sytuacji gdy pomimo braku zaplanowania nadwyżki faktycznie ona wystąpiła (czyli po zakończeniu roku budżetowego), należy ją rozdysonować w następnych latach. Co istotne, wystąpienie nadwyżki budżetowej w gospodarce budżetowej danej JST bynajmniej nie musi świadczyć o jej dobrej kondycji finansowej. W praktyce polskich samorządów coraz częstsza jest sytuacja, w której wykazana nadwyżka budżetowa jest konsekwencją np. obniżenia planowanych limitów wydatków w celu wygospodarowania środków na spłatę istniejących zobowiązań (np. długoterminowych kredytów) lub niepełnej realizacji zadań publicznych.
- 15** Istota deficytu budżetowego polega na sytuacji, w której JST planuje, że w roku budżetowym łączna kwota dochodów nie będzie w stanie pokryć łącznej kwoty wydatków budżetu. W takiej sytuacji JST zobowiązana jest bezwzględnie zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 3 u.f.p. do wskazania w treści normatywnej uchwały źródeł jego pokrycia. Stosownie do art. 217 ust. 2 u.f.p. źródłami tymi są przychody pochodzące z:
- 1) sprzedaży papierów wartościowych wyemitowanych przez JST,
 - 2) kredytów,
 - 3) pożyczek,
 - 4) prywatyzacji majątku JST,
 - 5) nadwyżki budżetu JST z lat ubiegłych, pomniejszonej o środki określone w pkt 8,
 - 6) wolnych środków jako nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego innych niż określone w pkt 5 i 8, w tym wynikających z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych,
 - 7) spłaty udzielonych pożyczek w latach ubiegłych lub środków z lokat dokonanych w latach ubiegłych,
 - 8) niewykorzystanych środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu, wynikających z rozliczenia dochodów i wydatków nimi finansowanych związanych ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu określonymi w odrębnych ustawach oraz wynikających z rozliczenia środków określonych w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.p. i dotacji na realizację programu, projektu lub zadania finansowanego z udziałem tych środków.
- 16** Katalog źródeł sfinansowania deficytu jest katalogiem zamkniętym, co oznacza, że JST nie może przeznaczyć na ten cel np. środków finansowych pochodzących z dochodów budżetowych. Źródłami finansowania deficytu są wyłącznie przychody, wśród których można wyróżnić wpływy o charakterze zwrotnym (np. przychody z pożyczek, kredytów, wpływy z emisji papierów wartościowych, które przejściowo zasilą budżet, gdyż w przyszłości będą musiały być zwrócone), jak też bezzwrotnym (np. przychody z prywatyzacji, nadwyżka z lat ubiegłych, wolne środki czy niewykorzystane środki pieniężne na rachunku bieżącym budżetu wynikające z rozliczenia dochodów o celowym przeznaczeniu określonych w odrębnych ustawach, np. opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi).
- Posiadane przez JST przychody wskazane jako źródło finansowania deficytu muszą odzwierciedlać faktyczną sytuację finansową jednostki. Oznacza to, że jednostka musi realnie dysponować środkami służącymi pokryciu deficytu w takiej wysokości, w jakiej określiła je w uchwale budżetowej (szerzej na ten temat zob. rozdz. V opracowania).
- 17** Z obowiązkiem określenia wyniku budżetu wiążą się wymogi dotyczące ujęcia w budżecie JST łącznych kwot planowanych przychodów i rozchodów budżetu JST (art. 212 ust. 1 pkt 4 i 5 u.f.p.). Z uwagi na obowiązek wskazania źródeł sfinansowania deficytu budżetowego (jeżeli oczywiście jest planowany) zasadne jest określenie poszczególnych tytułów przychodów oraz odpowiadających im wielkości kwotowych. Z kolei ogólna kwota rozchodów w budżecie jest określona przez przypadające w danym roku do spłaty raty zobowiązań dłużnych zaciągniętych w poprzednich latach, wykup papierów wartościowych oraz ewentualnie planowane z budżetu JST pożyczki.

Orzecznictwo:

- uchwała Kolegium RIO w Łodzi z 21.03.2018 r., 11/40/2018, LEX nr 2502917 („[...] gmina, planując dochód z tytułu darowizny, powinna posiadać oświadczenie woli darczyńcy złożone w formie aktu notarialnego. W przeciwnym razie dochód zaplanowany jest z naruszeniem art. 211, art. 212 ust. 1, art. 216 ust. 1 u.f.p.”);
- uchwała Kolegium RIO w Białymstoku z 12.01.2022 r., 1/17/2022, niepubl. („Aktualizacja łącznej kwoty przychodów (co również ma zastosowanie do kwoty rozchodów) powinna być każdorazowo dokonywana w uchwale zmieniającej uchwałę budżetową w trakcie roku budżetowego, o ile uchwałą tą dokonuje się zmian w tym zakresie.”);
- uchwała Kolegium RIO w Bydgoszczy z 26.01.2022 r., III/18/2022, LEX nr 3302882 („W wyniku podjęcia przez Radę Gminy badanej uchwały w sprawie wprowadzenia zmian w budżecie gminy [...] na 2021 rok: zwiększono plan dochodów budżetowych o kwotę 16 565,00 zł, plan wydatków budżetowych został zmniejszony o kwotę 1 783 435,00 zł, ponadto nie dokonano zmian w planie przychodów i rozchodów. W konsekwencji dokonanych zmian naruszono jedną z głównych zasad finansów publicznych, tj. zasadę równowagi budżetowej, wynikającą z przepisu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [...], zgodnie z którym budżet jednostki samorządu terytorialnego jest rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki. Zasada równowagi budżetowej oznacza, że dochody plus przychody muszą być równe planowanym wydatkom i rozchodom budżetu, co nie występuje w wyniku dokonanych zmian budżetu. Kwota dochodów i przychodów po dokonanych zmianach wynosi 54 041 430,56 zł, kwota wydatków i przychodów wynosi natomiast 52 241 430,56 zł – w konsekwencji budżet nie jest zbilansowany o kwotę 1 800 000,00 zł.”);
- uchwała Kolegium RIO w Poznaniu z 12.10.2022 r., 30/1367/2022, LEX nr 3419376 („[...] jedną z podstawowych zasad określonych w przepisach ustawy o finansach publicznych, dotyczących uchwalania budżetu jednostek samorządu terytorialnego jest zasada jedności i spójności budżetu. Wyraża się ona m.in. tym, że postanowienia zawarte w treści budżetu muszą być zgodne z treścią załączników, jak i postanowienia zawarte w załącznikach muszą być wewnętrznie spójne.”);
- uchwała Kolegium RIO w Białymstoku z 29.12.2022 r., 22/317/2022, niepubl. („W załączniku Nr 2 «Wydatki» nadzorowanej uchwały nie wyodrębniono kwot w ujęciu rodzajowym, tj. związanych z realizacją zadań własnych gminy oraz związanych z realizacją zadań zleconych. Stanowi to naruszenie art. 237 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, zgodnie z którym w planie dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego wyodrębnia się dochody i wydatki związane z realizacją: 1) zadań z zakresu administracji rządowej i innych zleconych jednostce samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami; 2) zadań wykonywanych na mocy porozumień z organami administracji rządowej; 3) zadań realizowanych w drodze umów lub porozumień między jednostkami samorządu terytorialnego.”).

3. Procedura budżetowa

Podstawa prawna: art. 14, 18 ust. 2 pkt 4, art. 61 ust. 1 i 2 u.s.g.; art. 12 pkt 5, art. 13 ust. 1, art. 61 u.s.p.; art. 18 pkt 6, art. 19 ust. 1, art. 72 u.s.w.; art. 11 ust. 2, art. 12 ust. 3 u.r.i.o.; art. 33–34, 212–214, 217 ust. 1, art. 222, art. 233–240b, 242–244, 247, 249, 257 i 260 u.f.p.; art. 13 pkt 7 u.o.a.n.

A. Zasady ogólne, kompetencje organów

Procedurę budżetową tworzą konstrukcje prawne oraz wynikające z nich zasady związane z tworzeniem aktu budżetowego, a następnie jego wykonywaniem i kontrolą. Biorąc pod uwagę przedmiot i cel postępowania, w ramach procedury budżetowej wyodrębnia się następujące kolejno po sobie etapy. Etap pierwszy obejmuje prawnie określone czynności mające na celu podjęcie uchwały budżetowej. Etap drugi odnosi się do czynności związanych z wykonywaniem uchwalonego budżetu (zostanie omówiony w lit. C i D), i etap trzeci, przedmiotem którego jest kontrola wykonania budżetu dokonywana przez organ stanowiący JST (kontrola wykonania budżetu JST została omówiona w rozdz. X opracowania).

Głównymi uczestnikami procedury budżetowej są organ stanowiący (rada gminy/rada powiatu/sejmik województwa) i organ wykonawczy JST (wójt (burmistrz, prezydent miasta)/zarząd powiatu/zarząd województwa). Na poszczególnych etapach procedury budżetowej każdemu z organów przepisy ustawy o finansach publicznych przyznają określone kompetencje.

18

19

- 20** **Wyłączna inicjatywa w sprawie sporządzenia projektów uchwał: budżetowej, o prowizorium budżetowym** (prowizorium budżetowe jest tymczasowym budżetem (planem finansowym na okres krótszy niż rok budżetowy); JST mogą projektować, a następnie uchwalać prowizorium tylko wówczas, gdy prowizorium jest projektowane i uchwalane na szczeblu państwa), **o zmianie uchwały budżetowej przysługuje organowi wykonawczemu JST**, o czym stanowi art. 233 u.f.p. Dyspozycja ta oznacza:
- generalny zakaz ingerencji (bieżącej) w przygotowanie projektu uchwały budżetowej;
 - bezwzględny zakaz cedowania kompetencji w przedmiocie inicjatywy przedłożenia projektu uchwały budżetowej na organ stanowiący bądź też na inne podmioty;
 - zakaz rozpatrywania projektu uchwały budżetowej wniesionego przez inny podmiot niż organ wykonawczy JST;
 - brak możliwości procedowania przez organ stanowiący JST nad uchwałami: budżetową, o prowizorium budżetowym, o zmianie uchwały budżetowej w przypadku braku przedłożenia ich projektów przez organ wykonawczy.
- 21** O ile zasadą bezwzględna jest wyłączność inicjatywy uchwałodawczej zarządu w zakresie sporządzenia projektu uchwały budżetowej JST, o tyle nie oznacza to, że organ stanowiący pozbawiony jest możliwości określania ogólnych zasad, które winny być respektowane w toku opracowywania projektu, jak też jego późniejszego uchwalania. **Na mocy art. 234 u.f.p. prace nad projektem uchwały budżetowej odbywają się na podstawie uchwały rady/sejmiku w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej** (tzw. uchwała proceduralna). Minimalny zakres spraw, które powinny być uregulowane uchwałą proceduralną, wymienia art. 234 u.f.p., tj.:
- wymagana szczegółowość projektu budżetu JST – szczegółowość ta nie może być mniejsza niż określona w art. 235–237 u.f.p., może być natomiast większa, o czym stanowią przepisy art. 235 ust. 4 i art. 236 ust. 5 u.f.p. Ujęcie planowanych dochodów i wydatków opiera się na zastosowaniu klasyfikacji budżetowej i wyszczególnieniu rodzajów dochodów i wydatków budżetowych;
 - terminy prac w ramach opracowania projektu – do zapewnienia prawidłowego przebiegu prac konieczne jest określenie również podmiotów biorących udział w pracach nad projektem uchwały budżetowej i zakresu czynności tych podmiotów, które w wyznaczonych terminach mają być wykonane;
 - wymogi dotyczące uzasadnienia i materiały informacyjne, do których przedłożenia zobowiązuje się zarząd – uchwała powinna określać rodzaje dokumentów, które umożliwią ocenę sporządzonego projektu budżetu pod kątem realności ujętych w nim wielkości, możliwości sfinansowania planowanego deficytu budżetowego i prawidłowości planowanej kwoty długu jednostki, a jednocześnie uzasadnią przyjęte założenia.
- Stąd ważne jest z jednej strony, aby rada (sejmik) JST w powyższej uchwale zawarła kompleksowe określenie procedowania budżetowego, tzn. oprócz ewentualnego ustalenia czynności (m.in. ich harmonogramu) dotyczących wstępnego przygotowania projektu także regulacje związane z trybem uchwalania budżetu (bądź jego zmian), w tym tryb prac organu stanowiącego oraz ewentualnie komisji rady (sejmiku). Z drugiej zaś strony uchwały takie nie mogą obejmować postanowień wykraczających poza ustalenia proceduralne oraz ingerujących w wyłączne kompetencje organu wykonawczego. Sprzeczne zatem z obowiązującymi przepisami jest zawieranie w nich np. wskazówek czy wytycznych dotyczących zawartości merytorycznej projektu czy określenia podmiotów odpowiedzialnych (np. skarbnika) za ostateczne przygotowanie projektu uchwały budżetowej.
- 22** **Na mocy art. 238 u.f.p. organ wykonawczy został zobowiązany w terminie do 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy do sporządzenia i przedłożenia projektu uchwały budżetowej radzie gminy/radzie powiatu/sejmikowi województwa oraz właściwej RIO celem zaopiniowania.** Projekt uchwały budżetowej ustanawiany jest przez organ wykonawczy JST w drodze zarządzenia wójta (burmistrza, prezydenta miasta) lub uchwały zarządu powiatu/województwa. Dodać należy, że termin do przedłożenia projektu uchwały ma charakter instrukcyjny, nie jest więc zabezpieczony sankcją. Wraz z projektem uchwały budżetowej organ wykonawczy JST zobowiązany jest przedłożyć organowi stanowiącemu JST oraz RIO uzasadnienie do projektu uchwały budżetowej oraz inne materiały określone przez radę gminy/radę powiatu/sejmik województwa w uchwale proceduralnej. Należy nadmienić,

że zwyczajowo w części tabelarycznej projektu – obok planowanych kwot poszczególnych dochodów i wydatków budżetowych – podawane są często dane dotyczące przewidywanego ich wykonania za rok bieżący (tzn. rok poprzedzający rok, na który budżet jest projektowany). Tego rodzaju zestawienie umożliwia w pewnym sensie ocenę realności planowanych wielkości. Obowiązujące przepisy nie regulują wprost wymagań, jakie spełniać ma sporządzany projekt uchwały budżetowej JST. Zważywszy jednak, że w ustawie o finansach publicznych określone zostały elementy samej uchwały budżetowej (przede wszystkim w art. 212 u.f.p., a także w innych, np. w art. 214, 235–237 u.f.p.), przyjąć należy, że projekt uchwały budżetowej powinien te elementy zawierać.

B. Procedura uchwalania

a. Przedłożenie projektu

Przedłożenie projektu uchwały budżetowej radzie/sejmikowi jest momentem rozpoczynającym proces prac nad przyszłym budżetem przez organ stanowiący. Tok prac organu stanowiącego nie wynika z przepisów ustawowych, określa je najczęściej uchwała w sprawie procedury uchwalania budżetu i jego zmian lub statut JST. Jak wskazuje praktyka, po przekazaniu projektu radzie/sejmikowi kierowany on jest do odpowiednich komisji organu stanowiącego. Komisje opiniują otrzymany projekt oraz formułują wnioski, do których powinien odnieść się organ wykonawczy. Przekazanie projektu uchwały budżetowej (wraz ze stosownymi załącznikami w postaci uzasadnienia i materiałów informacyjnych) organowi stanowiącemu świadczy o tym, że skończył się etap opracowywania projektu. Jednak w świetle wyłączności organu wykonawczego w zakresie inicjowania prac nad budżetem i jego zmianami wskazać należy, że możliwe jest dokonanie korekty przedłożonego aktu (tj. dokonanie autopoprawki przez organ wykonawczy).

23

Równoległe przesłanie projektu uchwały budżetowej do RIO wraz ze stosownymi załącznikami związane jest z koniecznością jego zaopiniowania przy uwzględnieniu kryterium legalności. Proces wydawania przez RIO opinii wykazuje cechy kontroli wstępnej, gdyż głównym jej celem jest zapobieżenie uchwaleniu budżetu przez organ stanowiący w postaci sprzecznej z obowiązującymi normami. Podjęta bowiem w wyniku prac nad projektem budżetu uchwała budżetowa trafia do RIO w celu zbadania jej legalności. W sytuacji gdy w wydanej wcześniej opinii (dotyczącej projektu uchwały budżetowej) wskazano na istotne nieprawidłowości, których nie usunięto podczas procedowania w JST nad budżetem, prawdopodobne jest, że w stosunku do uchwały budżetowej zostanie wszczęte postępowanie w sprawie uznania jej za nieważną w całości lub części. Przy opiniowaniu projektu uchwały budżetowej brane są pod uwagę przede wszystkim realność planowanych środków publicznych, w szczególności planowane wielkości dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów budżetu, oraz elementy konstrukcji aktu budżetowego zawarte w przepisach ustawy o finansach publicznych (m.in. art. 212–214, 217 ust. 1, art. 222 czy 242). Stąd projekty uchwał budżetowych sprawdzane są przede wszystkim pod kątem:

24

- ujmowania wszystkich realnych (w sensie ich wystąpienia) źródeł dochodów i koniecznych do ponoszenia wydatków;
- występowania równowagi w sekcji bieżącej budżetu (wymóg z art. 242 u.f.p.);
- wielkości planowanego deficytu i prawidłowości ustalenia jego kwoty;
- prawidłowości limitów zobowiązań na finansowanie przejściowego lub planowanego deficytu oraz na finansowanie wydatków ujętych w WPF i ich powiązania ze stosownymi ogólnymi postanowieniami projektu uchwały, a także planami (m.in. załącznikiem do WPF dotyczącym wieloletnich przedsięwzięć);
- wszelkiego rodzaju upoważnień związanych z wykonywaniem przyszłego budżetu;
- innych postanowień projektu w kontekście sformułowanego w art. 213 u.f.p. zakazu zamieszczania w uchwale budżetowej przepisów niezwiązanych z wykonywaniem budżetu.

Dodać należy, że o ile opinie RIO nie mają charakteru wiążącego (również opinia negatywna), o tyle organ wykonawczy jest zobowiązany do przedstawienia otrzymanej opinii RIO na temat tego projektu radzie/sejmikowi przed uchwaleniem budżetu.

b. Podjęcie uchwały. Ustalenie zastępcze budżetu

25 Uchwalenie uchwały budżetowej należy do wyłącznej właściwości organu stanowiącego JST (art. 18 ust. 2 pkt 4 u.s.g., art. 12 pkt 5 u.s.p., art. 18 pkt 6 u.s.w.), który podejmuje ją na tzw. sesji budżetowej zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy ustawowego składu rady/sejmiku w głosowaniu jawnym (art. 14 u.s.g., art. 13 ust. 1 u.s.p., art. 19 ust. 1 u.s.w.). **Uchwała budżetowa powinna zostać uchwalona zgodnie z zasadą uprzedniości budżetu, tj. przed rozpoczęciem roku budżetowego.** Jednakże zasada uprzedniości nie ma charakteru bezwzględного, ustawodawca dopuszcza bowiem w szczególnie uzasadnionych przypadkach podjęcie uchwały budżetowej w terminie do 31 stycznia roku budżetowego (art. 239 u.f.p.). **W sytuacji niepodjęcia uchwały budżetowej przed rozpoczęciem roku budżetowego podstawą prowadzenia gospodarki finansowej staje się projekt uchwały budżetowej w wersji, która została przedstawiona organowi stanowiącemu oraz RIO do zaopiniowania (art. 240 ust. 1 u.f.p.).**

26 W przypadku nieuchwalenia przez radę/sejmik uchwały budżetowej w ustawowym terminie (tj. do końca stycznia roku budżetowego) RIO dokonuje ustalenia zastępczego budżetu. **Zastępcze ustalenie budżetu JST przez kolegium RIO jest najdalej idącym środkiem nadzoru – w sposób bezpośredni ingeruje w gospodarkę finansową JST i określa sposób jej prowadzenia. Podjęte ustalenie zastępcze jest rozstrzygnięciem nadzorczym, którego legalność podlega kontroli sądów administracyjnych.**

Stosownie do obowiązujących przepisów prawa zastępcze ustalenie budżetu ma miejsce w następujących sytuacjach:

- 1) stwierdzenia w postępowaniu nadzorczym nieważności uchwały budżetowej w całości lub części – wówczas budżet JST lub jego część dotknięta nieważnością ustala kolegium RIO (art. 12 ust. 3 u.r.i.o.);
- 2) nieuchwalenia budżetu JST w ustawowym terminie, tj. do końca stycznia roku budżetowego – wówczas RIO w terminie do końca lutego ustala budżet JST w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych (art. 11 ust. 2 u.r.i.o. i art. 240 ust. 3 u.f.p.);
- 3) braku opracowania i uchwalenia programu postępowania naprawczego lub negatywnej opinii RIO o programie postępowania naprawczego w sytuacji niemożności uchwalenia WPF lub budżetu JST zgodnie z zasadami określonymi w art. 242–244 u.f.p. oraz zagrożenia realizacji zadań przez JST (art. 240a u.f.p.). Zaistniała sytuacja powiązana jest z możliwością uprzedniego uruchomienia przez JST postępowania naprawczego i uchwalenia budżetu we własnym zakresie. Dlatego też w sytuacji niespełnienia przez JST zasad wynikających z art. 242–244 u.f.p. i jednoczesnego zagrożenia realizacji zadań publicznych JST podstawowym obowiązkiem RIO jest wezwanie JST do opracowania i uchwalenia programu naprawczego, w terminie 45 dni od dnia otrzymania wezwania;
- 4) braku możliwości uchwalenia WPF lub budżetu JST zgodnie z zasadami określonymi w art. 242–244 u.f.p. (art. 240b u.f.p.) – wówczas RIO ustala budżet bez zachowania relacji wynikających z art. 242–244 u.f.p. Takie ustalenie budżetu jest możliwe, ponieważ nie występuje zagrożenie realizacji zadań publicznych. Skorzystanie z tej procedury nie wywołuje obowiązku opracowania programu postępowania naprawczego. Nie będą miały także zastosowania ograniczenia analogiczne do tych, które wynikają z art. 240a ust. 5 i 6 u.f.p. Dodać należy, że zmiana budżetu JST ustalonego przez RIO nie może powodować zwiększenia stopnia niezachowania relacji wynikających z tego budżetu.

c. Ogłoszenie uchwały oraz jej moc obowiązująca

Podjęta uchwała budżetowa musi zostać ogłoszona. Konieczność ogłoszenia uchwały budżetowej JST jest konsekwencją jednej z podstawowych zasad gospodarki finansowej, mianowicie zasady jawności finansów publicznych, w tym jawności budżetu (art. 61 ust. 1 i 2 u.s.g., art. 61 u.s.p., art. 72 u.s.w. w zw. z art. 33–34 u.f.p.). Ogłaszanie (podawanie do publicznej wiadomości) uchwały może następować w różny sposób, np. poprzez zamieszczenie na stronie internetowej, wywieszenie na tablicy ogłoszeń itp. Tryb ogłaszania uchwał budżetowych JST oprócz ustaw ustrojowych reguluje ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych. Miejszem publikacji uchwał budżetowych jest wojewódzki dziennik urzędowy, o czym stanowi art. 13 pkt 7 u.o.a.n.

27

Uchwała budżetowa obowiązuje zawsze z mocą 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. Wskazane sytuacje determinują sposób zapisu wejścia w życie uchwały budżetowej. W sytuacji gdy uchwała podjęta została przed końcem roku poprzedzającego rok budżetowy, czyli do 31 grudnia (np. 2022 r.), wówczas powinien się w niej znaleźć zapis, zgodnie z którym uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia roku budżetowego (1.01.2023 r.). Jeżeli natomiast uchwała budżetowa została uchwalona po rozpoczęciu roku budżetowego (np. 22.01.2023 r.), stosownym jej postanowieniem określa się, że wchodzi ona w życie z dniem podjęcia (według przykładu – 22.01.2023 r.), z mocą obowiązującą od 1 stycznia roku budżetowego (1.01.2023 r.).

28

C. Procedura wykonywania

a. Zasady

Proces wykonywania budżetu obejmuje całokształt czynności faktycznych i prawnych, których przedmiotem jest realizacja zadań i postanowień ujętych w budżecie. Proces ten trwa od 1 stycznia do 31 grudnia roku budżetowego. Wykonawcą budżetu jest zarząd JST (art. 247 u.f.p.).

29

Podstawowe zasady obowiązujące w toku wykonywania budżetu zostały zawarte w przepisach art. 247–271 u.f.p. Zgodnie z powołanymi regulacjami:

- 1) zarząd JST wykonuje jej budżet, sprawując ogólny nadzór nad realizacją zaplanowanych w uchwale budżetowej dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów;
- 2) ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu JST następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów;
- 3) pełna realizacja zadań następuje w terminach określonych w przepisach i w harmonogramie realizacji budżetu, jeżeli dana JST taki harmonogram ustaliła;
- 4) dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień i zgodnie z planowanym przeznaczeniem, w sposób celowy, oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów;
- 5) zlecanie zadań powinno następować na zasadzie wyboru najkorzystniejszej oferty (z uwzględnieniem przepisów o zamówieniach publicznych, a w odniesieniu do organizacji pozarządowych – z uwzględnieniem ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie);
- 6) wydatki nieprzewidziane, których obowiązkowe płatności wynikają z tytułów wykonawczych, wyroków sądowych lub ugód, mogą być dokonywane bez względu na poziom środków finansowych zaplanowanych na ten cel;
- 7) wykonywanie budżetu JST odbywa się za pośrednictwem rachunków bankowych, utworzonych przez bank wybrany na zasadach określonych przepisami ustawy – Prawo zamówień publicznych;

- 8) niezrealizowane kwoty wydatków budżetu JST wygasają z upływem roku budżetowego. Wyjątkiem są wydatki niewygasające, za które mogą zostać uznane tylko takie, które związane są z realizacją umów w sprawie zamówienia publicznego bądź które zawarte zostaną w wyniku zakończonego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, w którym dokonano wyboru wykonawcy. Decyzja o uznaniu wydatku za niewygasający należy do organu stanowiącego JST, który ustala w drodze uchwały wykaz takich wydatków i określa ostateczny termin wykonania każdego z nich, z tym że termin ten nie może być dłuższy niż do 30 czerwca roku następnego.

b. Obowiązki i uprawnienia organu wykonawczego

30

Na zarządzie JST jako wykonawcy budżetu ciążyą liczne obowiązki i uprawnienia z tym związane. Do zadań zarządu JST należą m.in.:

- opracowanie planu wykonawczego budżetu, przekazanie podległym jednostkom organizacyjnym informacji o ostatecznych kwotach ich dochodów i wydatków oraz wysokości dotacji i wpłat do budżetu (art. 249 ust. 1 pkt 1 u.f.p.), jednostki te mają bowiem za zadanie dostosować swoje projekty planów finansowych do uchwały budżetowej (art. 249 ust. 2 u.f.p.);
- opracowanie planu finansowego zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST ustawami (art. 249 ust. 1 pkt 2 u.f.p.);
- ewentualnie opracowanie harmonogramu realizacji budżetu i poinformowanie o nim podległych i nadzorowanych jednostek (art. 249 ust. 6 u.f.p.);
- zmiana planu dochodów, planu wydatków oraz planu dochodów i wydatków budżetu JST zgodnie z postanowieniami art. 257 u.f.p.;
- możliwość zmiany przeznaczenia rezerwy celowej, po uprzednim uzyskaniu pozytywnej opinii komisji właściwej ds. budżetu;
- możliwość blokowania planowanych wydatków budżetowych w przypadkach określonych w art. 260 ust. 1 u.f.p.;
- obowiązki sprawozdawcze – najistotniejszym z nich jest przedłożenie organowi stanowiącemu JST oraz RIO sprawozdania z wykonania budżetu w terminie do 31 marca roku następnego po roku budżetowym (art. 267–270 u.f.p.), czynność ta bowiem inicjuje proces absolutoryjny (instytucja absolutorium została omówiona w rozdz. X pkt 1 opracowania).

Orzecnictwo:

- wyrok NSA z 16.11.2011 r., II GSK 1137/10, LEX nr 1151547 („Należy odróżnić podjęcie uchwały (jej uchwalenie) od jej podpisania przez przewodniczącego rady gminy. Czynność podpisania uchwały następuje zawsze po uchwaleniu uchwały. Zatem uchwalenie zawsze poprzedza podpisanie uchwały. Przyjęte projekty stają się uchwałami po przeprowadzeniu głosowania oraz ogłoszeniu wyników, o ile oczywiście w trakcie głosowania «za» opowiedziała się odpowiednia ilość członków organu stanowiącego. Na fakt uchwalenia budżetu nie ma wpływu okoliczność podpisania (niepodpisania) uchwały przez przewodniczącego rady gminy.”);
- wyrok NSA z 27.03.2014 r., II GSK 163/13, LEX nr 1488064 („[...] podczas gdy wyłączna inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały o zmianie uchwały budżetowej oraz wyłączne prawo wykonania inicjatywy uchwałodawczej w tym przedmiocie, tj. w sprawie uchwalenia oraz zmiany uchwały budżetowej, należy do organu wykonawczego jednostki stanowiącej samorządu terytorialnego, to prawo do podejmowania uchwał w sprawie budżetu, tj. jego uchwalania oraz jego zmiany, należy do wyłącznej kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.”);
- wyrok WSA w Opolu z 31.01.2006 r., I SA/Op 268/05, OwSS 2006/3, poz. 82 („Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie może przystąpić do prac zmierzających do zmiany uchwały budżetowej bez inicjatywy organu wykonawczego tej jednostki, przejawiającej się w przygotowaniu projektu zmiany takiej uchwały i skierowaniu takiego projektu pod obrady organu stanowiącego. Z drugiej strony nie oznacza to jednak, że organ stanowiący w takiej sytuacji może tylko przyjąć proponowany projekt w całości bądź też projekt ten w całości odrzucić.”);
- wyrok WSA w Olsztynie z 25.10.2012 r., I SA/OI 520/12, LEX nr 1235434 („Na zmiany powodujące zwiększenie deficytu musi być wyraźna zgoda organu wykonawczego, np. poprzez przedkładanie poprawek. W pozostałych sytuacjach, które nie skutkują powstaniem deficytu, zgoda może być dorozumiana poprzez brak złożenia sprzeciwu przez organ wykonawczy co do proponowanych zmian.”);

- wyrok WSA w Olsztynie z 28.08.2014 r., I SA/OI 553/14, LEX nr 1503593 („Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego jest ograniczony w kształtowaniu treści uchwały budżetowej – w tym także dotyczącej zmiany budżetu w trakcie roku budżetowego – tylko w takim zakresie, jaki wyraźnie z niego wynika.”);
- uchwała Kolegium RIO w Krakowie z 6.11.2013 r., KI-412/249/13, LEX nr 1728862 („Do rangi zasad obowiązujących w toku wykonywania budżetu podniesiono zasadę efektywności wykorzystania środków publicznych. Efektywny oznacza tyle, co skuteczny, wydajny, dający pozytywne wyniki. Dokonywania wydatków po terminie, a więc w taki sposób, który powoduje zapłatę odsetek na kwotę (...) zł, nie sposób żadną miarą uznać za dokonanie wydatków z pozytywnym wynikiem. Dokonanie wydatków po terminie doprowadziło bowiem do znacznego uszczuplenia środków publicznych.”);
- uchwała Kolegium RIO w Olsztynie z 21.09.2020 r., 0102-325/20, LEX nr 3093563 („Uchwała podejmowana przez organ stanowiący na podstawie art. 234 u.f.p. jest aktem normatywnym o charakterze wewnętrznym, jako że zakres jej regulacji dotyczy podmiotów organizacyjnie podległych organowi, który wydaje dany akt.”);
- uchwała Kolegium RIO w Poznaniu z 11.01.2023 r., 2/12/2023, LEX nr 3457230 („[...] zamieszczenie w wykazie wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego 2022 wydatków na konkretne zadanie majątkowe bez określenia planu tych wydatków, jak również określenie planu wydatków niewygasających na zadanie nieplanowane w uchwale budżetowej na 2022 r. i nieujęte w wykazie wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego 2022, w istotny sposób narusza dyspozycje przywołanych powyżej przepisów art. 263 ust. 2 i 5 ustawy o finansach publicznych.”).

D. Zmiany budżetu i w budżecie – zasady i kompetencje

Podstawa prawna: art. 222, 233 pkt 3, art. 251–252, 254 pkt 3, art. 257–260 u.f.p.; art. 26 ust. 4 u.z.k.; art. 111 ustawy o pomocy Ukrainie.

a. Zasady ogólne

W toku wykonywania budżetu JST nierzadko dochodzi do zmian uchwalonego pierwotnie planu budżetowego. Zmiany wynikają przede wszystkim z konieczności dostosowania zaplanowanych wielkości budżetowych do rzeczywistych zjawisk zachodzących w trakcie roku budżetowego oraz do zmieniających się warunków związanych z prowadzeniem gospodarki finansowej przez JST. Możliwość dokonywania zmian świadczy o elastyczności aktu planowania budżetowego. Dokonywane korekty pozwalają na efektywniejsze wykorzystanie zasobów finansowych JST, bieżące reagowanie na zachodzące procesy, w tym także na weryfikację wstępnie przyjętych planów w kontekście aktualnych potrzeb i możliwości finansowych JST.

Zmiany mogą mieć dwojaką postać: mogą to być zmiany budżetu lub zmiany w budżecie. Zmiany budżetu w trakcie roku budżetowego mogą być dokonywane wyłącznie z inicjatywy zarządu JST, o czym stanowi art. 233 pkt 3 u.f.p. Rodzaj zmiany zasadniczo determinuje podmiot uprawniony do jej dokonania.

Zmiany budżetu dotyczą zmian wysokości dochodów i wydatków pierwotnie uchwalonych przez organ stanowiący JST w uchwale budżetowej oraz powiązanych z tymi wielkościami zmian wyniku budżetu, jego przychodów i rozchodów, jak też kwoty długu. Zmiany budżetu co do zasady należą do kompetencji organu stanowiącego JST, co wynika z wyłącznej właściwości tego organu do uchwalenia uchwały budżetowej. Zmiany budżetu dokonywane są uchwałą rady/sejmiku podczas sesji. Ustawa przewiduje też szczególne sytuacje, kiedy zmian budżetu dokonuje zarząd, działając na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego. Wówczas zmiany dokonywane są zarządzeniem wójta (burmistrza, prezydenta miasta)/uchwałą zarządu powiatu/zarządu województwa.

Z kolei zmiany w budżecie polegają na korekcie wcześniej ustalonych limitów na poszczególne rodzaje wydatków. W tym przypadku globalna kwota uchwalonych pierwotnie dochodów i wydatków budżetowych nie ulega zmianie (a w związku z tym nie ulegają zmianie inne wielkości budżetu). Przez zmiany w budżecie koryguje się wcześniej ustalone limity na poszczególne rodzaje wydatków. Zmiany te

znajdują wyraz w takich instytucjach jak: przenoszenie wydatków budżetowych, zwiększenie wydatków na poszczególne zadania w granicach ustalonych w budżecie rezerw oraz blokowanie wydatków budżetowych.

- 35** Uprawnienia zarządu JST do dokonywania zmian w budżecie muszą wynikać z przepisów ustawy o finansach publicznych oraz stosownych upoważnień organu stanowiącego, stanowią bowiem wyjątek od zasady, zgodnie z którą do zmian uchwalonego aktu uprawniony jest organ, który dany akt ustanowił.

b. Zmiany na mocy upoważnień ustawowych

- 36** Zmiany dokonywane przez organ wykonawczy JST na mocy upoważnienia ustawowego reguluje art. 257 u.f.p. Zmiany te dotyczą jedynie pewnych elementów budżetu (wyłącznie planu dochodów i wydatków) i polegają na korekcie planu:

- 1) dochodów i wydatków związanej ze zmianą kwot lub uzyskaniem dotacji przekazywanych z budżetu państwa, z budżetów innych JST oraz innych jednostek SFP – korygując plan dochodów, organ wykonawczy powinien to uczynić w odpowiedniej podziale klasyfikacji budżetowej, tj. w stosownym paragrafie (w zależności od rodzaju dotacji są to paragrafy od 2010 do 2330), natomiast dokonując zmiany w planie wydatków, musi uwzględnić wskazany przez dotującego cel (przeznaczenie) środków, co także znajduje odzwierciedlenie w odpowiednich podziałkach klasyfikacji;
- 2) dochodów JST wynikającej ze zmian kwot subwencji w wyniku podziału rezerw subwencji ogólnej – organ wykonawczy po otrzymaniu informacji o przyznaniu określonej kwoty winien wprowadzić ją do planu dochodów budżetowych, nie ma jednak możliwości zwiększenia limitu wydatków o taką samą kwotę;
- 3) wydatków JST w ramach działu w zakresie wydatków bieżących, z wyjątkiem zmian planu wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej – organ wykonawczy ma możliwość dokonywania przesunięć kwot pomiędzy poszczególnymi rodzajami limitów wydatków bieżących;
- 4) dochodów i wydatków JST związanej ze zwrotem dotacji otrzymanych z budżetu państwa lub innych JST – do zwrotu dotacji może dojść np. w sytuacji wykorzystania jej niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrania w nadmiernej wysokości (regulacje dotyczące zwrotu dotacji określają przepisy art. 251 i 252 u.f.p.).

Zakres kompetencji organu wykonawczego w zakresie zmian w budżecie przyczynia się do usprawnienia prowadzenia bieżącej gospodarki finansowej JST. Jest to szczególnie istotne w kontekście realizacji zasady wykonywania budżetu, zgodnie z którą wydatki dokonywane są w granicach ustalonych w planie finansowym kwot, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień (art. 254 pkt 3 u.f.p.). Przedmiotem upoważnienia są okoliczności powodujące jedynie korektę zaplanowanych wydatków (przesunięcie limitów) w ramach planu (globalna kwota wydatków w dziale nie zmienia się), aby następnie możliwe było dokonanie wydatku.

- 37** Zmiany dokonywane przez organ wykonawczy JST na mocy upoważnień ustawowych związane są także z rozdysonowaniem w trakcie roku budżetowego określonych w uchwale budżetowej rezerw. Zgodnie z regulacją zawartą w art. 222 u.f.p. w budżecie JST tworzy się rezerwę ogólną (jest ona obligatoryjna) oraz rezerwy celowe (są one fakultatywne), chyba że obowiązek utworzenia rezerwy celowej wynika z odrębnych przepisów. Rezerwa ogólna służy zabezpieczeniu środków finansowych na wypadek okoliczności poniesienia wydatków, które w budżecie nie zostały zaplanowane lub zostały zaplanowane w kwocie niewystarczającej do pełnej realizacji zadań. O wysokości rezerwy ogólnej decyduje JST, z tym że nie może być niższa niż 0,1% i nie wyższa niż 1% wydatków budżetu. Z kolei rezerwy celowe zabezpieczają środki finansowe na wypadek konieczności poniesienia wydatków, których ogólne przeznaczenie na etapie uchwalenia budżetu jest znane, jednak szczegółowy podział wydatków będzie mógł być dokonany w trakcie roku budżetowego. Oznacza to, że są to zapasowe wydatkowe limity kwotowe, które

w trakcie wykonywania budżetu podlegają przekształceniu na limity skonkretyzowanych rodzajów wydatków. Ich rozdysponowanie polega na zmniejszeniu limitu zaplanowanej rezerwy (dział 758 – Różne rozliczenia, rozdział 75818 – Rezerwy ogólne i celowe) o określoną kwotę i na jednoczesnym zwiększeniu o tę kwotę limitów na określone rodzaje wydatków. Rezerwy celowe mogą być tworzone na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie może być dokonany w okresie opracowywania budżetu, oraz na wydatki związane z realizacją programów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz bezzwrotnej pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA. Ponadto rezerwą celową, której obowiązek utworzenia wynika z odrębnej ustawy, jest rezerwa na zarządzanie kryzysowe. Zgodnie z art. 26 ust. 4 u.z.k. nie może być ona niższa niż 0,5% wydatków budżetu.

Stosownie do art. 259 ust. 1 u.f.p. rezerwy celowe mogą być przeznaczone wyłącznie na cel, na jaki zostały utworzone, oraz wykorzystane zgodnie z klasyfikacją budżetową wydatków. Decyzja o przeznaczeniu limitu rezerwy (lub jego części) w zgodności z planowanym przeznaczeniem wydatków w odniesieniu do rezerw celowych oznacza, że zmniejszenie limitu rezerwy celowej, np. oświatowej, musi się łączyć ze zwiększeniem wydatków rodzajowo odpowiadających jej przeznaczeniu określone w uchwale budżetowej – w podanym przykładzie ze zwiększeniem limitów wydatków w dziale 801 (Oświata i wychowanie). Ponadto organ wykonawczy JST może, po uzyskaniu pozytywnej opinii komisji właściwej do spraw budżetu organu stanowiącego JST, dokonać zmiany przeznaczenia tej rezerwy, o czym stanowi ust. 2 powołanego przepisu. Z kolei w odniesieniu do rozdysponowania rezerwy ogólnej wydatki z niej przenieszone nie mogą zwiększać planowanych wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej (ust. 3 art. 259 u.f.p.).

Do zmiany w budżecie JST może dojść również poprzez zablokowanie planowanych wydatków budżetowych w przypadkach określonych w art. 260 ust. 1 u.f.p.

38

Blokowanie wydatków polega na wydaniu okresowego lub trwającego do końca roku budżetowego zakazu dysponowania całością lub częścią planowanych wydatków, a ściślej – jest to zakaz wykorzystania (w całości lub części) pozostałego do realizacji zaplanowanego w budżecie limitu wydatkowego. Zastosowanie przez organ wykonawczy JST blokowania wydatków w przypadku stwierdzenia: niegospodarności w określonych jednostkach, opóźnień w realizacji zadań, nadmiaru posiadanych środków, naruszenia zasad gospodarki finansowej obowiązujących w toku wykonywania budżetu uzależnione jest od jego swobodnego uznania w tym zakresie. Decyzja w sprawie blokowania wydatków podejmowana jest w drodze stosownego zarządzenia wójta (burmistrza, prezydenta miasta) lub uchwały zarządu powiatu/województwa. Wykorzystanie zablokowanej kwoty przez zarząd JST będzie możliwe wówczas, gdy wystąpi on z zamiarem utworzenia z tych środków nowej rezerwy celowej na finansowanie zobowiązań JST i uzyska pozytywną opinię komisji właściwej do spraw budżetu organu stanowiącego JST. Z nowo utworzonej w ten sposób rezerwy celowej nie można finansować wynagrodzeń i uposażeń (art. 260 ust. 4 u.f.p.), a powstała w wyniku przeniesień wysokość rezerwy zsumowanej z limitami innej (lub innych) rezerwy celowej nie może przekroczyć 5% wydatków budżetowych (art. 222 ust. 3 u.f.p.).

c. Zmiany na mocy upoważnienia przez radę/sejmik

Stosownie do art. 258 u.f.p. kompetencje zarządu JST do dokonywania zmian w budżecie mogą ulec rozszerzeniu poprzez udzielone w uchwale budżetowej upoważnienia organu stanowiącego JST. Przedmiotem upoważnień mogą być inne zmiany niż określone ustawowo w art. 257 u.f.p., z wyłączeniem przeniesień wydatków między działami. Stąd zarząd JST może zostać upoważniony dodatkowo do dokonywania zmian w ramach działu w zakresie planu wydatków majątkowych, jak też planu wydatków na wynagrodzenia (co nie jest możliwe na podstawie ustawowego upoważnienia wynikającego z pkt 3 art. 257 u.f.p.). Przenoszenie wydatków (tj. ich limitu) polega na zmniejszeniu kwoty określonej w danej podziale klasyfikacji budżetowej i na równoczesnym zwiększeniu o tę kwotę limitu jednego lub więcej rodzajów wydatków w innej podziale klasyfikacji. Zatem dokonywane przeniesienia nie wpływają

39

na zmianę kwoty globalnej zaplanowanych wydatków. Podkreślenia raz jeszcze wymaga, że upoważnienie ustanowione uchwałą budżetową nie może dotyczyć przeniesień wydatków między działami klasyfikacji budżetowej. **W zakresie przeniesień między działami klasyfikacji budżetowej co do zasady wyłączną kompetencję posiada organ stanowiący JST** działający z inicjatywy organu wykonawczego (wyjątkiem jest przeniesienie środków z rezerw lub upoważnienie udzielone na podstawie ust. 3 art. 258 u.f.p., zgodnie z którym zarząd może zostać upoważniony do dokonywania przeniesień między działami klasyfikacji budżetowej, o ile takie zmiany związane są z realizacją regionalnych programów operacyjnych oraz wynikają z rozstrzygnięć konkursów, dla których zarząd województwa jest wskazany jako instytucja zarządzająca).

- 40** Przedmiotem upoważnienia, stosownie do art. 258 ust. 1 pkt 4 u.f.p., mogą być również zmiany zarówno w planie dochodów, jak i wydatków związane (wynikające):
- 1) ze zmianami: kwot lub uzyskaniem płatności przekazywanych z budżetu środków europejskich, finansowania realizacji przedsięwzięć finansowanych z udziałem środków pomocowych – o ile zmiany te nie pogorszą wyniku budżetu (tzn. nie zwiększy się deficyt budżetowy lub nie zmniejszy się planowana nadwyżka budżetowa bądź też stan równowagi nie zmieni się w deficyt);
 - 2) ze zwrotem płatności otrzymanych z budżetu środków europejskich.
- 41** Organ stanowiący JST może również upoważnić organ wykonawczy do przekazania niektórych uprawnień jednostkom organizacyjnym JST (ich kierownikom) w zakresie dokonywania przeniesień planowanych wydatków (art. 258 ust. 1 pkt 2 u.f.p.) oraz zaciągania zobowiązań z tytułu umów, których realizacja w roku następnym jest niezbędna dla ciągłości działania jednostki i termin zapłaty upływa w roku następnym (art. 258 ust. 1 pkt 3 u.f.p.).
- 42** Zwiększenie zakresu kompetencji organu wykonawczego do dokonywania zmian w budżecie i udzielania stosownych mu upoważnień wprowadziła ustawa z 12.03.2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa. Stosownie do art. 111 wskazanej ustawy w celu realizacji zadań związanych z pomocą obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa organ stanowiący JST może upoważnić organ wykonawczy JST do dokonania zmian w planie dochodów i wydatków budżetu JST, w tym dokonywania przeniesień wydatków między działami klasyfikacji budżetowej. Wskazane upoważnienie może również dotyczyć czynności, o których mowa w art. 258 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p., oraz zmian w WPF oraz w planie wydatków budżetu JST w związku z wprowadzeniem nowych inwestycji lub zakupów inwestycyjnych przez jednostkę, o ile dokonana zmiana nie pogorszy wyniku budżetu tej jednostki. Rozszerzenie uprawnień organu wykonawczego JST w zakresie powyższych czynności może nastąpić jedynie drogą uchwały organu stanowiącego JST. Ustawa o pomocy obywatelom Ukrainy nie wprowadza w tym zakresie szczególnych wymogów – udzielone upoważnienia mogą być wprowadzone uchwałą budżetową, uchwałą o zmianie uchwały budżetowej lub odrębną uchwałą. Zważywszy, że ustawa o pomocy obywatelom Ukrainy weszła w życie z mocą od 24.02.2022 r., czyli w sytuacji, gdy były już uchwalone uchwały budżetowe, JST w znacznej części zdecydowały się na wprowadzenie stosownych upoważnień drogą zmiany uchwały budżetowej.

Orzecznictwo:

- wyrok WSA w Gliwicach z 7.09.2021 r., III SA/GI 790/21, LEX nr 3241250 („Dokonywanie zmian w budżecie przez organ wykonawczy jest wyjątkiem od zasady ustalania budżetu przez radę miasta i zakres tych zmian musi mieścić się w granicach wyznaczonych przez przepisy prawa, m.in. w granicach określonych w art. 257 u.f.p.”);
- uchwała Kolegium RIO w Białymstoku z 17.01.2023 r., 1/8/2023, niepubl. („Rada Gminy uchwaliła budżet na 2023 rok, w którym podstawowe wielkości zaplanowano w następujących wielkościach: dochody ogółem 28 627 477,00 zł, wydatki ogółem 32 539 646,00 zł. Postanowieniami § 3 Rada utworzyła rezerwy, w tym rezerwę ogólną w wysokości 24 000,00 zł oraz rezerwę celową z przeznaczeniem na zarządzanie kryzysowe w kwocie 29 220,00 zł. W ocenie Kolegium Izby omawiane rezerwy zostały ustalone w nieprawidłowej (zbyt niskiej) wysokości. Jak bowiem stanowi art. 222 ust. 1 ustawy z 27.08.2009 r. o finansach publicznych, w budżecie jednostki samorządu terytorialnego tworzy się rezerwę ogólną w wysokości nie niższej niż 0,1% i nie wyższej niż 1% wydatków budżetu. Zgodnie natomiast z art. 26 ust. 4 ustawy z 26.04.2007 r. o zarządzaniu kryzysowym w budżecie jednostki samorządu terytorialnego tworzy się rezerwę celową na realizację zadań własnych z zakresu zarządzania kryzysowego w wysokości nie mniejszej niż 0,5%

wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszych o wydatki inwestycyjne, wydatki na wynagrodzenia i pochodne oraz wydatki na obsługę długu. Zatem w przyjętym przez gminę na 2023 rok planie wydatków budżetowych rezerwa ogólna powinna być nie mniejsza niż 32 539,65 zł, a wysokość rezerwy celowej winna stanowić co najmniej 30 381,20 zł.);

- uchwała Kolegium RIO w Białymstoku z 17.01.2023 r., 1/19/2023, niepubl. („[...] w «dz. 85504 ze Wspieranie rodziny zwiększa się wydatki z rezerwy ogólnej o 9000 zł na wypłatę dodatków do wynagrodzenia asystentów rodziny w związku z podpisaną z Wojewodą umową o wsparcie realizacji zadania publicznego realizowanego w ramach programu Asystent rodziny na rok 2022» (pkt 14 objaśnień). Jak to wynika z art. 222 ust. 4 ustawy o finansach publicznych, podziału rezerw budżetowych dokonuje zarząd jednostki samorządu terytorialnego (w gminie wójt, burmistrz, prezydent). Zgodnie jednakże z dyspozycją art. 259 ust. 3 ustawy o finansach publicznych wydatki przenoszone z rezerwy ogólnej nie mogą zwiększać planowanych wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.”);
- uchwała Kolegium RIO w Kielcach z 25.01.2023 r., 15/23, LEX nr 3486415 „(Tworzenie przez jednostki samorządu terytorialnego rezerw na realizację zadań własnych z zakresu zarządzania kryzysowego jest zatem obligatoryjne w odróżnieniu od innych rezerw celowych tworzonych w budżetach jednostek samorządu terytorialnego, o których mowa w art. 222 ust. 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [...]. Ze względu na ten szczególny charakter rezerwy na realizację zadań własnych z zakresu zarządzania kryzysowego nie mogą mieć do niej zastosowania regulacje zawarte w art. 259 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.”);
- uchwała Kolegium RIO w Poznaniu z 8.02.2023 r., 6/256/2023, LEX nr 3485499 „(Dokonanie podziału rezerwy polega na przeniesieniu planowanych w rezerwie wydatków do właściwej podziałki klasyfikacji budżetowej. Dysponowanie rezerwami przekazane przez ustawodawcę do wyłącznej kompetencji organu wykonawczego jest elementem wykonywania budżetu. Kompetencja organu wykonawczego do dokonywania podziału rezerwy ogólnej została ograniczona przepisem art. 259 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym wydatki przenoszone z rezerwy ogólnej nie mogą zwiększać planowanych wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.”).

Literatura: J. Glumińska-Pawlic, K. Sawicka, *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zielona Góra 2002; J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988; *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, umów*, red. C. Kosikowski, J.M. Salachna, Warszawa 2012; *Prawo finansów publicznych z kasusami i pytaniami*, red. W. Miemieć, Warszawa 2020; W. Miemieć, K. Sawicka, M. Miemieć, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013; *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2015; *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2020; *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2014; *Budżet samorządowy i wieloletnia prognoza finansowa*, red. J.M. Salachna, Gdańsk 2014; J.M. Salachna, *Granice samodzielności legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Studium prawnofinansowe na gruncie ustrojowym*, Gdańsk 2012; *Komentarz do ustawy o finansach publicznych dla jednostek samorządu terytorialnego*, red. J.M. Salachna, K. Stelmaszczyk, M. Tyniewicz, Gdańsk 2019; K. Sawicka, *Postępowanie w zakresie wykonywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2011/86; *Prawo finansów publicznych. Vademecum*, red. P. Smoleń, Warszawa 2022; *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014; *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. P. Walczak, Warszawa 2017.

Wieloletnia prognoza finansowa

Joanna M. Salachna, Marcin Tyniewicki

SPIS TREŚCI

1. Istota WPF – definicja, charakter, zakres i forma prawna	43	4. Procedura opracowywania i uchwalania uchwały zawierającej WPF oraz jej zmiany w trakcie roku budżetowego	71
A. Istota WPF	43	A. Procedura przyjmowania uchwały w sprawie WPF a procedura przyjmowania uchwały budżetowej	71
a. Charakter i definicja WPF	43	B. Zakres kompetencji organów JST w procedurze opracowywania i uchwalania WPF	73
b. Przedmiotowy zakres WPF	49	C. Zmiana WPF w trakcie roku budżetowego	74
c. Wymóg realistyczności WPF	51	5. Charakter upoważnień w uchwale w sprawie WPF	75
d. Rola objaśnień do WPF	54	A. Upoważnienia jako element uchwały w sprawie WPF	75
B. Konstrukcja uchwały w sprawie WPF	55	B. Upoważnienia do zaciągania zobowiązań	76
a. Charakter uchwały w sprawie WPF	55	C. Upoważnienia dla organu wykonawczego JST do zmian w WPF	80
b. Elementy uchwały w sprawie WPF	57		
2. Czasowy zakres WPF – kroczący charakter prognozy	60		
A. Kroczący charakter WPF	60		
B. Obligatoryjne i fakultatywne okresy sporządzania WPF	61		
3. WPF a budżet roczny JST	65		
A. Relacje pomiędzy WPF a rocznym budżetem	65		
B. Minimalna zgodność WPF i budżetu JST	68		

1. Istota WPF – definicja, charakter, zakres i forma prawna

Podstawa prawna: art. 226, 230 ust. 2 i 3, art. 230b u.f.p.; art. 11 ust. 1 pkt 7, art. 13 pkt 12 u.r.i.o.; art. 13 u.o.a.n.; rozporządzenie Ministra Finansów z 10.01.2013 r. w sprawie wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 83).

A. Istota WPF

a. Charakter i definicja WPF

43 Instytucja wieloletniej prognozy finansowej została wprowadzona do porządku prawnego na podstawie obowiązującej ustawy o finansach publicznych, przy czym w jednostkach samorządu terytorialnego uchwały zawierające prognozy uchwalane były po raz pierwszy nie później niż uchwały budżetowe na rok 2011.

W uzasadnieniu do projektu ustawy o finansach publicznych (VI kadencja, druk sejm. nr 1181) podnoszono, że finansowe planowanie wieloletnie jako takie jest uznawane za konieczny instrument nowoczesnego zarządzania finansami, wskazując jednocześnie na wady i zalety wynikające z takiej formy planowania gospodarki budżetowej JST. Projektodawcy doszli jednak do wniosku, że korzyści wprowadzenia planowania wieloletniego do systemu prawnego przeważają nad ewentualnymi kosztami.

44 Przyjęta w ustawie o finansach publicznych konstrukcja WPF, o której będzie jeszcze mowa, dowodzi, że jest to akt, w którym połączono nowe rozwiązania z tymi, które obowiązywały w ustawie o finansach publicznych z 2005 r. Pod rządami tej ostatniej jednostki samorządu terytorialnego do 2010 r. sporządzały bowiem dokumenty w postaci prognozy kwoty długu (dołączanej do projektu uchwały budżetowej) oraz wieloletniego planu inwestycyjnego (będącego załącznikiem do uchwały budżetowej), które stanowią obecnie część WPF. Dodatkowo przeniesiono pewne elementy z wcześniejszej konstrukcji uchwały budżetowej do tego aktu wieloletniego – chodzi tu o upoważnienia, o których mowa w art. 228 u.f.p.

45 Mając na uwadze rolę, jaką miała spełniać WPF, nie sposób nie odnieść się w tym momencie do teorii nauki zarządzania, która z aspektem planowania wieloletniego wiąże proces zarządzania strategicznego, na który składa się opracowywanie planów strategicznych i następnie działanie na ich podstawie. Jednakże nie bez znaczenia w zarządzaniu strategicznym są również tzw. plany operacyjne, ponieważ służą one wdrożeniu planów strategicznych w bieżących działaniach w krótkiej perspektywie czasu. Przenosząc więc schemat funkcjonowania planów strategicznych oraz operacyjnych na grunt finansów samorządu, WPF można byłoby uznać za swego rodzaju plan strategiczny, natomiast budżety roczne JST – za plany operacyjne realizujące postanowienia prognozy.

Założenie to w kontekście zamierzonych celów, dla których WPF została ustanowiona, trzeba traktować bardziej jako postulat, w świetle obowiązujących regulacji oraz praktyki funkcjonowania prognozy stwierdzić bowiem należy, że nie spełnia ona waloru realnego średnio- lub długookresowego zarządzania finansami samorządowymi. W tym zakresie wskazać można na następujące jej mankamenty:

- zawarte w WPF dane odnośnie do podstawowych wielkości budżetowych w każdym roku objętym prognozą sporządzane są w układzie, który zapewnia zgodność ze strukturą przewidzianą dla uchwał budżetowych – nie jest to struktura, która w jakikolwiek sposób służy zarządzaniu finansami, nie wspominając już o podnoszonym przez projektodawców tych regulacji nowoczesnym zarządzaniu;
- z obowiązujących regulacji wynika, że prognoza w zakresie danego roku budżetowego stanowi w istocie odzwzorowanie postanowień uchwały budżetowej (budżetu; zob. art. 229, 230 ust. 6 i art. 232 u.f.p.);

- w ustawie o finansach publicznych brak jest przepisów, na podstawie których można byłoby stwierdzić, że prognoza jest podstawą czy też swego rodzaju ramami dla konstruowania budżetów rocznych.

Istota WPF została określona w jednym z orzeczeń sądów administracyjnych, w którym stwierdzono, że WPF jest prognozą wieloletniego budżetu JST poszerzoną o prognozy finansowe wieloletnich programów finansowych z udziałem środków europejskich, wieloletnie umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, a także inne wieloletnie umowy oraz gwarancje i poręczenia (wyrok WSA w Warszawie z 11.01.2016 r., V SA/Wa 4684/15, LEX nr 2155178).

O wiele bardziej charakterowi wieloletniego zarządzania strategicznego odpowiada wykaz przedsięwzięć załączany do uchwały w sprawie WPF na podstawie art. 226 ust. 3 i 4 u.f.p., który nie jest jednak obligatoryjnym elementem tej uchwały i dotyczy wieloletnich programów (projektów, zadań), a nie całej gospodarki budżetowej JST.

Uwzględniając powyższe rozważania, WPF można zdefiniować jako wieloletni ogólny plan finansowy JST uchwalany na dany rok budżetowy i co najmniej na trzy kolejne lata w formie uchwały organu stanowiącego. Przy czym zastrzec należy, że będzie ona bardziej instrumentem wieloletniego administrowania niż zarządzania, poza wspomnianymi wieloletnimi przedsięwzięciami. Ponadto wskazana ogólność WPF jest względna, z jednej strony w kontekście zarządzania strategicznego prognoza jest bowiem dosyć szczegółowa (o czym będzie mowa poniżej), z drugiej – w odniesieniu do rocznego budżetu JST wykazuje ona bardziej ogólną treść, oczywiście tylko w odniesieniu do roku, w którym ten budżet obowiązuje.

b. Przedmiotowy zakres WPF

W przepisie art. 226 ust. 1 u.f.p. ustawodawca określił minimalny zakres przedmiotowy WPF. Zgodnie z jego treścią w każdym roku objętym prognozą należy wykazać następujące elementy:

- 1) dochody bieżące oraz wydatki bieżące budżetu JST, w tym na obsługę długu, gwarancje i poręczenia;
- 2) dochody majątkowe, w tym dochody ze sprzedaży majątku, oraz wydatki majątkowe budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- 3) wynik budżetu JST;
- 4) przeznaczenie nadwyżki albo sposób sfinansowania deficytu;
- 5) przychody i rozchody budżetu JST, z uwzględnieniem długu zaciągniętego oraz planowanego do zaciągnięcia;
- 6) kwotę długu JST oraz sposób sfinansowania jego spłaty;
- 7) relacje, o których mowa w art. 242–244 u.f.p., w tym informację o stopniu niezachowania tych relacji w przypadkach, o których mowa w art. 240a ust. 4 i 8 oraz art. 240b u.f.p.;
- 8) kwoty wydatków bieżących i majątkowych wynikających z limitów wydatków na planowane i realizowane przedsięwzięcia, o których mowa w art. 226 ust. 3 u.f.p.

Regulacja ta nie zawiera wyczerpującego określenia zakresu przedmiotowego WPF z dwóch powodów. Po pierwsze, z kolejnych przepisów wynika, że obligatoryjnym jej elementem jest prognoza kwoty długu na cały okres, którego dotyczą zaciągnięte lub planowane do zaciągnięcia zobowiązania (art. 227 ust. 2 u.f.p.).

Po drugie, na podstawie delegacji zawartej w art. 230b pkt 1 u.f.p. Minister Finansów został upoważniony do wydania rozporządzenia określającego wzór wieloletniej prognozy finansowej JST oraz wzór przedsięwzięć wieloletnich, o których mowa w art. 226 ust. 3 u.f.p. Delegacja ta zrealizowana została w rozporządzeniu Ministra Finansów z 10.01.2013 r. w sprawie wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 83) i zawarty w nim wzór WPF (załącznik nr 1 do rozporządzenia) znacznie ją rozbudowuje, głównie poprzez uszczegółowienie kategorii wymienionych w art. 226 ust. 1 u.f.p. Wzór ten dla każdego roku zawiera w sumie 99 pozycji.

- 50** Reasumując, w obecnym stanie prawnym WPF jest dokumentem wykraczającym swoją szczegółowością znacznie poza elementy określone w art. 226 ust. 1 u.f.p. Wprowadzenie wzoru prognozy w rozporządzeniu niejako z góry przesądziło o jej treściowym zakresie i ujednoliceniu formy we wszystkich jednostkach samorządu terytorialnego. Tym bardziej że na podstawie art. 230 ust. 9 u.f.p. oraz § 4 ust. 1 powoływane go rozporządzenia projekty uchwał w sprawie WPF oraz same uchwały są przekazywane do regionalnych izb obrachunkowych poprzez wspólny dla wszystkich samorządów system informatyczny BeSTi@.

c. Wymóg realistyczności WPF

- 51** Kluczowym warunkiem, jaki powinna spełniać WPF, jest realistyczność, co literalnie wynika z art. 226 ust. 1 u.f.p. Pomimo że termin ten dość łatwo zdefiniować, to jednak – jak wskazuje praktyka funkcjonowania WPF w samorządzie terytorialnym oraz działalność nadzorcza (art. 11 ust. 1 pkt 7 u.r.i.o.) i opiniodawcza (art. 13 pkt 12 u.r.i.o.) realizowana przez RIO – zachowanie owej realistyczności i jej ocena napotyka wiele problemów. Tym bardziej że ustawodawca w powoływanym przepisie w żaden sposób nie doprecyzował pojęcia realistyczności. Z tego też powodu kwestia jej interpretacji stała się przedmiotem wielu uchwał nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych oraz orzeczeń sądów administracyjnych. W jednym z takich orzeczeń sąd stwierdził, że realistyczność WPF oznacza, iż „powinna opierać się na przesłankach umożliwiających realną ocenę kształtowania się sytuacji finansowej danej jednostki samorządu terytorialnego w okresie, którego ma dotyczyć wieloletnia prognoza finansowa” (wyrok WSA w Warszawie z 11.01.2016 r., V SA/Wa 4684/15, LEX nr 2155178). Takie ujęcie wskazuje, że niezwykle istotne jest nie tylko odwołanie się przy jej sporządzaniu do istniejących danych finansowych, lecz także uzasadnione (tj. oparte na w miarę możliwości zobiektywizowanych czynnikach/okolicznościach) ich planowanie w kolejnych okresach.
- 52** Z perspektywy organów JST (wykonawczego i stanowiącego) odpowiadających za przygotowanie projektu uchwały w sprawie WPF i jego uchwalenie realistyczność można rozpatrywać w dwóch ujęciach. Po pierwsze, w ujęciu formalnym, które oznacza, że wartości liczbowe wykazane w prognozie powinny zachowywać spójność (zgodność) zarówno w ramach danego roku budżetowego, jak i w powiązaniu z latami kolejnymi.

PRZYKŁAD: Kwoty długu określone w poszczególnych okresach muszą wynikać z kwot przychodów dłużnych (zewnętrznych), rozchodów oraz wydatków zmniejszających dług (kwota długu spłacana wydatkami).

Zachowanie relacji z art. 243 ust. 1 u.f.p. powinno być wynikiem odpowiedniego zestawienia z jednej strony planowanych kwot rozchodów, kosztów obsługi długu i dochodów bieżących (lewa strona relacji, określająca tzw. wskaźnik spłaty zobowiązań), z drugiej strony – dochodów bieżących i wydatków bieżących z trzech albo siedmiu lat poprzedzających rok, dla którego ustalany jest wskaźnik spłaty zobowiązań (prawa strona relacji).

Z kolei drugim ujęciem realistyczności jest tzw. realistyczność materialna, oznaczająca wiarygodność (osiągalność) planowanych wartości, a więc możliwość ich realizacji. O tym w dużej mierze przesądza treść sporządzanych objaśnień, o których mowa w art. 226 ust. 2a u.f.p. Z nich to bowiem powinno wynikać, jakie zmienne (czynniki) zostały wzięte pod uwagę przy planowaniu. Przy czym powinno się tu uwzględniać m.in. także trend gospodarczy, przewidywane wskaźniki makroekonomiczne, realia funkcjonowania podmiotów SFP, a niejednokrotnie także relacje z podmiotami spoza tego sektora (w przypadku planowanych sprzedaży majątku czy powoływania spółki komunalnej). Słuszne zatem jest stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w jednym z wyroków, że:

„WPF nie może być [...] dokumentem abstrakcyjnym i oderwanym od realiów jednostki sektora finansów publicznych, dla której jest tworzona” (wyrok NSA z 5.04.2016 r., II GSK 3517/15, LEX nr 2065428).

Nakaz zachowania realistyczności WPF rodzi również problem z punktu widzenia realizacji ustawowych zadań regionalnych izb obrachunkowych, które z jednej strony opiniują projekty uchwał w sprawie WPF (zob. art. 230 ust. 2 pkt 1 i ust. 3 u.f.p., art. 13 pkt 12 u.r.i.o.), z drugiej – badają legalność już podjętych uchwał oraz ich zmian (art. 11 ust. 1 pkt 7 u.r.i.o.). W szczególności problem ten zasadza się na kwestii, czy w ogóle izby mogą dokonywać oceny spełnienia przez JST przesłanki realistyczności prognozy, a jeżeli tak, to w jakim stopniu. Swego czasu, szczególnie w pierwszych latach funkcjonowania uchwał zawierających WPF, toczył się spór w tym zakresie.

Konstrukcje art. 226 ust. 1 i art. 230 u.f.p. jednoznacznie wskazują, że nakaz realistyczności WPF adresowany jest przede wszystkim do JST (organu stanowiącego, a wcześniej wykonawczego jako wyłącznego projektodawcy uchwały w tej sprawie), chociaż Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wyroków stwierdził, że:

„Przepis art. 226 ust. 1 u.f.p., mówiący o powinności przedstawienia realistycznej wieloletniej prognozy finansowej w uchwale jednostki samorządu terytorialnego w sprawie wieloletniej prognozy finansowej lub jej zmiany, jest samodzielną, materialnoprawną podstawą do orzeczenia nieważności takiej uchwały, jeżeli nie spełnia ona tej ustawowej przesłanki. Przepis ten, poprzez sformułowanie «realistyczna», zawiera normę prawną niedookreśloną, która pod tym kątem powinna być wypełniona odpowiednią treścią przez jednostkę stanowiącą samorządu terytorialnego, podejmującą omawianą uchwałę, i w razie potrzeby z tego punktu widzenia skontrolowana przez kolegium” (wyrok NSA z 15.09.2015 r., II GSK 1601/14, LEX nr 1986596).

Obecnie – jak wskazuje praktyka działalności opiniodawczej i nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych – dokonują one oceny realistyczności WPF, o czym świadczą m.in. uchwały podejmowane przez kolegia, ale duże znaczenie mają tu objaśnienia załączone do uchwały zawierającej prognozę. Niemniej jednak ocena ta jest ograniczona, szczególnie jeżeli chodzi o realistyczność materialną, z uwagi na fakt, że niejednokrotnie prognozy przyjmowane przez jednostki samorządu terytorialnego obejmują okresy kilkunastoletnie, a nawet przekraczające 20 lat. Jest to spowodowane zaciąganiem przez nie zobowiązaniami długoterminowymi, a zgodnie z art. 227 ust. 2 u.f.p. prognozę kwoty długu, stanowiącą część WPF, sporządza się na okres, na który zaciągnięto lub planuje się zaciągnąć zobowiązania. To sprawia, że ryzyko niespełnienia planowanych wartości, które skądinąd przy planowaniu finansowym jest jego naturalnym elementem, jest tym większe, im dłuższy okres prognozowania przyjęto. W efekcie także ocena realistyczności materialnej w takich przypadkach będzie znacznie utrudniona, a nawet wręcz niemożliwa.

d. Rola objaśnień do WPF

Jednym z obligatoryjnych elementów uchwały zawierającej WPF są objaśnienia przyjętych/prognozowanych wartości (art. 226 ust. 2a u.f.p.). Jak już wcześniej wskazano, w dużym stopniu objaśnienia te realizują postulat materialnej realistyczności prognozy.

Formuła objaśnień, tj. ich konstrukcja i szczegółowość, zależeć będzie od konwencji przyjętej przez organ wykonawczy danej JST. W tym zakresie RIO jako organ nadzoru dokonujący badania WPF, nie powinien kwestionować żadnego z wariantów, a tylko zwracać uwagę, czy objaśnienia są sporządzone i czy są skorelowane z przyjętymi wartościami. Z tego punktu widzenia objaśnienia przyjętych prognoz mają charakter formalny.

Wydaje się jednak, że w pierwszej kolejności w objaśnieniach powinno znaleźć się odniesienie do prognozowanych dochodów i wydatków budżetowych (w tym bieżących i majątkowych), z uwagi na ich zasadniczy charakter w strukturze rocznego budżetu. W szczególności oprócz wyjaśnienia znacznych odchyleń (różnic) pomiędzy tymi wartościami przyjętymi dla kolejnych lat (wskazanie przewidywanych przyczyn wzrostu lub spadku tych wielkości) powinna zostać uwzględniona analiza kształtowania się sekcji operacyjnej budżetu (dochodów i wydatków bieżących) w całym prognozowanym okresie. Wynika to z faktu, że odpowiedni stosunek dochodów i wydatków bieżących ma wpływ na wiele innych czynników (wartości)

zawartych w prognozie, tj. przestrzeganie relacji określonych w art. 242 ust. 1 i art. 243 ust. 1 u.f.p. Poza tym wskazuje on na zdolność realizacji podstawowych zadań przez JST czy zdolność spłaty zaciągniętych zobowiązań.

Inne podstawowe elementy budżetu JST, jakimi są przychody i rozchody, stanowią konsekwencję planowanych lub prognozowanych dochodów i wydatków, stąd też w tym zakresie wyjaśnienia będą, jak się wydaje, jedynie opisem przyczyn ich kształtowania się. Zasadne byłoby także objaśnianie wyboru źródeł finansowania deficytu w kolejnych latach.

B. Konstrukcja uchwały w sprawie WPF

a. Charakter uchwały w sprawie WPF

- 55** Jak wskazuje art. 230 u.f.p., WPF jest przyjmowana w formie uchwały organu stanowiącego JST, ale – co ważne – nie jest ona jedynym elementem tej uchwały, o czym będzie mowa w kolejnym punkcie. Pod względem charakteru prawnego uchwała w sprawie WPF, podobnie jak uchwała budżetowa JST, nie jest aktem prawa miejscowego, o którym mowa w art. 87 ust. 2 i art. 94 Konstytucji RP. Należy ją zidentyfikować jako akt prawa wewnętrznego zgodnie z art. 93 Konstytucji RP, ponieważ zasadniczo jest kierowana do organu wykonawczego JST i administracji mu podległej, na której ciąży obowiązek realizacji prognozy, tak jak budżetu rocznego. Wobec tego adresatami prognozy nie są mieszkańcy (osoby fizyczne) danej gminy (powiatu, województwa) ani osoby prawne.
- 56** Natomiast w odróżnieniu od uchwały budżetowej uchwała w sprawie WPF nie podlega publikacji w dzienniku urzędowym danego województwa. Wynika to właśnie z faktu braku waloru aktu prawa miejscowego, a jednocześnie ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych nie zawiera przepisu szczególnego, co ma miejsce w przypadku uchwały budżetowej (zob. art. 13 pkt 7 u.o.a.n.), nakazującego realizację takiego obowiązku publikacyjnego. Mając to na uwadze, uchwały w sprawie WPF są publikowane w BIP danej JST.

b. Elementy uchwały w sprawie WPF

- 57** Z obowiązujących regulacji, w szczególności art. 226, 228 i 232 ust. 2 u.f.p., wynika, że uchwała w sprawie WPF składa się z dwóch zasadniczych części.
- 58** Pierwszą jest część tekstowa (normatywna), która zawiera: numer uchwały, jej tytuł i datę podjęcia; wskazanie podstawy prawnej; ustalenie okresu WPF; wskazanie (odesłanie do) obligatoryjnych i fakultatywnych załączników; fakultatywne upoważnienia do zaciągania zobowiązań (art. 228 u.f.p.) oraz do dokonywania określonych zmian limitów zobowiązań i kwot wydatków na realizację przedsięwzięć z udziałem środków europejskich albo innych bezzwrotnych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (art. 232 ust. 2 u.f.p.); powierzenie wykonania uchwały organowi wykonawczemu (choć nie jest to konieczne w świetle ustrojowych ustaw samorządowych wskazujących na ten organ); uchylenie poprzednio obowiązującej uchwały w związku z „aktualizacją” WPF (chyba że aktualizacja ta jest przeprowadzana w trybie zmiany uchwały w sprawie WPF); datę wejścia w życie uchwały.
- 59** Drugą część, tzw. załącznikową, stanowią załączniki o charakterze obligatoryjnym i fakultatywnym. Pierwszym z obligatoryjnych jest załącznik będący „właściwą” WPF, umieszczone są w nim bowiem prognozy wielkości, o których mowa w art. 226 ust. 1 u.f.p., w podziale na kolejne lata budżetowe oraz prognozy kwoty długu; tę część danych WPF można nazwać także „budżetową”, ponieważ odnosi się do