

Klaudia Stelmaszyk-Borszowska

Uniwersytet Opolski

ORCID 0000-0002-4118-3929

kstelmaszyk@uni.opole.pl

Upoważnienie do dokonywania wydatków – problemy definicyjne w zakresie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Słowa kluczowe: wydatek publiczny, finanse publiczne, odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, plan finansowy

Streszczenie. Jednym z podstawowych naruszeń podlegających odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia albo z przekroczeniem upoważnienia określonego w stosownych aktach planowania finansowego. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie zawiera jednak definicji pojęć, którymi posługuje się ustawodawca przy penalizacji czynów. Odsyła w tym zakresie do określeń w znaczeniu nadanym ustawą o finansach publicznych. Taki zabieg legislacyjny w odniesieniu do zakresu odesłania, jak również trudności wynikających z możliwości ustalenia znaczenia tych pojęć w ustawie o finansach publicznych powoduje określone skutki w postaci ograniczenia skuteczności norm sankcjonujących i konsekwencji braku odpowiedzialności za naruszenia w tym obszarze.

Authorization to make expenses - definition problems in the field of liability for breach of public finance discipline

Keywords: public expenditure, public finances, responsibility for violating public finance discipline, financial plan

Summary. One of the basic violations subject to liability for violating public finance discipline is expenditure from public funds without authorization or with exceeding the authorization specified in the relevant acts of financial planning. The act on liability for violating public finance discipline does not, however, define the terms used by the legislator in penalizing acts. In this regard, it refers to terms in the meaning given by the Public Finance Act.

Such a legislative procedure with regard to the scope of the reference as well as difficulties resulting from the possibility of determining the meaning of these terms in the Public Finance Act causes certain effects in the form of limiting the effectiveness of sanctioning norms and the consequences of non-liability for violations in this area.

Wprowadzenie

Warunkiem skuteczności norm prawnofinansowych jest czytelność i jednoznaczność konstruowanych przepisów w ramach szeroko pojętego systemu prawa mającego z założenia być systemem jednolitym. Skuteczność norm stanowi element

ogólnej skuteczności działania prawa z uwagi na cel, jakiemu ma ono służyć. W takim ujęciu rozpatrywana jest jako ocena następstw działania w stosunku do zakładanych celów. Skuteczność norm prawnych determinuje przy tym osiągnięcie założonego celu bezpośredniego określonej regulacji oraz akceptowalnych celów pośrednich¹. Istotną płaszczyzną, weryfikującą w zasadzie założenia celu wprowadzenia określonych regulacji przez ustawodawcę, jest weryfikacja uwzględniająca zdolności egzegetyczne adresatów norm i skutki, do jakich ona prowadzi. Zdolność ta jest niewątpliwie związana z wykształceniem, wiedzą, doświadczeniem w stosowaniu prawa, a zatem kompetencjami adresatów norm do odbioru komunikatu wskazanego przez ustawodawcę w przepisach prawnych, jak i skutek tego zdolnością do zrealizowania normy prawnej. Niewątpliwie jednak, w tym kontekście, wpływ na skuteczność prawa ma też budowa tekstu prawnego². Należy jednak zauważyć, że o ile płaszczyzna skuteczności norm sankcjonowanych wobec adresatów bezpośrednich jest oczywiście podstawową i pierwotną, o tyle w przypadku norm sprzężonych tożsamo należy potraktować płaszczyznę norm sankcjonujących, a zatem odnoszoną do adresatów realizujących normy sankcjonujące i weryfikujących w istocie skuteczność norm sankcjonowanych. To od wykładni przepisów dokonywanych przez organy stosujące prawo zależy w istocie treść prawa³.

Niewątpliwie określone uwagi wstępne mają znaczenie przy wzajemnej relacji, którą ustawodawca wiąże z konstrukcją norm sprzężonych w przepisach prawa finansowego: sankcjonowanych i sankcjonujących.

Przepisy prawa finansowego skorelowane są co do zasady z istniejącym systemem odpowiedzialności za brak zachowań zgodnych z treścią norm wyrażonych przez ustawodawcę w ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴ oraz w innych ustawach wyznaczających prawne granice gromadzenia, organizowania i rozdysponowywania środków publicznych⁵. Regulacje zawierające normy sank-

¹ Zob.: P. Chmielnicki, *Jak rozumieć problem efektywności prawa?*, [w:] *Pochodzenie, tworzenie i efektywność prawa*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2014, s. 363-366; J.M. Salachna, *Odpowiedzialność w prawie finansowym*, [w:] *System prawa finansowego*, t. I: *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 411-412; J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985, s. 238-250; A. Kojder, *Ograniczenia skuteczności prawa*, [w:] *Skuteczność prawa*, red. T.Giaro, Warszawa 2010, s. 43-45.

² Wydaje się, iż postulaty zawarte w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283) pozostają, niestety, często jedynie postulatami dobrego tworzenia prawa. Brak uwzględnienia systemowego podejścia do tworzenia prawa to podstawowy problem legislatorów.

³ Zob. szerzej M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny, Socjologiczny”, Rok LX, Zeszyt 3, 4/1998.

⁴ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305.

⁵ Np. ustawa z 27.04.2010 r. Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1973 ze zm.); ustawa z 25.10.1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 194 z późn. zm.); ustawa z 11.09.2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.).

cjonujące zawiera m.in. ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶. Odpowiedzialność sytuowana we wskazanej ustawie jest odpowiedzialnością osobistą, związaną z popełnieniem czynu penalizowanego w ustawie, opartą o możliwość przypisania winy sprawcy czynu⁷. To zatem regulacje określone w cyt. ustawie, stanowiące swoistego rodzaju zagrożenie, związane z naruszeniem ładu finansów publicznych określonych w innych niż wskazana ustawa przepisach, stanowią płaszczyznę weryfikacji zgodności działań lub zaniechań adresatów norm prawnofinansowych. Stąd istotne jest właściwe określenie pojęć, do których ustawodawca odwołuje się penalizując czyny.

W przedmiotowych rozważaniach analizie zostanie poddane określenie wydatku publicznego dla celów ustalenia zakresu objęcia normą sankcjonującą, wyrażoną w art. 11 uodnp, norm sankcjonowanych związanych z prawnymi podstawami dokonywania wydatku. Analiza w szczególności dotyczy problematyki funkcjonujących planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych, które bezpośrednio (za wyjątkiem planu finansowego jednostki budżetowej) nie odnoszą się do planu wydatków, ale do planu/zestawienia kosztów działalności/funkcjonowania. Stąd też jej wyniki powinny doprowadzić do odpowiedzi na pytanie, czy zakres panalizacji z art. 11 uodfp obejmuje swoim zakresem również te rozdysponowania środków publicznych, które wynikają bądź też nie wynikają z upoważnień zawartych w planach przychodów i kosztów (np. planu przychodów i zestawienia kosztów samorządowego zakładu budżetowego, agencji wykonawczej czy też planu instytucji gospodarki budżetowej).

1. Wydatek w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

W ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ustawodawca, penalizując czyny stanowiące naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odnosi się również do naruszeń związanych z wydatkowaniem środków publicznych. Zgodnie z przepisem art. 11 ust. 1 uodfp naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków⁸.

⁶ T.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 289; dalej: uodfp.

⁷ Zob. art. 19 uodfp.

⁸ Stosownie do art. 11 ust. 2 uodfp nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych dokonanie wydatku ze środków publicznych na podstawie wiążącej umowy.

W ujęciu przedmiotowym wydatek zatem to rozdysponowanie, alokacja środków publicznych (z kasy lub rachunku bankowego)⁹. Z kolei w ujęciu podmiotowym o wydatku możemy mówić jako o podjęciu decyzji o wydatkowaniu środków, na określony cel i w określonej wysokości¹⁰.

Pojęcie wydatku nie zostało jednak we wskazanej ustawie zdefiniowane. Ustawodawca posłużył się techniką legislacyjną odesłania wskazując w art. 2 uondfp, że „określenia zawarte w dziale II: «finanse publiczne», «środki publiczne», «jednostka sektora finansów publicznych», «budżet», «plan finansowy», «wydatek», «dotacja», «rezerwa», «sprawozdanie z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania» oraz «kontrola zarządcza» mają znaczenie nadane im w ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, z późn. zm.)”¹¹.

W tym kontekście zwrócić należy uwagę na określony przez ustawodawcę w przepisie zakres odesłania, odnoszący się do konieczności identyfikowania określenia wydatek poprzez „znaczenie nadane w ustawie o finansach publicznych”. Zakres odesłania jest nader szeroki. Ustawodawca nie odwołuje się bowiem do określonego pojęcia, grupy przepisów, rozdziału w rozumieniu struktury wewnętrznej aktu, ale do znaczenia, które zostało nadane w ustawie. Pozwala to na stwierdzenie, iż dopiero analiza wszystkich przepisów ustawy o finansach publicznych w pełni umożliwi określenie tego znaczenia. Ustalenie zakresu odesłania ma kluczową rolę dla identyfikacji naruszeń skutkujących odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Na podstawie art. 11 ust. 1 uondfp naruszenie wiązane jest przy tym z działaniem polegającym na dokonaniu wydatku ze środków publicznych:

- 1) bez upoważnienia określonego:
 - a) ustawą budżetową,
 - b) uchwałą budżetową,
 - c) planem finansowym;
- 2) z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego:
 - a) ustawą budżetową,

⁹ Zob. np. orzeczenia GKO: z 23.11.2017 r., BDF1.4800.66.2017; z 26.10.2016 r., BDF1.4800.103.2015; www.mf.gov.pl

¹⁰ Czynność związaną z dokonaniem dyspozycji wydatku należy przy tym odróżnić od czynności związanej z wykonaniem dyspozycji. Jak podkreślono w orzeczeniu GKO z 10.12.2009 r., BDF1/4900/55/55/RN-9/09/1955 „dysponowanie środkami publicznymi to zdecydowanie nie to samo, co «wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi», którą należy rozumieć jako czynność następną po podjęciu decyzji i polegającą na dokonaniu wypłaty środków (przelew, wypłata gotówkowa) należnych wierzycielowi. Jest to w istocie czynność kasowa (techniczna) dokonana przez głównego księgowego na podstawie zatwierdzonego do wypłaty przez kierownika (inną osobę upoważnioną) dowodu księgowego”, Legalis nr 1445564. Zob. również orzeczenie GKO z 1.09.2014 r., BDF1/4900/35/40/14, Legalis nr 1360276.

¹¹ Ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 305.); dalej: u.f.p.

- b) uchwałą budżetową ,
 - c) planem finansowym;
- 3) z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

Naruszenia określone w pkt. 1 i 2 mogą wiązać się przy tym z jednoczesnym działaniem określonym w pkt. 3 ustawy. Na powyższy wniosek wskazuje użycie przez ustawodawcę alternatywy łącznej „lub”. Pojęcie budżetu, planu finansowego zgodnie z wytycznymi z art. 2 uondfp należy również odnosić do znaczenia nadanego w ustawie o finansach publicznych.

Przepisy ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie odwołują się przy penalizacji czynów do planów finansowych, jak już wskazano, w ujęciu planu dochodów i wydatków czy też przychodów i kosztów. Jednak należy zwrócić uwagę, iż w art. 33 ust. 1a pkt. 1 uondfp, zawierającym dyrektywy wymiaru kary dla organu orzekającego w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ustawodawca wskazuje, że wymierzając karę za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wywołujące skutki finansowe, organ orzekający bierze pod uwagę również relację wysokości skutku finansowego do wysokości kwoty wydatków albo kosztów określonej w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Niewątpliwie zatem brak jest podstaw do twierdzenia na tym etapie, iż jednostki sektora finansów publicznych, które działają w oparciu o plany przychodów i kosztów wyłączone są z odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, skoro wymiar kary odnosić należy przedmiotowo również do tych planów finansowych. Skutki finansowe działania czy też zaniechania działania naganne w ujęciu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mogą dotyczyć większości czynów penalizowanych w tej ustawie.

2. Wydatek w znaczeniu nadanym w ustawie o finansach publicznych

Ustalenie znaczenia określenia „wydatku” poprzez ustawę o finansach publicznych wymaga w pierwszej kolejności ogólnego stwierdzenia, iż pojęcie wydatku ze środków publicznych nierozzerwalnie wiąże się z realizacją zadań publicznych. Wydatek publiczny jest pieniężnym wyrazem realizacji zadań publicznych.¹² Niewątpliwie wydatek publiczny wiązać należy z pewną aktywnością (procesem), wskutek któ-

¹² E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s. 385; T. Dębowska-Romanowska, *Wydatki publiczne, ich formy oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] *System Prawa Finansowego, Tom II Prawo Finansowe Sektora Finansów Publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s.113-137.

rej zgromadzone przez jednostki sektora finansów¹³ środki publiczne ulegają pomniejszeniu, rozdysponowaniu na określony cel publiczny. Wydatkowanie środków publicznych związane jest z podjęciem zasadniczo politycznej decyzji odnoszącej się w szczególności do:

- podjęcia decyzji o realizacji określonego zadania, a zatem zaplanowania określonych wydatków publicznych;
- wskazania wysokości środków finansowych przeznaczonych na realizację zadania;
- przyjęcia formy wydatkowania środków publicznych, o ile forma nie jest zastrzeżona dla określonego rodzaju wydatku;
- wskazania odbiorcy wydatkowanych środków publicznych.

Zgromadzone środki publiczne, których katalog wymieniono w art. 5 u.f.p.¹⁴ przeznacza się – stosownie do art. 6 u.f.p. – na wydatki publiczne oraz rozchody publiczne. Z uwagi na to, że ustawodawca enumeratywnie wskazuje, jaki „wypływ” (rozdysponowanie) z określonych zasobów (środków publicznych) stanowi rozchód publiczny (art. 6 ust. 2 u.f.p.), można stwierdzić, iż wydatkiem publicznym będzie takie rozdysponowanie środków publicznych, które nie jest rozchodem publicznym.¹⁵ Tym samym otrzymujemy w istocie negatywną definicję analizowanego po-

¹³ Katalog jednostek sektora finansów publicznych zawiera art. 9 u.f.p.

¹⁴ Zgodnie z art. 5 ust. 1 Środkami publicznymi są:

- „1) dochody publiczne;
- 2) środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
- 2a) środki, o których mowa w art. 3b ustawy z 6.12.2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz. U. z 2019 r. poz. 1295 i 2020 oraz z 2020 r. poz. 1378 i 2327);
- 3) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, inne niż wymienione w pkt 2;
- 4) przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące:
 - a) ze sprzedaży papierów wartościowych,
 - b) z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego,
 - c) ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych,
 - d) z otrzymanych pożyczek i kredytów,
 - e) z innych operacji finansowych;
- 5) przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł”.

1a. Do przychodów budżetu państwa, o których mowa w ust. 1 pkt 4 lit. e, zalicza się także środki przekazane z rachunków depozytowych Ministra Finansów, o których mowa w art. 83a, na inne rachunki Ministra Finansów.

¹⁵ W znaczeniu ekonomicznym alokacja rozchodów będzie wydatkiem, ale w znaczeniu prawnym w kontekście uregulowań ustawy o finansach publicznych rozchody nie będą stanowiły wydatków publicznych.

jęcia.¹⁶ Skoro ustawa o finansach publicznych zalicza do rozchodów: spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów; wykup papierów wartościowych; udzielone pożyczki i kredyty; płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa; inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością; płatności związane z udziałami Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych, tym samym każde inne rozdysponowanie środków publicznych, nie mieszczące się we wskazanej wyżej kategorii stanowić będzie wydatek publiczny.

Regulacja art. 6 u.f.p. jednoznacznie wskazuje, iż z wydatkiem publicznym będziemy mieli do czynienia w sytuacji przeznaczenia środków publicznych na określony cel. Zgodnie z kasową zasadą rejestrowania transakcji określoną w art. 40 ust. 2 pkt 1 u.f.p. wydatek zostanie zarejestrowany („odnotowany” jako dokonany) w momencie wypływu określonej wartości środków pieniężnych z rachunku bankowego.¹⁷ Powyższe nie dotyczy jednak przykładowo sytuacji, w której środki finansowe przekazywane są z rachunku podstawowego jednostki samorządu terytorialnego na rachunek jednostki budżetowej j.s.t. Z wydatkiem, z uwagi na specyfikę wskazanej jednostki organizacyjnej, będziemy mieli do czynienia dopiero wtedy, gdy środki pieniężne zostaną rozdysponowane z rachunku tejże jednostki budżetowej.

Analizując normy prawne u.f.p., związane z rozdysponowywaniem środków publicznych, można dokonać wyodrębnienia granic prawnych wydatkowania (tym samym granic upoważnień do ich dokonania), które wiązać należy z regulacjami odnoszącymi się do:

- zasad wydatkowania środków publicznych;
- przeznaczenia środków publicznych (legalnego kierunku wydatkowania tych środków);
- maksymalnych wysokości wydatków;
- prawnych form wydatkowania środków publicznych.

Prowadzona analiza powinna mieć na względzie formułowaną w art. 43 u.f.p. zasadę, na podstawie której prawo realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych przysługuje ogółowi podmiotów, chyba że odrębne ustawy stanowią

¹⁶ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 10 lipca 2012 r. V SA/Wa 839/12, w którym wskazano, że „Wydatek definiować należy zgodnie z ekonomicznym rozumieniem tego terminu, czyli jako rozchód środków pieniężnych z kasy lub z rachunku bankowego, tj. rzeczywisty wypływ środków z jednostki. Wydatkowanie środków publicznych oznacza ponoszenie wydatków publicznych i dokonywanie rozchodów budżetowych w oparciu o plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych oraz w wysokości i trybie właściwym dla poszczególnych tytułów wydatków lub rozchodów, zgodnie z mechanizmem budżetowym lub pozabudżetowym. Wydatkowanie oznacza podejmowanie przez dysponenta środków publicznych decyzji o ich przeznaczeniu w określonej wysokości i na określony cel.”, CBOSA.

¹⁷ Zgodnie z dyspozycją art. 40 ust. 2 pkt 1 u.f.p. wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą.

inaczej. W ustawie określono przy tym tryb ubiegania się o zlecenie zadania wraz ze środkami na jego realizację. Podmiot wnioskujący o przyznanie środków publicznych na realizację wyodrębnionego zadania powinien przedstawić ofertę wykonania zadania zgodnie z zasadami uczciwej konkurencji, gwarantującą wykonanie zadania (a zatem również wydatkowanie przekazanych środków pieniężnych) w sposób efektywny, oszczędny i terminowy (art. 47 u.f.p.).

Ogólne zasady dokonywania wydatków publicznych zawiera art. 44 ust.1 u.f.p. Wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokości ustalonej w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego oraz planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych¹⁸. Istotną cechą wydatku z tej perspektywy jest również to, iż zgodnie z art. 52 ust. 1 pkt. 2 u.f.p. ujęte w budżecie państwa, budżetach jednostek samorządu terytorialnego i planach finansowych jednostek budżetowych wydatki stanowią nieprzekraczalny limit. Z kolei ujęte w rocznych planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych koszty mogą ulec zwiększeniu, jeżeli:

- a) zrealizowano przychody wyższe od prognozowanych,
- b) zwiększenie kosztów nie spowoduje zwiększenia dotacji z budżetu lub zwiększenia planowanego stanu zobowiązań (art. 52 ust. 2 pkt 2 u.f.p.).

Bez względu na konstrukcję planu górną granicę (limit), czyli dopuszczalną wielkość wydatku ze środków publicznych stanowi wartość ujęta w odpowiednim budżecie/planie. A zatem wysokość wydatku uwarunkowana jest jego wcześniejszym/uprzednim zaplanowaniem (przed dokonaniem wydatku)¹⁹. Z powyższego unormowania należy wysunąć wniosek, iż wysokość wydatków ma charakter dyrektywny ich górnego limitu. Powyższy stosunek wydatków do kosztów jest całkowicie zrozumiałą. W innym przypadku jednostki sektora finansów publicznych dokonywałyby wydatków i oczekiwały niejako rekompensaty w związku z ich poniesieniem. Plan stanowi tym samym górną granicę upoważnienia poprzez odniesienie się bezpośrednio do wysokości upoważnienia do rozdysponowania środków publicznych. Budżet/plan jako preliminarz wydatków wyznacza jednak nie tylko górną granicę wydatkowania środków publicznych, ale też, co jest nie mniej ważne, przedział czasowy, w którym możliwe jest zrealizowanie wielkości wydatków ujętych w tym planie. Wskazane akty planowania wygasają po upływie terminu,

¹⁸ Szerzej zob. K. Stelmaszczyk, M. Tyniewicki, *Komentarz do art. 44. Zasady dokonywania wydatków publicznych*, [w:] *Komentarz do ustawy o finansach publicznych dla jednostek samorządu terytorialnego*, J.M. Salachna (red.), K. Stelmaszczyk, M. Tyniewicki, Gdańsk 2019 r., s. 104-106.

¹⁹ Dokonując wydatku należy przy tym uwzględnić zmiany budżetów/planów w trakcie roku. Ewentualna zmiana wpływająca na możliwość dokonania wydatku w określonej wysokości powinna nastąpić przed jego realizacją, rozumianą jako rozdysponowanie środków z rachunku bankowego czy też z kasy.

na które zostały ustanowione. Tym samym wygasają również wypływające z nich upoważnienia.

Przepisy u.f.p. obligują jednostki sektora finansów publicznych do dokonywania wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków (art. 44 ust. 2 u.f.p.). Analizując powyższą dyrektywę ustawodawcy rozważyć należy, czy wskazany przepis konstruuje zasadę, zgodnie z którą wydatkowanie środków publicznych możliwe (legalne) jest tylko i wyłącznie wtedy, gdy mamy do czynienia z przepisem identyfikującym poszczególny rodzaj wydatków? Z takim poglądem niewątpliwie mamy do czynienia w orzecznictwie sądów administracyjnych wskutek powielanej powszechnie w wyrokach reguły, iż w zakresie stosunków z zakresu finansów publicznych nie można stosować zasady: „co nie jest zakazane, jest dozwolone”, lecz należy stosować zasadę „dozwolone jest to, co prawo wyraźnie przewiduje”. Wskazuje się również, bez dodatkowych zastrzeżeń, że plan finansowy „nie stanowi wystarczającej podstawy do uzasadnienia wydatków, jeśli nie ma wyraźnej podstawy materialno-prawnej”²⁰.

Z powyższym, tak ogólnikowo sformułowanym poglądem nie sposób się zgodzić. A to z uwagi na to, iż jego teza opiera się na przyjęciu uproszczonego i dosyć mylnego skądinąd założenia, że każdy rodzaj wydatków publicznych realizowany przez jednostki sektora finansów publicznych posiada swoją podstawę materialno-prawną (konkretny przepis). Takie założenie doprowadziłoby w konsekwencji do zanegowania możliwości wydatkowania środków publicznych na realizację zadań, które jakkolwiek są uzasadnione z uwagi na realizację zadań publicznych, to z uwagi na brak konkretnego, rodzajowego wskazania wydatku w przepisie ustawowym nie mogłyby być dokonane. Normę wynikającą z art. 44 ust. 2 u.f.p., odnoszącą się do realizacji wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków, należy traktować nie tylko jak odesłanie do konkretnego przepisu, ale do przepisów rodzajowych składających się na systemowe przyzwolenie do dokonania określonego wydatku. Granice prawne dokonania wydatków zdeterminowane są bowiem przede wszystkim ich przeznaczeniem związanym z realizacją zadań i celów publicznych, a nie wyłącznie istnieniem konkretnych przepisów dotyczących poszczególnych rodzajów wydatków.

Zadania warunkują wydatkowanie środków publicznych, przy czym ich wysokość uzależniona jest od wielkości gromadzonych przez jednostki sektora finansów publicznych środków publicznych. Ponieważ realizacja zadań ograniczona jest posiadanymi przez te jednostki zasobami środków publicznych, jak również możliwościami ich pozyskania, ustawodawca wprowadził w art. 44 ust. 3 u.f.p. normy ostrożnościowe, stanowiące szczególnego rodzaju dyrektywy wydatkowania środków publicznych. I tak wydatki publiczne powinny być dokonywane:

²⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 4 sierpnia 2010 r., V/SA/Wa 739/10, Legalis nr 525832.

1. w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:
 - a) uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
 - b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;
2. w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;
3. w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

W związku z pewną specyfiką zamawianych przez jednostki sektora finansów publicznych usług, dostaw oraz robót budowlanych, ustawodawca zawarł w u.f.p. odesłanie w przedmiocie zawierania przez te jednostki umów w powyższym zakresie do zasad określonych w przepisach o zamówieniach publicznych, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

Zauważając podobieństwo zwrotów sformułowanych w art. 44 ust. 1 u.f.p.: „wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego, planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych” oraz w art. 44 ust. 3 pkt. 1 u.f.p.: „wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy”, podnieść należy, iż wskazane określenia nie są tożsame, tak więc należy je wyjaśnić i rozdzielić. O ile bowiem w pierwszym przypadku mamy do czynienia z ponoszeniem wydatku, zgodnie z kierunkiem wydatkowania (celem) wskazanym w określonym planie finansowym, to w drugiej sytuacji ponoszenie wydatku publicznego należy odnieść do obiektywnej celowości, słuszności jego realizacji²¹.

Oceniając charakter powyższych unormowań stwierdzić należy, że wskazane w art. 44 ust. 3 pkt. 1 u.f.p. dyrektywy, zawierające požądane przez ustawodawcę wzorce postępowania, związane z wydatkowaniem środków publicznych w sposób celowy, oszczędny i efektywny, mają w istocie bardzo ocenny charakter. To natomiast powoduje, iż trudno uznać ich dyrektywny i obiektywny charakter. Powyższa konstatacja związana jest z faktem, iż ocena dotycząca analizy celowości i oszczędności działania związanego z wydatkowaniem środków publicznych, a także z optymalnym doбором metod i środków służących osiągnięciu założonych celów w rzeczywistości jest bardzo subiektywna. Ocena wydatkowania poprzez wskazany wyżej pryzmat może zostać odmiennie dokonana, przykładowo w zależności od osoby dokonującej tej oceny, tj. jej kwalifikacji zawodowych, wykształcenia, przekonań czy też momentu czasowego związanego z dokonywaniem tej oceny (moment wydatkowania środków publicznych albo moment kontroli *ex post* związanej z wydatkowaniem tych środków). Tym samym zmiana rzeczywi-

²¹ W uzasadnieniu do rządowego projektu u.f.p. wyjaśniono m.in., że „rozszerzono zasady dokonywania wydatków publicznych o zasadę skuteczności, polegającą na optymalnym doborze metod i środków dla osiągnięcia założonych celów, przy celowym i oszczędnym dokonywaniu wydatków, będącą jednocześnie podstawową zasadą budżetu zadaniowego”; Sejm RP VI kadencji, druk Nr 1181, www.sejm.gov.pl

stości społeczno-gospodarczej będzie miała wprost proporcjonalny wpływ na odbiór wskazanych dyrektyw.

3. Wydatki publiczne a plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych

Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, odsyła przy określeniu wydatku jak też planów finansowych do znaczenia nadanego tym określeniom w ustawie o finansach publicznych. Jak wynika z dokonanej powyżej analizy, wydatki publiczne stanowią swego rodzaju limity rozdysponowywania środków publicznych poprzez ujęcie ich w stosownych aktach/preliminarzach, jak też granice prawne rozporządzeń środków publicznych zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. Pojawia się zatem pytanie, czy wobec funkcjonujących w ustawie o finansach publicznych podstaw rozdysponowywania środków publicznych, a zatem planów finansowych nie tylko przychodów i wydatków (te występują w stosunku do jednostek budżetowych określonych w art. 11 u.f.p.), ale również przychodów i kosztów, podstawą upoważnień do dokonywania wydatków jest również przedmiotowo taki plan, który sam w sobie nie odnosi się w nazwie do wydatków publicznych? W tym kontekście należy w pierwszej kolejności dokonać analizy pojęcia kosztu występującego w ustawie o finansach publicznych.

Ustawa o finansach publicznych odwołuje się do pojęcia kosztu m.in. w art. 15 ust. 1 u.f.p., przedstawiając podstawy prowadzenia gospodarki finansowej przez samorządowy zakład budżetowy i odnosi się do rocznego planu finansowego obejmującego przychody i m.in. koszty oraz inne obciążenia. Wskazuje ponadto, że zakład odpłatnie wykonuje zadania, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych (art. 15 ust. 1 u.f.p.)²². W art. 21 ust. 1 pkt 3 ufp określającym roczne plany finansowe agencji wykonawczych ustawodawca odnosi się do planu zawierającego zestawienie kosztów funkcjonowania agencji wykonawczej, realizacji zadań ustawowych, z wyszczególnieniem kosztów realizacji tych zadań przez inne podmioty z wyszczególnieniem wynagrodzeń i składek od nich naliczanych, płatności odsetkowych wynikających z zaciągniętych zobowiązań oraz zakupu towarów i usług.

²² Zob. rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych z 7 grudnia 2010 r. (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1718), w którym w § 40 zawarto dyspozycję, aby w planowaniu, ewidencji i sprawozdawczości samorządowy zakład budżetowy stosował dla poszczególnych rodzajów przychodów i kosztów podziałki określone w przepisach o klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi. Niejako tym samym rozporządzeniem następuje zakwalifikowanie kosztów do poszczególnych grup wydatków w rozumieniu wskazanego rozporządzenia. Powyższe umożliwia wskazaną w § 36 spójność planów z uchwałą budżetową.

Podobnie został ukształtowany plan finansowy instytucji gospodarki finansowej w art. 24 ust. 2 u.f.p. W art. 31 pkt. 3 u.f.p., odnoszącym się do planów finansowych państwowych i samorządowych osób prawnych, wskazano na konieczność wyodrębnienia w planach m.in. kosztów, w tym wynagrodzenia i składki od nich naliczane, płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań, zakup towarów i usług.²³ Odrębnie należy potraktować państwowe fundusze celowe, które nie posiadają osobowości prawnej, ale funkcjonują jako wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w tej ustawie (art. 29 ufp). Podstawą realizacji zadań, jak i ponoszenia kosztów jest jednak również plan finansowy.

Z powyższego zestawienia wynika, iż plany finansowe wskazanych jednostek sporządzane są w ujęciu szerszym niż tylko związanym z rozdysonowaniem środków publicznych, a mianowicie w ujęciu kosztów prowadzenia działalności. W takim ujęciu planów finansowych występujące w nich pojęcie kosztów jest z oczywistych względów pojęciem szerszym od pojęcia wydatku publicznego rozumianego, jak już wyżej wskazano, jako wyjście/alokację środków z rachunku bankowego albo z kasy.²⁴

W tym miejscu, jakkolwiek przepisy ustawy o finansach publicznych odnoszą się do planów finansowych jako planów zawierających również zestawienie m.in. kosztów i pojęcie to nie zostało wyjaśnione, korzystając z wykładni systemowej zewnętrznej należy zastanowić się, czy można posłużyć się wyjaśnieniem tego pojęcia zawartym w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁵. Zgodnie z art. 3 pkt. 31 cyt. ustawy, zawierającym definicje ustawowych pojęć, przez koszty i straty rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób, niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli. Z kolei zgodnie z art. 3 pkt. 32 ustawy, jeżeli w ustawie mowa jest o pozostałych kosztach i przychodach operacyjnych rozumie się przez to koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty i przychody związane:

²³ Jak podkreśliła Krystyna Sawicka, tak zbudowany plan finansowy stanowi podstawę prowadzenia gospodarki finansowej państwowych i samorządowych osób prawnych, wyznaczając nie tylko ramy, w których prowadzona jest gospodarka finansowa tych jednostek, ale również cele wydatkowania oraz wysokość środków. K. Sawicka, *Komentarz do art. 31, [w:] Ustawa o finansach publicznych*, M. Karlikowska, W. Miemieć, Z. Ofiarski, K. Sawicka, Wrocław 2010 r., s. 88.

²⁴ Zob. uwagi dotyczące wydatków i kosztów oraz momentów ich poniesienia w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, II FSK 3487/16 z 11 grudnia 2018 r. na gruncie art. 15 ust. 4d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2020 r.poz. 1406 ze zm.; CBOSA.

²⁵ T.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217.

z działalnością socjalną; ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji; z utrzymywaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą; z odpisaniem należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów; z utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi; z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe; z odszkodowaniami i karami; z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych; ze zdarzeniami losowymi.

Przedmiotowy zakres definicji kosztów wskazanych w ustawie o rachunkowości wskazuje, iż koszt w rozumieniu tej ustawy jest pojęciem szerszym niż pojęcie wydatku publicznego w znaczeniu nadanym ustawą o finansach publicznych. Koszt przy tym jest niezależny od momentu dokonania wydatku publicznego. Podkreśla to w szczególności zasada memoriału wskazana w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Z kolei zgodnie z zasadą współmierności z art. 6 ust. 2 ustawy, dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów, do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione²⁶.

Pamiętać także należy, iż pojęcie kosztów w ustawie o rachunkowości odnosi się nie do pojęcia planów finansowych, ale do kosztów związanych z prowadzeniem ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń i operacji gospodarczych.

Z powyższego wynika, iż pojęcie kosztów zawarte w ustawie o rachunkowości jedynie w sposób pośredni przyczynia się do wykładni kosztów ujętych w planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych w znaczeniu nadanym w ustawie o finansach publicznych. Powyższe, biorąc pod uwagę cel ustawy o rachun-

²⁶ Zob. W. Nowak, *Komentarz do art. 6, [w:] Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*, red. W. Nowak, Warszawa 2014 r., s. 32-33.

kowości i w zasadzie inny poziom ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych niż pierwotne do tego celu preliminarze/plany finansowe, jest całkowicie zrozumiałe.

Podsumowanie

Dotychczasowa analiza pozwoliła na ustalenie, iż określenia wydatku publicznego i zawartych w ustawie o finansach publicznych podstaw ich dokonywania, tj. planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych wskazuje, iż wydatki publiczne należy rozumieć jako te rozdysponowania środków publicznych, które w konsekwencji ich ujęcia w ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego czy też w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych uzyskują upoważnienie do ich dokonania (co do wysokości, rodzaju itp.) i w następstwie podlegają alokacji z rachunku bankowego czy też z kasy. Plany kosztów funkcjonujące w ramach planów finansowych zawierają zatem również te koszty, które są wydatkami podlegającymi rozdysponowaniu. Na powyższe wskazują te przepisy z ustawy o finansach publicznych, które odnoszą się do tej kategorii. Koszty ujęte w planach finansowych to w istocie koszty działalności, koszty funkcjonowania, realizacji zadań ustawowych, wynagrodzenia i składki od nich naliczane, płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań, zakup towarów i usług. Tym samym wydatki, do których odnosi się art. 11 uoondfp, określone znaczeniem nadanym ustawą o finansach publicznych, to wydatki ujęte są w planach, o których mowa w art. 44 u.f.p. bez względu na zakres pojęciowy tych planów. Ustalenie istniejącego upoważnienia i jego granic na podstawie planów przychodów i kosztów będzie wymagało przeprowadzenia wnikliwej analizy przez rzeczownika dyscypliny finansów publicznych, jak też przez organy orzekające celem ustalenia, czy w jednostce sektora finansów publicznych zidentyfikowano naruszenie posiadające znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Dotychczasowe bowiem postępowania²⁷ wskazują na dosyć powierzchowne traktowanie wskazanej tematyki i w zasadzie koncentrowanie się organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych na ustaleniach dokonanych przez zawiadamiającego. W tym kontekście należy zaznaczyć, iż zawiadomienie inicjuje określone postępowanie, ale nie pozbawia możliwości prowadzenia przez organy właściwe w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych postępowania zmierzającego do ustalenia znamion naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie zarówno przedmiotowym, jak i podmiotowym. Niewątpliwie jednak skuteczność norm sankcjonujących doznaje istotnego ograniczenia w obliczu konstruowanych przez ustawodawcę norm sankcjonowanych. Powyższe jest

²⁷ Orzeczenia GKO dostępne na stronie www.mf.gov.pl.

wynikiem niekonsekwentnego (systemowego) podejścia ustawodawcy do podstawowego w istocie dla finansów publicznych aktu prawnego, tj. ustawy o finansach publicznych w odniesieniu do systematyki funkcjonujących instytucji prawnych, jak również nomenklatury wewnętrznej aktu.

Literatura

- Chmielnicki P., *Jak rozumieć problem efektywności prawa?* [w:] *Pochodzenie, tworzenie i efektywność prawa*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2014.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012.
- Dębowska-Romanowska T., *Wydatki publiczne, ich formy oraz zasady realizacji w sektorze finansów publicznych*, [w:] *System Prawa Finansowego, Tom II Prawo Finansowe Sektora Finansów Publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010.
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych*, Wrocław 2010.
- Kojder A., *Ograniczenia skuteczności prawa*, [w:] *Skuteczność prawa*, red. T. Giaro, Warszawa 2010.
- Nowak W. (red.), *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*, Warszawa 2014.
- Salachna J.M., *Odpowiedzialność w prawie finansowym*, [w:] *System prawa finansowego*, t. I: *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010.
- Stelmaszczyk K., Tyniewicki M., [w:] *Komentarz do ustawy o finansach publicznych dla jednostek samorządu terytorialnego*, red. J.M. Salachna, Gdańsk 2019.
- Wróblewski J., *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985.
- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny, Socjologiczny”, Rok LX, 1998, Zeszyt 3, 4.

