

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 451

Finanse publiczne

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0
Polska (CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we
Wrocławiu Wrocław 2016

ISSN 1899-319
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-618-3

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2016

Alicja Sekuła

Politechnika Gdańska
e-mail: Alicja.Sekula@zie.pg.gda.pl

Roman Fandrejewski

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku
e-mail: fandrejewskiroman@wp.pl

NARUSZENIE DYSCYPLINY FINANSÓW PUBLICZNYCH W ZAKRESIE WYKORZYSTANIA SUBWENCJI OGÓLNEJ

THE VIOLATION OF PUBLIC FINANCE DISCIPLINE WITH RESPECT TO THE USE OF GENERAL GRANT

DOI: 10.15611/pn.2016.451.31

Streszczenie: Artykuł poświęcony jest problematyce naruszania w gminach dyscypliny finansów publicznych w obszarze wykorzystania części oświatowej subwencji ogólnej. Jego celem jest charakterystyka subwencji ogólnej jako źródła samorządowego dochodu, zwłaszcza jednej z jej części – oświatowej, a także analiza przedmiotowego i podmiotowego naruszenia dyscypliny przez jednostki samorządu terytorialnego. Zastosowana metoda badawcza to studium przypadku, tzw. *case study*, przy czym w części empirycznej przedstawiono i omówiono dwa przypadki naruszeń dyscypliny finansów publicznych w gminach wiejskich województwa pomorskiego, polegających na wydatkowaniu w 2014 r. środków subwencyjnych dotyczących roku 2015. Podstawowy wniosek płynący z artykułu jest taki, że nawet zdecentralizowane w wydatkowaniu środki, których przykładem jest subwencja ogólna, podlegają ograniczeniom w rozdysponowaniu wynikającym z konieczności zapewnienia ładu finansów publicznych.

Słowa kluczowe: dyscyplina finansów publicznych, subwencja ogólna, naruszenie dyscypliny finansów publicznych, subwencja oświatowa, wydatki.

Summary: The subject of the article is the violation of public finance discipline by communes with respect to the use of the education component of general grant (subsidy). Its purpose was to characterise the general grant as a source of revenue of local governments, particularly its education component, as well as to analyse the practice of objective and subjective breach of discipline by local government units. The adopted research method is based on case studies; the empirical section presents and discusses two cases of breach of public finance discipline in rural communes in the Pomeranian province where general grant funds earmarked for 2015 were spent in 2014. The article leads to the basic conclusion that even funds that are decentralised in respect of spending, such as general grant, are subject to certain disposal restrictions arising from the need to maintain order in public finances.

Keywords: discipline of public finances, general grant, breach public finance discipline, educational subsidy, educational component of general grant.

1. Wstęp

Problematyka dyscypliny finansów publicznych to obszar finansów samorządu terytorialnego cieszący się stosunkowo dużym zainteresowaniem. Rozważania na ten temat prowadzone są z wielu punktów widzenia. Pozostaje ona w nurcie zainteresowań zarówno świata naukowego, zwłaszcza ekonomistów i prawników, jak i praktyków – tych po stronie samorządowej i organów kontrolno-nadzorczych. Jednak o ile kwestie naruszeń dyscypliny finansów publicznych były i są badane w odniesieniu do wielu obszarów gospodarki finansowej, takich jak np. inwentaryzacja, sprawozdawczość budżetowa, kontrola zarządcza, zamówienia publiczne, zasady zaciągania zobowiązań czy udzielania dotacji [Sobierajska (red.) 2015], o tyle wyraźnie występuje brak analiz w stosunku do subwencji ogólnej. Sytuacja ta powinna ulec zmianie, gdyż dla wielu jednostek samorządowych jest ona znaczącym źródłem dochodów. Zauważona przez autorów luka w literaturze legła u podstaw analizy zagadnień przedstawionych w niniejszym artykule, którego celem badawczym jest omówienie problematyki naruszeń dyscypliny finansów publicznych w zakresie wykorzystania przez gminy subwencji oświatowej stanowiącej pod względem wartościowym największą część subwencji ogólnej.

2. Przedmiotowy i podmiotowy zakres naruszeń dyscypliny finansów publicznych w odniesieniu do samorządowych finansów

Problematykę dyscypliny finansów publicznych, w tym przedmiotowy i podmiotowy zakres jej naruszeń, reguluje uchwalona pod koniec 2004 r., a obowiązująca od 2005 r. ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych [Ustawa z 17 grudnia 2004]. W sposób kompleksowy określa kwestie m.in. zasad i zakresu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, rodzaje stosowanych kar i zasady ich wymierzania, a także organy właściwe do prowadzenia postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Innymi słowy, jej celem jest całościowe uregulowanie przedmiotowej i podmiotowej odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych i zasad wymiaru kary, uwzględniających przede wszystkim skutki dokonanych naruszeń oraz okoliczności, w jakich do nich doszło. Nie jest to akt prawny, w którym po raz pierwszy po reaktywacji w 1990 r. samorządu terytorialnego w Polsce znalazło się odwołanie do dyscypliny finansów publicznych. Przed wejściem w życie ustawy z 2004 r. kwestie dotyczące dochodzenia odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych znajdowały się w ustawie – Prawo budżetowe [Ustawa z 5 stycznia 1991], a od 1999 r. w nieobowiązującej obecnie ustawie o finansach publicznych z 1998 r. [Ustawa z 26 listopada 1998].

System odpowiedzialności zawarty w ustawie z 2004 r. uległ w 2012 r. w niektórych obszarach zasadniczym zmianom na skutek wejścia w życie aktu prawnego modyfikującego jej pierwotne brzmienie [Ustawa z 19 sierpnia 2011]. Nowelizacja

objęła zasady stosowania ustawy, wykaz osób, które mogą ponosić odpowiedzialność, zestaw czynów zabronionych, a także strukturę organizacyjną organów orzekających wraz z procedurami prowadzenia postępowania.

Dyscyplina finansów publicznych, mimo że stanowi trzon unormowań ustawy, nie została w niej wprost zdefiniowana. Najczęściej określa się ją, wychodząc z definicji „dyscypliny”, która oznacza nakaz podporządkowania się określonym regułom postępowania oraz przestrzegania norm wyznaczających te zasady przez określone podmioty bądź też wymóg przestrzegania wyznaczonych reguł w związku z dysponowaniem daną kategorią środków finansowych [Bojkowski, Przybylska (red.) 2012, s. 26]. Mając powyższe na względzie, dyscyplinę finansów publicznych charakteryzuje się jako przestrzeganie prawnie wyznaczonych reguł ustalania, poboru i egzekucji należności stanowiących środki publiczne, gospodarowanie nimi w jednostkach sektora finansów publicznych oraz poza nimi przez podmioty korzystające z tych środków [Motowilczuk 2012, s. 7] lub jako przestrzeganie zasad gospodarki finansowej, dokonywania zamówień publicznych, a w pewnym zakresie gospodarowania majątkiem [Legutko 2011, s. 126]. Jej naruszenia można dokonać poprzez:

- zaniechanie wykonania czynności nakazanej prawem, np. nieustalenie należności gminy,
- działanie niezgodne z prawem związane z niewłaściwym dysponowaniem środkami publicznymi, np. dokonanie wydatku przekraczającego wysokość ustaloną w uchwale budżetowej lub wydatkowanie niezgodnie z przeznaczeniem.

Niekiedy w definicjach podkreśla się dodatni i ujemny wymiar dyscypliny. Ten pierwszy, określany dyscypliną finansów publicznych w ujęciu pozytywnym, oznacza system gospodarowania środkami publicznymi, który jest zgodny z ustawą o finansach publicznych. Jeśli odbiega od modelu wyznaczonego ustawami, określa się go mianem dyscypliny finansów publicznych w ujęciu negatywnym (zamiennie dyscypliną finansów publicznych w ujęciu wąskim lub *sensu stricto*), rozumianą jako katalog czynów, których popełnienie w sposób czynny, czyli działaniem, lub bierny, tzn. zaniechaniem, uznane jest za na tyle naganne i szkodliwe dla finansów publicznych, że ich popełnienie obwarowane zostało czterema rodzajami sankcji [Lipiec-Warzecha 2012, s. 25, 26]. Z analizy przytoczonej interpretacji wysnuć można wniosek, że wąskie ujęcie dyscypliny finansów publicznych równoznaczne jest z jej naruszeniem. Adekwatnie do ujęcia wąskiego i szerokiego sformułować można dwie funkcje, jakie przynależą temu pojęciu: prewencyjną i represyjną. Mają one na celu zapewnienie ładu finansów publicznych rozumianego jako przestrzeganie przez jednostki sektora finansów publicznych zasad gospodarowania środkami publicznymi zawartymi w ustawie o finansach publicznych. Odpowiedzialność dyscyplinarna związana jest z naruszeniem zasad uznanych za podstawowe. Innymi słowy, dyscyplina finansów publicznych to obowiązek przestrzegania zawartych głównie w ustawie o finansach publicznych zasad finansów publicznych w trakcie gospodarowania mieniem i środkami publicznymi. Dobrem chronionym w przepisach regulujących odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych jest ład prawny

systemu finansów publicznych, a wybrane jego naruszenia uznano za szkodliwe dla finansów publicznych [Smaga, Winiarz (red.) 2015, s. 183].

Finanse publiczne w rozumieniu powyższej definicji dotyczą procesów gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych w związku z wykonywaniem przez samorząd terytorialny zadań publicznych [Kosikowski 2013, s. 18]. Współcześnie finanse publiczne jako obszar działalności państwa opisują i analizują zjawiska i procesy związane z gospodarowaniem pieniężnymi środkami publicznymi, przyczynami tworzenia funduszy publicznych oraz ich skutkami o charakterze ekonomicznym, społecznym i politycznym. Dotyczą szeroko rozumianego finansowania zadań publicznych jednostek sektora finansów publicznych adekwatnie do obowiązujących uregulowań prawnych [Lubińska 2010, s. 13]. Celem omawianej ustawy jest zapewnienie przestrzegania przez osoby gospodarujące środkami publicznymi reguł obowiązujących w zakresie procesów składających się na finanse publiczne. Procesy te zawarte są w ustawie o finansach publicznych, zgodnie z którą w odniesieniu do samorządu terytorialnego obejmują m.in. [Ustawa z 27 sierpnia 2009, art. 3]:

- gromadzenie dochodów i przychodów publicznych,
- wydatkowanie środków publicznych,
- zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne i zarządzanie nimi,
- zarządzanie długiem publicznym.

Procesom tym odpowiada zakres przedmiotowy odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych przedstawiający czyny zabronione zgodnie z regulacjami określonymi w artykułach 5–18c ustawy. Oprócz niego w artykułach 4 i 4a znajdują się uregulowania dotyczące odpowiedzialności podmiotowej. Ponosi ją osoba fizyczna, przy czym nie jest ona ponoszona przez każdego pracownika, lecz jedynie przez osoby wskazane w ustawie [Bielikow-Kucharska 2016, s. 99]. Krąg osób, które mogą ponosić odpowiedzialność z tytułu czynów zabronionych, obejmuje osoby z sektora finansów publicznych oraz spoza niego. Naruszenia dyscypliny w zakresie wykorzystania subwencji dotyczą tylko grupy pierwszej. Obejmują osoby wchodzące w skład organu wykonującego budżet, pracowników jednostek sektora finansów publicznych, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej, ale przede wszystkim kierowników jednostek sektora finansów publicznych, do powinności których, mocą art. 53 ustawy o finansach publicznych, należy wykonywanie obowiązków obejmujących całość gospodarki finansowej tej jednostki.

Zarówno ustawa o finansach publicznych, jak i ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych nie zawierają definicji terminu „kierownik jednostki”. Jednak na podstawie zawartych w nich regulacji można określić jego obowiązki. Istotne z punktu widzenia wydatkowania subwencji ogólnej są [Bielikow-Kucharska 2016, s. 103]:

- znajomość określonych przepisów, w tym ustawy o finansach publicznych,
- znajomość zasad wydatkowania środków publicznych i konsekwencje ich naruszenia,

- obowiązek przestrzegania ustawowo określonych zasad prowadzenia gospodarki finansowej, przy czym niedobór środków finansowych nie upoważnia do ich łamania niezależnie od wielkości przyznanych jednostce środków.

Spośród przedmiotowego zakresu odpowiedzialności z punktu widzenia celu niniejszego opracowania istotne jest rozwiązanie znajdujące się w art. 11 ustawy, dotyczące zasad dokonywania wydatków. Zgodnie z nim naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego uchwałą lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków, które mocą art. 44 ustawy o finansach publicznych mogą być ponoszone w wysokościach ustalonych w uchwale budżetowej. Innymi słowy, z punktu widzenia ładu finansów publicznych jedną z reguł gospodarowania środkami publicznymi jest zasada ponoszenia wydatków w wysokościach zawartych w uchwale budżetowej oraz tylko wtedy, gdy istnieje przepis stanowiący podstawę ich dokonania, a naruszenie tych reguł zagrożone jest odpowiedzialnością. Można więc stwierdzić, że podstawę planowania i dokonywania wydatków publicznych stanowią przepisy rangi ustawowej. Jedną z ważniejszych reguł ustanawia art. 52 ustawy o finansach publicznych wskazujący, że jednostka samorządu terytorialnego nie może wydatkować kwot większych niż zawarte w budżecie będącym podstawą jej funkcjonowania w danym roku. Stanowią one nieprzekraczalny limit. Mogą być zmieniane, w tym także zwiększane, lecz po uprzedniej zmianie ich wysokości w budżecie. Aby tego dokonać, poza istnieniem tytułu prawnego do jego poniesienia, konieczne jest jednoczesne ujęcie wydatku w budżecie. To podstawowy plan finansowy jednostek samorządu terytorialnego, uchwalony na z góry określony okres, w Polsce – na rok kalendarzowy. Po stronie wydatków ma dyrektywny charakter, obligujący wykonawców do określonego zachowania, w tym m.in. do przestrzegania reguły nieprzekraczania zaplanowanego ich górnego limitu [Wójtowicz (red.) 2013, s. 79]. Budżet zawiera skonkretyzowane kwotowo upoważnienie do dokonania wydatku w danym okresie, a zakres upoważnienia wyznaczają kwoty wydatków stanowiące ich maksymalny limit.

3. Cechy subwencji jako dochodu jednostek samorządu terytorialnego; procedura i tryb przekazywania subwencji jednostkom samorządu terytorialnego

Subwencja ogólna jest jednym z trzech obligatoryjnych źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Jako źródło dochodu ma specyficzne cechy zasadniczo odróżniające je od dotacji celowych i dochodów własnych w wąskim ujęciu, a zbliżające do dochodów z udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych, które mocą ustaw przyporządkowane są do dochodów własnych, co wielokrotnie było w literaturze krytykowane. Cechą subwencji jest centralizacja w sferze dochodowej, a w wydatkowej – decentralizacja, co oznacza, że organy sa-

morządowe mają swobodę wyboru kierunków ich rozdysponowania [Sekuła 2015, s. 919]. Pozostałymi własnościami subwencji są: ogólność, bezwrotność i nieodpłatność. Pierwsza z nich rozumiana jest jako przeznaczanie środków na finansowanie ogółu zadań własnych. Druga oznacza, że – poza nienależnym pobraniem – nie jest zwracana do budżetu państwa. Ostatnia, nieodpłatność, wyraża się tym, że otrzymanie środków w formie subwencji nie wymaga wykonania wzajemnego świadczenia na rzecz skarbu państwa [Borodo 2007, s. 206].

Porównując kwoty wpływające do budżetów gmin z różnych źródeł dochodów, subwencję ogólną można nazwać zasadniczym wpływem [Sekuła 2014, s. 237]. Kwoty zasilające budżet z jej tytułu to nierzadko ok. 50% wydatków, a w pojedynczych przypadkach, zwłaszcza w gminach wiejskich, stanowią nawet 2/3 wydatków, co zobrazowano w tab. 1.

Tabela 1. Udział subwencji w wydatkach gmin (w %) w latach 2012–2014: podział na typy gmin oraz przykłady jednostek (gmin wiejskich) z największym współczynnikiem

Rok	2012	2013	2014
Polska, w tym gminy:	26,7	26,6	24,7
• miejskie	20,8	20,9	19,6
• miejsko-wiejskie	29,6	29,3	27,4
• wiejskie, przykłady:	38,4	37,8	34,6
• Rusinów	62,9	66,1	65,5
• Pątnów	52,0	66,1	52,6
• Lutocin	64,4	65,0	59,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Banku Danych Lokalnych, <https://bdl.stat.gov.pl/BDL/dane>.

W literaturze światowej subwencja stosunkowo rzadko funkcjonuje pod pojęciem *subsidy*. Zdecydowanie częściej określana jest mianem *general grant* [Lotz 2005, s. 59], czyli dotacja ogólna, w odróżnieniu od dotacji celowej, wyrażonej jako *specific grant* [Sekuła 2009, s. 756, 757], gdyż „ogólność”, inaczej brak ścisłych wytycznych co do celu wydatkowania, jest cechą wyróżniającą subwencję. Niekiedy bywa określana mianem *general-purpose transfer*, czyli transfer ogólnego przeznaczenia [Shah 2016, s. 56], podkreślającym jej niecelowe wydatkowanie. Brak wskazania przez dotującego kierunków wydatkowania środków z subwencji akcentowany jest także w sformułowaniu *non-earmarked grants* [Bröthaler, Getzner 2011, s. 140], oznaczającym granty niecelowe. Niecelowy (ogólny) charakter subwencji uwidocznił się także w określeniu *general purpose grant* [Starkie 1984, s. 27], czyli dotacja ogólnego przeznaczenia. Otrzymanie subwencji nie wiąże się z ko-

niecznością świadczenia lub współfinansowania konkretnej usługi przez jednostkę samorządu terytorialnego, stąd też niekiedy nazywa się ją *general type non-matching grants* [Oulasvirta 1997, s. 397], czyli grantem ogólnym bez współfinansowania. Akcentowanie braku istnienia warunków ze strony dotującego co do reguł i procedury wydatkowania środków podkreślone zostało w nazwie *unconditional grants* [Islam, Choudhury 1990, s. 676], oznaczającej granty nieuwarunkowane. Wspomniana niecelowość wydatkowania środków pochodzących z tytułu subwencji nie oznacza, że mogą być w sposób całkowicie dowolny wydatkowane, a ich rozdysponowanie nie podlega dyscyplinie finansów publicznych. Reguły wydatkowania środków przyznanych w ramach subwencji ogólnej podlegają ogólnym zasadom dotyczącym ładu finansów publicznych, a przykłady naruszeń przedstawiono w dalszej części pracy.

Całkowita kwota subwencji stanowi sumę trzech, a w przypadku gmin (opcjonalnie) czterech kwot (plus środki z rozdziału rezerwy), składających się w dość nierównej proporcji na jej ostateczną wielkość. Od 2004 r. subwencja ogólna składa się z części wyrównawczej, równoważącej (regionalnej w województwach) i oświatowej. Oprócz nich tworzy się rezerwę subwencji ogólnej i części oświatowej, a gminy mogą uzyskać też środki z tytułu subwencji rekompensującej [Sekuła, Basińska 2014, s. 148]. Największą część, dochodzącą nawet do 90% ogółu wpływów z tego tytułu, stanowi subwencja oświatowa. Jako że jest składową subwencji ogólnej posiada, tak jak pozostałe części, wszystkie jej własności. Nie jest przyznawana na zadania oświatowe, lecz z tytułu wykonywania tych zadań. Wpływy nie muszą pokrywać wydatków prowadzonych przez jednostki samorządowe szkół, ponieważ nie jest przypisana do żadnych zadań, w tym także oświatowych. Niemniej jednak geneza tego źródła dochodów, praktyka jej wyliczania czy nazewnictwo wskazują na powiązanie z zadaniami z zakresu edukacji.

Zasady przekazywania subwencji ogólnej na rachunki jednostek samorządu terytorialnego określone są w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z zawartymi w niej rozwiązaniami minister finansów w ciągu 14 dni od ogłoszenia ustawy budżetowej przekazuje jednostkom samorządowym informację o przypadających im kwotach części subwencji ogólnej. Część wyrównawcza i równoważąca/regionalna przekazywana jest w miesiącu, którego dotyczy, przy czym pierwsza z wymienionych – do 15 dnia miesiąca, a druga do 25. Część oświatowa także przekazywana jest w 12-miesięcznych ratach (za marzec w wysokości 2/13), lecz z wyprzedzeniem – do 25 dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc wypłaty wynagrodzeń [Ustawa z 13 listopada 2003, art. 34 ust. 1]. Oznacza to, że zgodnie z rozwiązaniami ustawowymi subwencja oświatowa za miesiąc styczeń przekazywana jest do 25 grudnia, mimo że dotyczy roku następnego i jej wysokość powinna zostać ujęta w budżecie roku następnego.

4. Przykłady wykorzystania subwencji ogólnej w gminach województwa pomorskiego z naruszeniem norm i praw dotyczących dyscypliny finansów publicznych

Przedstawione wyżej rozważania znajdują praktyczne zastosowanie w rozpatrywaniu przez organy orzekające zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych. W 2015 r. Regionalna Komisja Orzekająca (RKO) w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy Regionalnej Izbie Obrachunkowej (RIO) w Gdańsku rozpatrywała m.in. dwa wnioski rzecznika dyscypliny finansów publicznych, z zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych Prezesa RIO w Gdańsku, związane z przekroczeniem upoważnienia do dokonywania wydatków dotyczących subwencji oświatowej.

Pierwszy przypadek związany był z wydatkowaniem w grudniu 2014 r. środków subwencji oświatowej przyznanej na styczeń 2015 r. W uzasadnieniu orzeczenia RKO stwierdziła [RKO 2015a], że zgodnie z treścią art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość jej gospodarki finansowej. Pełniąc funkcję wójta gminy, podlega odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny w przypadku popełnienia czynów wyspecyfikowanych w ustawie stanowiących to naruszenie. RKO uznała, iż ze środków części oświatowej, otrzymanej w grudniu danego roku, a przeznaczonej na finansowanie wydatków w styczniu roku następnego, jednostka samorządu terytorialnego nie może regulować żadnych zobowiązań w miesiącu, w którym – zgodnie z rozwiązaniami ustawowymi – otrzymała środki.

Treść art. 211 ust. 1 ustawy o finansach publicznych stanowi, że budżet jednostki samorządu terytorialnego jest jej rocznym planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów. Oznacza to, że środki subwencji oświatowej przekazanej w grudniu na finansowanie wydatków stycznia roku następnego zaliczają się do budżetu roku następnego. Z istoty budżetu jako planu finansowego o perspektywie rocznej wynika uprawnienie do dysponowania środkami w roku, którego dotyczą. Nie ma znaczenia, kiedy wpływają, bo gmina nie ma prawa przeznaczać kwot subwencji roku przyszłego na jakiegokolwiek wydatki roku bieżącego, zarówno na te ujęte w planie finansowym, jak i na te w nim nieujęte.

Zakres upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych wyznaczają również limity określone w obowiązującym budżecie. Zgodnie z art. 254 pkt 3 i art. 44 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wydatki ujęte w budżetach mają charakter nieprzekraczalnych limitów oraz mogą być ponoszone na cele i w wysokości ustalonej w uchwale budżetowej. Limity wydatków w tym rozumieniu są jednocześnie upoważnieniem do dokonania określonego rodzaju wydatków objętych limitami. Zatem przekazana w grudniu 2014 r. część oświatowa dotyczyła stycznia 2015 r. i przeznaczona była na pokrycie planowanych wydatków, ale realizowanych dopiero w 2015 r. Otrzymana kwota prawie 300 tys. zł subwencji oświatowej powinna być w całości do końca 2014 r. zaewidencjonowana na koncie rozliczeń

międzyokresowych, a gospodarowanie tymi środkami powinno nastąpić od 1 stycznia 2015 r., na podstawie przyjętej uchwały budżetowej na 2015 r., a w przypadku niepodjęcia jej do 31 grudnia 2014 r. – na podstawie projektu uchwały budżetowej. Wydatkowanie w grudniu 2014 r. części oświatowej subwencji ogólnej przeznaczonej na realizację wydatków roku następnego stanowiło naruszenie wcześniej przywołanych przepisów prawnych.

W uzasadnieniu orzeczenia RKO powołała się ponadto na stanowisko Głównej Komisji Orzekającej (GKO) [GKO 2014]. GKO podkreśliła, że bez znaczenia jest okoliczność, na jakie zobowiązania zostały przekazane środki. Przedmiotem upoważnienia do dokonania wydatku nie jest wyłącznie przeznaczenie środków. Zakres upoważnienia do dokonania wydatku jest oznaczany przez ustalenie:

- kwoty: czy nie przekracza limitu ustalonego w planie dla danego rodzaju wydatku,
- kompetencji osoby dokonującej wydatku,
- przeznaczenia: czy można sfinansować wydatki konkretnymi środkami,
- okresu, w jakim dokonywano wydatku.

Użycie w roku wcześniejszym środków, które są dochodami roku następnego, zawsze odbywa się z naruszeniem kompetencji do ich wydawania. Nie ma znaczenia, kiedy środki zostały przekazane. Analogicznie, w omawianym przypadku wydatkowanie w grudniu 2014 r. części oświatowej subwencji ogólnej przeznaczonej na styczeń 2015 r. uznane zostało za dokonane bez upoważnienia wynikającego z uchwały budżetowej na 2014 r., a także z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

Nieprawidłowość ta wyczerpała znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ustawy. Odpowiedzialność przypisano wójtowi gminy jako osobie, która zatwierdziła wydatki i była odpowiedzialna za całość gospodarki finansowej.

W drugim przypadku sprawa dotyczyła zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych polegającego na wydatkowaniu na spłatę kredytu w rachunku bieżącym w grudniu 2014 r. środków w kwocie prawie 450 tys. zł pochodzących z części oświatowej subwencji ogólnej otrzymanej na styczeń 2015 r.

RKO w Gdańsku uznała [RKO 2015b] wójta gminy za odpowiedzialnego popełnienia zawinionego naruszenia dyscypliny finansów publicznych określonego w art. 11 ustawy, a polegającego na wydatkowaniu w grudniu 2014 r. środków pochodzących z części oświatowej subwencji otrzymanej na styczeń 2015 r. W świetle zebranego i ujawnionego na rozprawie materiału dowodowego RKO ustaliła, że gmina otrzymała w grudniu 2014 r. z budżetu państwa część oświatową subwencji ogólnej na styczeń 2015 r. oraz że środki uzyskane z tej subwencji zostały w całości wykorzystane przez gminę w 2014 r. Wydatkowanie w grudniu części oświatowej przeznaczonej na styczeń uznane zostało za dokonane bez upoważnienia wynikającego z uchwały budżetowej na 2014 r. i naruszyło art. 211 ust. 1, art. 44 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

Działanie wyczerpało jednocześnie znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 11 ustawy. Odpowiedzialność za czyn przypisana została wójtowi gminy jako kierownikowi jednostki odpowiadającemu za całość jej gospodarki finansowej. Obwiniony powinien podjąć czynności zapobiegające sytuacji, w której środki z subwencji oświatowej na styczeń 2015 r. wpływają na rachunek bankowy, co do którego bank na podstawie obowiązującej umowy kredytu ma pełnomocnictwo do zaliczania zasilających środków na poczet spłaty kredytu w roku 2014. Zaniechanie podjęcia takich czynności równoznaczne jest z decyzją o sposobie i czasie dokonania wydatku ze środków subwencji oświatowej w sposób zgodny z obowiązującą umową kredytu, lecz w sposób niezgodny z wymienionymi wcześniej artykułami. W ocenie RKO obwiniony powinien doprowadzić do usunięcia z obrotu prawnego umowy kredytu przewidującej pełnomocnictwo banku do dokonywania zaliczeń wszelkich wpływów na rachunek bankowy gminy na poczet spłat kredytu, albowiem umowa ta pozostawała w sprzeczności z przepisem art. 264 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, w myśl którego w celu zabezpieczenia kredytu nie można udzielać pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jednostki samorządu terytorialnego. Nadto, posiadając wiedzę o obowiązywaniu takiej umowy, obwiniony mógł podać inne konto bankowe do dokonywania wpłat z tytułu subwencji lub też zapewnić, aby środki znajdujące się na bieżącym rachunku bankowym gminy były co najmniej w wysokości pozwalającej na uznanie, że na spłatę kredytu nie zostaną wydatkowane środki z subwencji przeznaczonej na rok następny.

Z odpowiedzialności obwinionego nie zwalnia okoliczność, że nie sposób ustalić, z jakich środków bank dokonuje potrąceń z rachunku bankowego, albowiem bank w ogóle nie powinien mieć pełnomocnictwa do dokonywania takich czynności. W ramach działalności wewnętrznej gminy obwiniony, jako kierownik jednostki odpowiadający za jej rachunkowość (na podstawie art. 4 ust. 5 w związku z art. 4 ust. 1 i art. 4 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994]), może tak zorganizować politykę rachunkowości w jednostce, żeby środki przeznaczone do wydatkowania wyłącznie na określone cele czy w określonym terminie (w danym przypadku – na styczeń 2015 r.) były łatwe do ustalenia przez skarbnika i weryfikowalne przez osobę dokonującą dyspozycji wypłaty.

Wymierzając karę, RKO wzięła pod uwagę, że obwiniony godził się na naruszenie dyscypliny, gdyż wiedząc o umowie kredytu, nie podjął działań uniemożliwiających zajęcie kwoty subwencji przez bank. Stopień szkodliwości czynu dla finansów publicznych nie był znikomy, albowiem doprowadzono nim do wydatkowania znacznej sumy niezgodnie z przepisami. Obwiniony dopuścił do sytuacji, w której podmiot spoza sektora finansów publicznych na podstawie umowy kredytu dysponuje środkami gminy znajdującymi się na jej rachunku, i nie zapewnił, żeby środki, które mogą być wydatkowane wyłącznie w określonym terminie, nie wpłynęły na takie konto.

W obydwu omawianych przypadkach Regionalna Komisja Orzekająca wymierzyła obwinionym stosowne kary.

Przedstawione stanowiska pozostają w zgodzie z linią orzeczniczą GKO, która stoi na stanowisku, że ze środków części oświatowej otrzymywanych w grudniu na rok następny jednostka nie może w tym miesiącu regulować żadnych zobowiązań, nawet wymagalnych. Wynika to wprost z definicji budżetu. Środki subwencji oświatowej przekazane w grudniu zaliczają się do budżetu roku następnego. Nawet wydatkowanie bez przekroczenia limitów określonych w uchwale budżetowej nie stanowi podstawy do uniewinnienia, gdyż zostały one dokonane z naruszeniem przepisów dotyczących wydatkowania części oświatowej, co równoznaczne jest z wypełnieniem znamion określonych w artykule 11 ustawy [GKO 2014].

5. Zakończenie

Przedstawiona w niniejszym artykule analiza rozwiązań ustawowych, stanowisk teoretyków z zakresu finansów publicznych oraz rozstrzygnięć praktycznych pozwala na sformułowanie ogólnego wniosku, że w przypadku dysponowania częścią oświatową subwencji ogólnej władze jednostek samorządu terytorialnego powinny z jednej strony ważyć jej cechy jako zdecentralizowanego w sferze wydatkowej dochodu samorządowego, lecz z drugiej pamiętać, że przedmiotem upoważnienia do dokonania wydatku nie jest wyłącznie przeznaczenie środków. Zakres upoważnienia jest oznaczony także przez ustalenie kwoty oraz okresu, w jakim wydatek zostanie dokonany. Z istoty budżetu jako planu finansowego w perspektywie rocznej wynika uprawnienie do dysponowania środkami finansowymi w roku, którego dochody dotyczą. Kompetencja do dokonania wydatku z subwencji na dany rok powstaje w momencie rozpoczęcia roku, którego dotyczą. Wcześniejsze wydatkowanie oznacza dokonanie go bez upoważnienia. Okoliczności, na jakie zobowiązania środki zostały przekazane, nie mają w tej sytuacji znaczenia. Z istoty budżetu, który jest rocznym planem finansowym, wynikają uprawnienia do dysponowania środkami w roku, którego dotyczą.

Jednym ze źródeł samorządowych dochodów jest subwencja ogólna; jej częścią jest subwencja oświatowa. Przekazywana jest w trybie i na zasadach określonych ustawowo. Zgodnie z nimi kwota dotycząca stycznia wpływa na konto jednostki samorządowej w grudniu roku poprzedniego. Nie zmienia to faktu, że jest zaplanowanym dochodem roku przyszłego i powinna pokrywać wydatki roku następnego. Do momentu rozpoczęcia roku, którego dotyczy, powinna być zaewidencjonowana na koncie rozliczeń międzyokresowych, a gospodarowanie przekazanymi środkami następuje na podstawie uchwały budżetowej, ewentualnie projektu budżetu. Wcześniejsze wydatkowanie środków stanowi naruszenie norm ustawowych i wypełnia znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w artykule 11 ustawy.

Niniejszy artykuł w ogólnej formule miał na celu zobrazowanie wymogów i warunków przestrzegania dyscypliny finansów publicznych w odniesieniu do podsektora finansów samorządu terytorialnego. Brak stosowania się do zasad, które tworzą ład finansów publicznych, prowadzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, np. w procedurze przekazywania czy udzielania dotacji [Sekuła, Fandrejewski 2016], udzielania zamówienia publicznego [Stręciwilk 2011] lub zaciągania zobowiązań. Może mieć ono miejsce również w przypadku subwencji ogólnej, mimo że jest przykładem zdecentralizowanego w sferze wydatkowej dochodu samorządowego.

Literatura

- Bank Danych Lokalnych, www.bdl.stat.gov.pl/BDL/dane (30.04.2016).
- Bielikow-Kucharska M., 2016, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w obszarze zamówień publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Bojkowski T., Przybylska J. (red.), 2012, *Dyscyplina finansów publicznych: zasady odpowiedzialności, problemy orzecznicze i aspekty praktyczne*, CeDeWu, Warszawa.
- Borodo A., 2007, *Polskie prawo finansowe*, Dom Organizatora, Toruń.
- Bröthaler J., Getzner M., 2011, *Fiscal autonomy and total government expenditure: An Austrian case-study*, *International Advances in Economic Research*, vol. 17, no. 2, s. 134–156.
- GKO, 2014, *Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych z 21 lipca 2014 r.*, BDF1/4900/51/55/RN-14/14.
- Islam M., Choudhury S., 1990, *Testing the exogeneity of grants to local governments*, *Canadian Journal of Economics*, vol. 23, no. 3, s. 676–692.
- Kosikowski C., 2013, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Lex, Warszawa.
- Legutko M., 2011, *Wieloletnia prognoza finansowa jako podstawa zaciągania zobowiązań wieloletnich w świetle odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, [w:] Smaga M., Winiarz M. (red.), *Dyscyplina finansów publicznych – stan obecny i kierunki zmian*, Ergo, Kraków, s. 126–136.
- Lipiec-Warzecha L., 2012, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Lex, Warszawa.
- Lotz J., 2005, *Accountability and control in the financing of local government in Denmark*, *OECD Journal on Budgeting*, vol. 5, no. 2, s. 55–67.
- Lubińska T., 2010, *Budżet a finanse publiczne*, Difin, Warszawa.
- Motowilczuk I., 2012, *Dyscyplina finansów publicznych po zmianach*, Infor, Warszawa.
- Oulasvirta L., 1997, *Real and perceived effects of changing the grant system from specific to general grants*, *Public Choice*, vol. 91, no. 3/4, s. 397–416.
- RKO, 2015a, *Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy RIO w Gdańsku z 2 listopada 2015 r.*, Nr KO.0022-73-1-33/15.
- RKO, 2015b, *Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych przy RIO w Gdańsku z 9 listopada 2015 roku*, Nr KO.0022-139-1-34/15.
- Sekuła A., 2009, *System of specific grants for local government units in Poland*, [w:] Bucek M., Capello R., Hudec O., Nijkamp P. (red.), *3rd Central European Conference in Regional Science*, Technical University, Kosice, s. 755–760.
- Sekuła A., 2014, *Analiza dochodów z udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w gminach województwa pomorskiego*, [w:] Sokołowski J., Sosnowski M. (red.), *Finanse publiczne*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 346, s. 235–245.

- Sekuła A., 2015, *General grants and development – a relationship without a future? The effects of the structure of general grants on the development of local government units in Poland*, Lex Localis – Journal of Local Self-Government, vol. 13, no. 4, s. 915–932.
- Sekuła A., Basińska B., 2014, *Dlaczego subwencje nie są rozwojowe? Próba identyfikacji przyczyn braku wpływu subwencji na wydatki inwestycyjne*, [w:] Sobczak E., Bal-Domańska B., Obrębalski M. (red.), *Problemy rozwoju regionalnego i lokalnego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 331, s. 146–157.
- Sekuła A., Fandrejewski R., 2016, *Zasady, tryb przyznawania i przekazywania dotacji celowych przez jednostki samorządu terytorialnego a naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, *Finanse Komunalne* 2016, nr 10, s. 64–71.
- Shah A., 2016, *Fiscal policies for coordinated urban-rural development and their relevance for China*, *Public Finance & Management*, vol. 16, no. 1, s. 51–74.
- Smaga M., Winiarz M. (red.), 2015, *Dyscyplina finansów publicznych. Doktryna, orzecznictwo, praktyka*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobierajska A. (red.), 2015, *Orzecznictwo w zakresie dyscypliny finansów publicznych*, Biblioteka Correcty, Uniwersytet Jagielloński, Regionalna Izba Obrachunkowa, Kraków.
- Starkie D., 1984, *The specific effect of specific road grants in South Australia*, *Australian Economic Papers*, vol. 23, no. 42, s. 27–37.
- Stręciwilk M., 2011, *Zasada uczciwej konkurencji w kontekście odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych przy udzieleniu zamówienia publicznego*, [w:] Smaga M., Winiarz M. (red.), *Dyscyplina finansów publicznych – stan obecny i kierunki zmian*, Ergo, Kraków, s. 176–195.
- Wójtowicz W. (red.), 2014, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Lex, Warszawa.

Akty prawne

- Ustawa z 5 stycznia 1991 r. Prawo budżetowe, Dz.U. 1993 r. nr 72, poz. 344 ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2013 poz. 330 ze zm.
- Ustawa z 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2003 nr 15, poz. 148 ze zm.
- Ustawa z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. 2015 poz. 513 ze zm.
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, Dz.U. 2012 poz. 1529 ze zm.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2013 poz. 885 ze zm.
- Ustawa z 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2011 nr 240, poz. 1429.