

ZASADY WYDATKOWANIA REZERW CELOWYCH W BUDŻETACH JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Rules for the disbursement of specific reserves in the budgets of local government units

ABSTRACT

The aim of the article is to analyze the issue of the procedure of spending specific reserves in the budgets of local government units. Specific reserves created to appropriately secure financial resources for unforeseen expenses, in particular for expenses in the field of crisis management, due to imprecise regulations do not fully fulfill their role. The legal provisions and case law analyzed in the article show the problems of determining the specific purpose of establishing a provision in the budget resolution, its subsequent interpretation and the difficult procedure of reallocating the reserve. This leads to situations in which supervisory authorities strictly determine the framework for using secured funds, which is at odds with the idea of creating specific reserves. The analysis allows to determine the postulates related to the principles of spending specific provisions and their liberalization to improve the actual efficiency of this institution.

Keywords: local government units – specific reserves – crisis management – public finance law

JEL Classification: H71, H72, K19

1. UWAGI WSTĘPNE

W budżetach jednostek samorządu terytorialnego, podobnie jak w budżecie państwa, organ stanowiący samorządu terytorialnego jest obowiązany utworzyć rezerwę ogólną. Fakultatywnie, organ stanowiący jest uprawniony do tworzenia rezerw celowych. Wyjątkiem od zasady fakultatywności jest ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym, która nakłada na jednostki samorządu terytorialnego, obowiązek utworzenia rezerwy na cel określony w ustawie¹. Zasady tworzenia i wydatkowania rezerw celowych zawarte są w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych².

Przepis art. 222 ust. 2 u.f.p., określa katalog wydatków na które może zostać utworzona rezerwa celowa. Środki zgromadzone w rezerwach mogą być wydatkowane na trzy cele. Po pierwsze na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie może być dokonany w okresie opracowywania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Po drugie na wydatki związane z realizacją programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2u.f.p. Po trzecie, gdy odrębne ustawy tak stanowią. Jednak przepis art. 222 ust. 2 u.f.p. w sposób lakoniczny określa wymogi, które muszą zostać

spełnione w celu utworzenia rezerwy. Podobnie zwięzł art. 259 u.f.p. odnosi się do zasad wydatkowania rezerw celowych utworzonych w budżecie.

Rezerwy finansowe służą, jak stwierdził w postanowieniu z dnia 10 stycznia 2013 r. Naczelny Sąd Administracyjny, uelastycznieniu procesu wydatkowania środków publicznych na nieprzewidziane wydatki, niwelując tym samym potrzeby większych zmian w uchwale budżetowej, w czasie trwania roku budżetowego³. Ideą tworzenia rezerw celowych, w tym rezerwy na zadania własne z zakresu zarządzania kryzysowego, jest więc zapewnienie środków na te hipotetycznie mogące pojawić się potrzeby, których cel przy tworzeniu rezerwy jest nam ogólnie znany, lecz z racji niepewności tego wydatku niemożliwe jest dokonanie jego szczegółowego podziału w klasyfikacji uchwalanego budżetu. Jednak z analizy wielu stanów faktycznych wywnioskować można, że przez niedoprecyzowanie swojej konstrukcji wydatkowanie rezerw celowych nastrocza wiele problemów.

Zasady wydatkowania rezerw celowych przez jednostki samorządu terytorialnego, są ogólnikowe i ujęte zbyt lakonicznie, a orzecznictwo sądów administracyjnych oraz regionalnych izb obrachunkowych, wyznacza zbyt sztywne ramy dla praktycznego stosowania tych rezerw, co prowadzić może do rozminięcia się idei tworzenia rezerw celowych z ich właściwym celem.

1 Ustawa z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz.U. z 2007 r., nr 89, poz. 509, ze zm.), dalej: „u.z.k.”.

2 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2009 r., 157, poz. 1240, ze zm.), dalej: „u.f.p.”.

3 Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2013 r., sygn. akt II GZ 505/12, LEX nr 1274377.

2. REZERWA CELOWA NA ZADANIA WŁASNE Z ZAKRESU ZARZĄDZANIA KRYZYSOWEGO

Organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mają swobodę w określeniu celu na jaki zostanie przeznaczona rezerwa celowa fakultatywna. W związku z powyższym jego konstruowanie jak i późniejsza wykładania nie powoduje większych problemów. Wydatkowanie rezerwy celowej obligatoryjnej na zadania własne z zakresu zarządzania kryzysowego, jest natomiast przedmiotem wielu orzeczeń regionalnych izb obrachunkowych i sądów administracyjnych. Obowiązek utworzenia powyższej rezerwy nakłada na samorządy gminne, powiatowe i wojewódzkie art. 26 ust. 4 u.z.k. Ustawa o zarządzeniu kryzysowym zawiera definicję zarządzania kryzysowego. Zarządzanie kryzysowe, według art. 2 tej ustawy, to działalność organów administracji publicznej będąca elementem kierowania bezpieczeństwem narodowym, która polega na zapobieganiu sytuacjom kryzysowym, przygotowaniu do przejmowania nad nimi kontroli w drodze zaplanowanych działań, reagowaniu w przypadku wystąpienia sytuacji kryzysowych, usuwaniu ich skutków oraz odtwarzaniu zasobów i infrastruktury krytycznej. Mimo tak szerokiego i wyczerpującego opisu celu dla którego tworzona jest ta rezerwa, spory na gruncie rozumienia tych przepisów pojawiają się nadal.

Analizując przykładową uchwałę Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2014 r. dostrzec można, jak wąsko jest wyznaczona swoboda w rozdyponowaniu środków omawianej rezerwy i jak problematyczne w praktyce staje się niedookreślenie w ustawie poszczególnych pojęć i zdarzeń faktycznych⁴. W przedmiotowej uchwale, dotyczącej przeznaczenia środków z rezerwy na zarządzenie kryzysowe, na zakup radiowozów dla komisaratu policji w celu zwiększenia potencjału technicznego tej służby wykorzystywanego przy usuwaniu zdarzeń o charakterze nadzwyczajnym i kryzysowym, Kolegium Izby stwierdziło: „istota rezerwy na zarządzanie kryzysowe jest związana z wydatkami nieprzewidywanymi, nieplanowanymi, które mogą powstać w sytuacji kryzysowej, będącej następstwem określonych zagrożeń. To, że zarządzanie kryzysowe polega min. na zapobieganiu sytuacjom kryzysowym, nie oznacza, iż ze środków przeznaczonych w rezerwie na ten cel, można dokonywać wydatków bez względu na okoliczności. Istotą rezerw jest bowiem to, że nie da się ich na etapie uchwalania budżetu podzielić na działy i rodzaje wydatków. Środki planowane w rezerwach mają zabezpieczyć nagłe, nieprzewidziane wydatki”⁵. Trudno odmówić poprawności tej wykładni dokonanej przez Kolegium Izby, jednak takie ujęcie problematyki może być sprzeczne z ideą istnienia rezerw celowych, a taka wykładnia ustawy o zarządzeniu kryzysowym może okazać się niebezpiecznie zwężająca. Prawdopodobna wydaje się sytuacja, w której środki z rezerwy na zarządzanie kryzysowe przeznaczone zostają na cel, który spełnia zarówno warunki określone w ustawie i jednocześnie mógł zostać przewidziany na etapie uchwalania budżetu. Zakładając

hipotetycznie, że z nieokreślonych i niezależnych przyczyn wzrasta prawdopodobieństwo potrzeby dokonania wydatku mieszczącego się w kategorii zapobiegania sytuacjom kryzysowym, może pojawić się problem w interpretacji tego jaki stopień zagrożenia i w jaki sposób mierzony jest adekwatny do podjęcia środków z rezerwy na zarządzenie kryzysowe.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 28 listopada 2012 r., zawarł opis działań wchodzących w skład zarządzania kryzysowego stwierdzając że: „zarządzanie kryzysowe obejmuje działania odpowiednie do rozwoju sytuacji będącej następstwem zagrożenia, mające zarówno charakter prewencyjny, jak i organizatorski czy porządkowy”. Pomimo wskazania podstawowych cech, nie zostało przez sąd określone jaki charakter może przyjmować zagrożenie oraz w jakim stopniu ma być uprawdopodobnione⁶. Ukazuje się tutaj nieścisłość, którą jest powiązanie podjęcia działań w ramach zarządzania kryzysowego z zaistnieniem zagrożenia, które to zagrożenie w ustawie nie jest właściwie zdefiniowane. Odnosząc się do stanu faktycznego z przytoczonej uchwały Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie nr 12.182.2014., problemem jest stwierdzenie czy zaistniała sytuacja zagrażająca bezpieczeństwu publicznemu w wystarczającym stopniu uzasadnia dokonanie wydatków ze środków zgromadzonych na rezerwie, w tej konkretnej sprawie na zakup radiowozów policji. W przypadku wystąpienia nieplanowanego wcześniej wydarzenia, mogącego powodować zagrożenie dla mieszkańców, poniesione w związku z nim wydatki należy uznać za zapobieganie sytuacjom kryzysowym w rozumieniu art. 2 u.z.k. lub zapobieganie, przeciwdziałanie i usuwanie skutków zdarzeń o charakterze terrorystycznym w rozumieniu art. 17 ust.2 pkt 1 i 5 u.z.k.

Jak wynika z powyższych ustaleń, pojawia się problem na gruncie interpretacji przepisów dotyczących rezerwy celowej na zarządzanie kryzysowe. Można również dostrzec, że obecne ujęcie prawne tej instytucji kłóci się ze zdroworozsądkowym podejściem i ogólnym celem dla którego zabezpiecza się powyższe środki w budżecie jednostek samorządu terytorialnego. Wydaje się, że istnieć powinna bardziej zliberalizowana forma wydatkowania środków finansowych z omówionej rezerwy. W warunkach znacznego zadłużenia jakie występuje w wielu jednostkach samorządu terytorialnego, możliwość swobodniejszego uruchomienia tych środków spełniałoby podwójną rolę, tę wynikającą z istoty rezerwy na zarządzenie kryzysowe, jak i pomogłoby nie nadwyręzać budżetu oraz byłoby dobrym środkiem w prawidłowym gospodarowaniu środkami w sytuacjach kryzysowych.

3. PROCEDURA TWORZENIA I WYDATKOWANIA REZERW

Poruszając temat prawidłowego gospodarowania budżetem, więc i zawartych w nim rezerw celowych, nie można pominąć kwestii technicznych i prawnych związanych z tworzeniem i wydatkowaniem środków z rezerw. Wracając więc do przytoczonego na początku art. 222 ust. 2 u.f.p. który wskazywał jakie przesłanki muszą zostać spełnione,

⁴ Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2014 r., nr 12.182.2014.

⁵ Uchwała RIO w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2014 r., nr 12.182.2014, LEX nr 1502956.

⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1171/12, LEX nr 1247413.

aby mogła zostać utworzona rezerwa celowa, należy przejść do przeanalizowania art. 222 ust. 4 u.f.p. z którego wynika kompetencje zarządu jednostki samorządu terytorialnego do dokonywania podziału rezerw ogólnych i celowych. Powierzenie zarządowi zadań związanych z wydatkowaniem rezerw jest oczywiste w uwagi na jego rolę głównego wykonawcy budżetu jednostki, oraz sprawowanie nadzoru nad realizacją określonych w uchwale dochodów i wydatków⁷.

Analiza przepisów ustawy o finansach publicznych jednoznacznie wskazuje, jak wraz ze wzrostem możliwej wielkości rezerwy wzrasta liczba procedur związanych z wydatkowaniem, a w szczególności z przesunięciem środków z rezerw celowych. Przy rezerwie ogólnej, której wysokość nie może być niższa niż 0,1% i nie wyższej niż 1% wydatków budżetu, zarząd jednostki mimo braku określonego celu w tym rodzaju rezerwy jak i limitu wydatków, nie ma tak jak w przypadku rezerw celowych, większych przeszkód w swobodnym dysponowaniu środkami rezerwy.

Ograniczeniem jest tutaj jedynie wykorzystanie środków zgodnie z klasyfikacją budżetową. Limit ogólnej maksymalnej wartości wszystkich rezerw celowych jest znacznie wyższy i nie może przekroczyć 5 procent wydatków budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Warto wspomnieć, że w limit ten wlicza się również rezerwa celowa na zarządzanie kryzysowe, a wyłączona poza niego jest rezerwa o której mówi art 222 ust.2 pkt 2) u.f.p czyli rezerwa na wydatki związane z udziałem środków unijnych oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). Jak wiadomo, środki zgromadzone w rezerwach celowych mogą osiągać znaczne rozmiary. Przykładowo, rezerwy celowe w 2019 r. w budżecie miasta Lublin zgodnie z Uchwałą nr 9/II/2018 Rady Miasta Lublin z dnia 20 grudnia 2018 r. wyniosły 34.511.512,00 zł , przy rezerwie ogólnej w wysokości 7.497.586,91 zł⁸. Uwidacznia się w ten sposób zrozumiała potrzeba większej kontroli rezerw celowych. Ogólną zasadę stanowiącą, że to zarząd jednostki samorządu terytorialnego dokonuje podziału rezerw celowych precyzuje art. 259 ust. 1 u.f.p. jasno wskazuje, iż rezerwy celowe mogą być przeznaczone wyłącznie na cel, na jaki zostały utworzone, oraz wykorzystane zgodnie z klasyfikacją budżetową wydatków. Przepis art. 259 ust. 2 u.f.p. wskazuje z kolei dokładny tryb zmiany przeznaczenia środków z rezerwy na inny cel, który wymaga uzyskania pozytywnej opinii komisji właściwej do spraw budżetu organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

4. UWAGI KOŃCOWE

W porównaniu ze swobodą dysponowania rezerwą ogólną, przy rezerwach celowych pojawiają się dwa dodatkowe ograniczenia. Chodzi tu o zachowanie celu oraz zgodę komisji właściwej do spraw budżetu w przypadku zmiany

przeznaczenia rezerwy. Również w tym przypadku można zarzucić *de lege lata* ustawodawcy zbyt ogólnie ujęcie problematyki dysponowania rezerwami celowymi. Mimo, że na gruncie stosowania prawa nie można tu stwierdzić większych problemów, to otwiera się szerokie pole do dyskusji na temat, czy nie dało by się ukształtować przepisów w ten sposób, aby bardziej funkcjonalnie pozwalały korzystać ze środków zgromadzonych w rezerwach.

Wskazać należy, że w rezerwach celowych w wielu przypadkach blokowane są pokaźnie środki finansowe. Środki, które w razie braku zaistnienia określonej potrzeby mogą pozostać przez długi okres roku budżetowego niewykorzystane. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego ograniczony przy dysponowaniu rezerwą celem jej utworzenia i klasyfikacją budżetową, ma *de lege lata* zbyt małą swobodę w zmianie przeznaczenia rezerwy. Likwidacja wymogu uzyskania pozytywnej opinii od komisji do spraw budżetu, mogłaby się spotkać z zarzutem odbierania organowi stanowiącemu jednostki ustawowego uprawnienia do zarządzania budżetem w toku jego realizacji⁹. Dlatego brak jest w obecnych przepisach instytucji pośredniej. Nie ulega wątpliwości fakt, że w konstrukcji zasad wydatkowania rezerw celowych potrzebna jest reforma, która z jednej strony uszczegółowiła by określone przepisy. Z drugiej natomiast strony mogłaby *de lege ferenda* wnieść nowe rozwiązania mogące zniwelować wątpliwości w dysponowaniu środkami z rezerw i poprawić by funkcjonalność tychże rezerw.

Problemem w wydatkowaniu rezerwy celowej obligatoryjnej na zadania z zakresu zarządzania kryzysowego jest wyszczególniona wcześniej nieprecyzyjność przepisów i dość sztywne w tej kwestii orzecznictwo. Rozwiązaniem tej sytuacji byłoby *de lege ferenda* zapewne dokładne zdefiniowanie pojęcia zagrożenia oraz specyfikacja jego stopni i adekwatności podjętych w jego wyniku działań.

Obecnie samorządy mogą obawiać się wydatkowania środków z tej rezerwy z obawy przed interwencją regionalnych izb obrachunkowych. Pewnym rozwiązaniem mogłoby być uchwalanie tej rezerwy na minimalnym, wymaganym przez ustawę poziomie 0,5 procent wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego, pomniejszonych o wydatki inwestycyjne, wydatki na wynagrodzenia i pochodne oraz wydatki na obsługę długu, a także stworzenie dodatkowej rezerwy fakultatywnej, z których środki można by podejmować w mniej sformalizowany sposób. Jeśli chodzi o obecne zasady wydatkowania rezerw celowych też pojawia się wiele możliwości zmian. Spoglądając na problem od strony praktycznej, nic nie stałoby na przeszkodzie, aby fakultatywne rezerwy celowe całkowicie zlikwidować, przy jednoczesnym zwiększeniu możliwego udziału środków zebranych na rezerwie ogólnej w stosunku do wydatków budżetu z 1 procenta do 6 procent.

Nie ulega wątpliwości, że dysponowanie przez zarząd jednostki samorządu takimi środkami w sposób nie podlegający większej kontroli zlikwidowałby większość poruszanych w tej pracy problemów. Pojawiłyby się jednak słuszne głosy twierdzące, że sytuacja taka mogłaby prowadzić do naruszeń i pozbawiła całkowicie organ stanowiący kontroli

⁷ A. Hanusz, *Prawo finansów jednostek samorządu terytorialnego*, [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. *idem*, Warszawa 2019, s. 179.

⁸ Uchwała nr 9/II/2018 Rady Miasta Lublin z dnia 20 grudnia 2018 r. w sprawie uchwały budżetowej Miasta Lublin na 2019 rok, (https://bip.lublin.eu/gfx/bip/userfiles/_public/import/rada_miasta_lublin/viii_kadencja/budzet_miasta/2019/9_ii_2018.pdf).

⁹ P. Sołtyk, M. Dębowska-Sołtyk, *Finanse Samorządowe*, Warszawa 2016, s. 73.

nad realizacją wydatków dokonywanych z rezerw¹⁰. Słuszne więc mogłoby się okazać pewne rozwiązanie pośrednie polegające na zwiększeniu rezerwy ogólnej do 1% wydatków budżetu, i pozostawienie maksymalnej sumy rezerw celowych na poziomie 5%, przy jednoczesnej liberalizacji zasad dotyczących zmiany przeznaczenia rezerw w ten sposób, aby zarząd jednostki mógł w pewnej ograniczonej części np. 20% danej rezerwy przeznaczyć ją na inny cel bez dodatkowych wymogów formalnych. Taka zmiana, mogłaby przyczynić się do zwiększenia wydajności instytucji która w swojej istocie ma zapewniać środki w sytuacjach nieprzewidzianych.

BIBLIOGRAFIA

1. Hanusz A. (red.), *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2019.
2. Miemiec W., Sawicka K., Miemiec M., *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, Warszawa 2013.
3. Sołtyk P., Dębowska-Sołtyk M., *Finanse Samorządowe*, Warszawa 2016.
4. Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 10 stycznia 2013 r., II GZ 505/12, LEX nr 1274377.
5. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 listopada 2012 r., I SA/Gd 1171/12, sygn. akt LEX nr 1247413.
6. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 30 kwietnia 2015 r., sygn. akt II SA/Go 176/15, LEX nr 1937290.
7. Uchwała RIO w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2014 r., nr 12.182.2014, LEX nr 1502956.
8. Uchwała RIO w Opolu z dnia 27 stycznia 2016 r. 2/6/2016, LEX nr 2081596.
9. Majewski Z., *Rezerwy ogólnie i celowe*, „Wspólnota”, Warszawa 2012 (<http://www.wspolnota.org.pl/portal-dla-radnych/budzet-i-finanse/rezerwy-ogolne-i-celowe/>).
10. Uchwała nr 9/II/2018 Rady Miasta Lublin z dnia 20 grudnia 2018 r. w sprawie uchwały budżetowej Miasta Lublin na 2019 rok (https://bip.lublin.eu/gfx/bip/userfiles/_public/import/rada_miasta_lublin/viii_kadencja/budzet_miasta/2019/9_ii_2018.pdf).

10 P. Sołtyk, M. Dębowska-Sołtyk, *Finanse...*, s. 73.