

PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Marian Banaś

KBF.410.005.01.2020

Pan
Tadeusz Kościński
Minister Finansów, Funduszy
i Polityki Regionalnej
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/20/012 – Planowanie i wykorzystanie rezerw budżetu państwa i budżetu środków europejskich

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Tadeusz Kościński, Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej od 6 października 2020 r. oraz Minister Finansów od 15 listopada 2019 r. do 6 października 2020 r. Ponadto w okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki pełnili również: <ul style="list-style-type: none">– Jerzy Kwieciński, Minister Finansów, Inwestycji i Rozwoju od 20 września 2019 r. do 15 listopada 2019 r.,– Mateusz Morawiecki jako Prezes Rady Ministrów od 30 sierpnia 2019 r. do 20 września 2019 r.,– Marian Banaś, Minister Finansów od 4 czerwca 2019 r. do 30 sierpnia 2019 r.,– Teresa Czerwińska, Minister Finansów od 9 stycznia 2018 r. do 4 czerwca 2019 r.¹
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Planowanie i zarządzanie środkami ujętymi w rezerwach budżetowych2. Zasady przyznawania środków z rezerw budżetowych3. Przestrzeganie zasad przyznawania środków z rezerw budżetowych
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia 2019 do 31 sierpnia 2020 r. oraz działania wcześniejsze i późniejsze mające wpływ na zagadnienia w kontrolowanym okresie
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ²
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. Agnieszka Krasowska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/61/2020 z 25 sierpnia 2020 r.2. Agata Piotrowska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/62/2020 z 25 sierpnia 2020 r.3. Marcin Tomalak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/63/2020 z 25 sierpnia 2020 r.

(akta kontroli str. 1-3)

¹ Ilekroć w niniejszym wystąpieniu jest mowa o Ministrze Finansów, rozumie się przez to ministra kierującego m.in. działami: budżet i finanse publiczne.

² Dz. U. z 2020 r. poz. 1200, dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli (dalej: NIK) pozytywnie ocenia zaplanowanie rezerw budżetowych na lata 2019-2020 w wysokościach nieprzekraczających limitów określonych w art. 140 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: ufp)⁴, przy uwzględnieniu obowiązującego w 2019 r. przepisu art. 18 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2019⁵. Jednocześnie zwraca uwagę, że dostępne dane nie pozwalały na dokładne obliczenie wartości rezerw utworzonych na rok 2019 na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 1 ufp. Nie można więc było również obliczyć dokładnej wartości relacji, o której mowa w art. 140 ust. 3 ufp.

Większość środków w rezerwach celowych zaplanowano zgodnie z regulacjami określonymi w art. 140 ust. 2 ufp, jednakże zidentyfikowano przypadki planowania w tych rezerwach środków, które powinny zostać ujęte od razu w odpowiednich częściach budżetowych, gdyż nie były spełnione wymagania określone w ww. przepisie. NIK negatywnie ocenia nadmierne stosowanie rezerw celowych kosztem planowania wydatków bezpośrednio w częściach budżetowych, w których są ponoszone. Ogranicza to przejrzystość ustawy budżetowej oraz nie służy poprawie rzetelności planowania i ściślejszemu powiązaniu planów finansowych z planami rzeczowymi poszczególnych dysponentów środków budżetowych.

W Ministerstwie Finansów (dalej: MF lub Ministerstwo) weryfikowano wysokości rezerw zgłaszanych przez poszczególnych dysponentów. Na skutek tych działań łączna kwota rezerw celowych planowanych na 2019 r. i 2020 r. została zmniejszona w czasie prac nad ustawami budżetowymi. Niemniej w przypadku planowania niektórych pozycji rezerw celowych nie podejmowano działań w celu zmniejszenia ich kwoty, chociaż w poprzednich latach wysokość tych rezerw w znaczącym stopniu przewyższała zgłaszane w trakcie roku zapotrzebowanie.

Mimo że organami właściwymi w sprawach realizacji zadań, na finansowanie których tworzono w budżecie państwa rezerwy celowe, byli zazwyczaj odpowiedni ministrowie, to w Ministerstwie Finansów nie inicjowano zmiany przepisów pozwalającej na przekazanie tym ministrom większych uprawnień w zakresie dysponowania środkami planowanymi obecnie w rezerwach celowych znajdujących się w dyspozycji Ministra Finansów. Przyjęte obecnie rozwiązanie prowadzi do nieprzejrzystego podziału odpowiedzialności za realizację zadań, na które tworzone są rezerwy celowe, ze względu na oddzielenie funkcji dysponenta środków od funkcji organu merytorycznie odpowiedzialnego za pełną i prawidłową realizację określonego zadania publicznego.

Zidentyfikowano przypadki rezerw celowych, których zakres przedmiotowy wskazany w opisie rezerwy nie był spójny z nazwą, co powodowało, że nazwa i opis rezerwy wskazywały na realizację różnych celów. Ze względu na niejednorodne kryteria tworzenia rezerw celowych jedno zadanie publiczne mogło być jednocześnie finansowane z wielu rezerw celowych, co powodowało nieprzejrzystość w planowaniu i wykonywaniu budżetu państwa. Szeroki i nie w pełni sprecyzowany zakres przedmiotowy części rezerw celowych czynił je bardziej podobnymi do rezerwy ogólnej niż do rezerw przypisanych do jednego konkretnego celu, przez co zacierala się różnica funkcjonalna pomiędzy rezerwami

³ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.

⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 2435, ze zm.

celowymi a rezerwą ogólną. W przypadku takich rezerw nie było możliwe wskazanie planowanych rezultatów i rozliczenie właściwego organu z ich osiągnięcia.

W przypadku zadań wspieranych środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej (dalej: UE) i państw członkowskich Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (dalej: EFTA) określanie sztywnych proporcji podziału środków pomiędzy części budżetowe właściwych dysponentów i rezerwę celową nie służyło zapewnieniu efektywności planowania wydatków ani realizacji zasady rozliczalności. Tworzenie dużych rezerw celowych w stosunku do ogółu wydatków budżetowych, planowanych na realizację programów wspieranych środkami europejskim, ograniczało przejrzystość budżetu państwa, a ponadto zmniejszało rolę planowania budżetowego i ograniczało odpowiedzialność dysponentów za pełną i terminową realizację zadań.

Środki z rezerw celowych poz. 8⁶ i poz. 98⁷ były przeznaczone na tak szeroki zakres zadań, że nie można było w przypadku żadnej z nich wskazać konkretnego celu, na jaki zostały utworzone. Z załącznika nr 2⁸ oraz nr 4⁹ do ustaw budżetowych nie wynikało, na jakie projekty lub programy zostały zaplanowane środki w tych dwóch rezerwach, mimo że ich łączna kwota przekracza w 2020 r. 40 mld zł, a decyzje alokacyjne były dokonywane poza mechanizmami kontrolnymi Sejmu. Zmiana planowanej alokacji środków rezerwy poz. 8 i poz. 98 na poszczególne programy powodowała faktyczną zmianę przeznaczenia tych środków, lecz ze względu na zaplanowanie tych środków w jednej rezerwie odbywało się to bez udziału Komisji Finansów Publicznych.

Rezerwa ogólna – ze względu na jej relatywnie niską wysokość – nie spełniała swojej podstawowej funkcji, jaką w zwyczajnych okolicznościach powinno być zapewnienie środków na finansowanie nieprzewidzianych wydatków wymagających natychmiastowego wsparcia finansowego lub innych wydatków, których zaplanowanie na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej nie było możliwe. Świadczy o tym fakt finansowania nieprzewidzianych wydatków głównie z rezerw celowych, po dokonaniu zmiany ich przeznaczenia, lub nawet bez takiej zmiany, w przypadku sięgania po środki z rezerw o bardzo ogólnych tytułach.

Podejmowane przez Ministra Finansów działania związane z zarządzaniem budżetem państwa, polegające na tworzeniu nowych rezerw celowych, blokowaniu wydatków w części 83 i dokonywaniu zmian przeznaczenia rezerw były zgodne z obowiązującymi przepisami.

NIK ocenia pozytywnie sposób organizacji procesu uruchamiania środków z rezerw budżetowych w oparciu o wypracowane praktyki i ustalony wielostopniowy proces akceptacji decyzji w systemie TREZOR oraz dokumentowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających w formie notatki służbowej. Zastrzeżenia NIK budzi fakt przygotowywania wniosków i projektów decyzji zwiększających plan wydatków części 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* środkami z rezerw przez tę samą jednostkę organizacyjną (Departament Finansów i Księgowości). NIK ocenia pozytywnie działania Ministerstwa Finansów w zakresie podziału rezerw celowych budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Zastrzeżenia NIK budzi jednak niejednolite postępowanie przy rozpatrywaniu wniosków o przyznanie

⁶ Poz. 8 Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz ze środków pomocy bezzwrotnej, rozliczenia programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej.

⁷ Poz. 98 Finansowanie programów z budżetu środków europejskich.

⁸ Wydatki budżetu państwa kolejno: na rok 2019 i rok 2020.

⁹ Wydatki budżetu środków europejskich kolejno: na rok 2019 i rok 2020.

środków z rezerwy ogólnej w 2019 r., przy braku kryteriów oceny zasadności przyznawania środków.

W ocenie NIK, Minister Finansów powinien dążyć do wprowadzenia zmian doprecyzowujących przepisy ustawy o finansach publicznych w zakresie podziału rezerw, budzące wątpliwości interpretacyjne (art. 154 ust. 2) lub dające zbyt dużą swobodę w dysponowaniu środkami rezerwy ogólnej (art. 140 ust. 1, art. 155). Przepisy ustawy o finansach publicznych dotyczące dysponowania rezerwą ogólną wymagają uściślenia lub doprecyzowania, tak aby środki z tej rezerwy służyły – zgodnie z deklaracjami Ministerstwa Finansów zawartymi w informacjach o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych – przede wszystkim finansowaniu skutków nieprzewidzianych zdarzeń i umożliwiały reagowanie w sytuacjach nagłych.

Decyzje zwiększające plany wydatków poszczególnych części budżetowych środkami z rezerw na ogół były wydawane bez zbędnej zwłoki. Wystąpiły jednak pojedyncze przypadki długiego procedowania tego rodzaju spraw, co wskazuje na potrzebę wprowadzenia procedur instrukcyjnych określających terminy załatwiania tych spraw.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe¹⁰ kontrolowanej działalności

OBSZAR 1. Planowanie i zarządzanie środkami ujętymi w rezerwach budżetowych

1.1. Planowanie rezerw celowych budżetu państwa i budżetu środków europejskich

Opis stanu faktycznego

Minister Finansów nie wydawał odrębnych wytycznych w sprawie planowania rezerw celowych, stojąc na stanowisku, że zasady planowania budżetu państwa zostały uregulowane w notach budżetowych¹¹ i pismach kierowanych do dysponentów części budżetowych, zawierających wstępną kwotę limitu wydatków w danej części.

(akta kontroli str.: 1824-1827, 1846-1900)

Dysponenci zgłosili potrzebę utworzenia w budżecie państwa na rok 2019 rezerw celowych w łącznej kwocie 33,1 mld zł¹². W Ministerstwie Finansów dokonano weryfikacji kwot zgłaszanych rezerw, w związku z czym ich łączna kwota została zmniejszona do 28,8 mld zł. Największe zmiany dotyczyły rezerwy celowej:

- poz. 5 *Dofinansowanie zadań restrukturyzacyjnych w sektorze górnictwa węgla kamiennego*, którą zmniejszono o 783 mln zł w oparciu o analizę jej wykonania z lat ubiegłych oraz ocenę możliwości finansowych budżetu państwa;
- poz. 45 *Środki na dofinansowanie zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego oraz na zadania realizowane na podstawie art. 20b ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju*¹³, którą zmniejszono o 760 mln zł w oparciu o analizę wydanych zapewnień finansowania na rok 2019 oraz ocenę możliwości finansowych budżetu państwa.

¹⁰ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

¹¹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz. U. poz. 1154, uchylone z dniem 31 stycznia 2019 r.) i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2019 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz. U. poz. 183, ze zm.).

¹² Kwota ta nie uwzględnia rezerw celowych tworzonych w budżecie środków europejskich. Proces tworzenia rezerw w tym budżecie został opisany w dalszej części niniejszego wystąpienia.

¹³ Dz. U. z 2019 r. poz. 1295, ze zm.

Dysponenti zgłosili potrzebę utworzenia w budżecie państwa na rok 2020 rezerw celowych w wysokości 24,1 mld zł¹⁴. W Ministerstwie Finansów dokonano weryfikacji kwoty zgłaszanych rezerw, w związku z czym łączna kwota planowanych rezerw celowych została zmniejszona do 22,6 mld zł. Największe zmiany dotyczyły planowanej kwoty rezerwy celowej poz. 61. *Środki na zadania w obszarze zdrowia*, którą zmniejszono o 1267 mln zł w oparciu o analizę potrzeb zgłoszonych przez Ministra Zdrowia oraz na skutek włączenia części środków do budżetów dysponentów.

Łącznie w czasie prac nad projektem ustawy budżetowej na 2019 r. prowadzonych w Ministerstwie Finansów zmieniono kwoty 23 spośród 81 pozycji rezerw celowych, a w czasie prac nad projektem ustawy budżetowej na 2020 r. zmieniono kwoty 12 spośród 61 pozycji rezerw zgłoszonych przez dysponentów. Jako powód zmiany wskazywano m.in. wyniki analizy danych dotyczących wydatków i zapewnień finansowania, zaplanowanie środków bezpośrednio w częściach budżetowych dysponentów, zapisy ustawowe lub zawarte w ocenach skutków regulacji, niższy planowany wzrost wydatków na wynagrodzenia, ograniczone możliwości zwiększania wydatków budżetu państwa, a także przesunięcie środków pomiędzy rezerwami. Zmiany te były wprowadzane zarówno z inicjatywy Ministerstwa Finansów, jak i z inicjatywy innych dysponentów części budżetowych, przesyłających dodatkowe informacje.

Na przykład w czasie planowania ustawy budżetowej na 2019 r. Minister Energii wnioskował o utworzenie rezerwy w celu ochrony odbiorcy wrażliwego energii elektrycznej w wysokości 136,1 mln zł. Minister Finansów, na podstawie analizy wykorzystania środków tej rezerwy w latach 2014-2017, zaplanował tę rezerwę w wysokości 20 mln zł, z czego wykorzystano 68,5% środków.

W czasie planowania ustawy budżetowej na 2019 r. do odpowiednich części budżetowych włączono m.in. środki, które w 2018 r. ujęto w pięciu rezerwach celowych. Podobnie w 2020 r. do odpowiednich części budżetowych włączono środki, które w 2019 r. były zaplanowane w 12 rezerwach celowych.

Powyższe działania wskazują, że w Ministerstwie Finansów dokonywano weryfikacji zarówno potrzeb tworzenia poszczególnych rezerw celowych, jak i celowości planowania kwot zgłaszanych przez dysponentów części budżetowych.

(akta kontroli str.: 1791-1792, 1828-1900, 1938-1945, 2028-2033, 2407-2410)

Jak wynika z przedłożonych dokumentów analityczno-planistycznych oraz wyjaśnień, weryfikacja ta miała uproszczony charakter. Podczas prac w Ministerstwie Finansów prowadzono przede wszystkim analizy o charakterze porównawczym, zestawiając dane historyczne oraz limity wydatków określone w programach wieloletnich i ocenach skutków regulacji ze zgłaszanymi przez dysponentów kwotami. W przypadku istotnego zwiększenia wnioskowanej kwoty rezerwy celowej w porównaniu z kwotą z poprzedniego roku wymagano od dysponentów dodatkowych wyjaśnień. Oczekiwano ich także w przypadku utworzenia nowej rezerwy. Niewykorzystanie środków danej rezerwy lub zmiany jej przeznaczenia w latach poprzednich były w niektórych przypadkach podstawą do zmniejszenia planowanej kwoty rezerwy na dany rok. Jeżeli wysokość rezerwy zależała od innych wartości, w Ministerstwie Finansów dokonywano weryfikacji prognoz tych wartości. Brano również pod uwagę informacje o udzielonych zapewnieniach finansowania wydatków.

¹⁴ Kwota ta nie uwzględnia rezerw celowych tworzonych w budżecie środków europejskich.

Na ogół w Ministerstwie Finansów nie dokonywano szczegółowej kalkulacji kwot zgłoszonych do rezerw celowych. Zadanie to było wykonywane przez organy zgłaszające potrzebę utworzenia rezerwy, właściwe do oszacowania potrzeb finansowych w zakresie odpowiedzialności danego organu administracji rządowej. Wyjątek stanowiły te rezerwy celowe, których potrzebę utworzenia zgłaszał Minister Finansów.

(akta kontroli str.: 1901-1922, 1929-1943, 1960-2006, 2215-2364, 2407-2410, 2435-2436)

W trakcie prac Sejmu nad projektem ustawy budżetowej na 2019 r. nie utworzono żadnej nowej rezerwy celowej. Natomiast w trakcie prac Sejmu nad projektem ustawy budżetowej na 2020 r. utworzono jedną rezerwę celową (poz. 62) na zwiększenie części oświatowej subwencji ogólnej w wysokości 50 mln zł. Podstawę dla utworzenia rezerwy stanowił przepis art. 45 ustawy z dnia 13 lutego 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2020¹⁵.

(akta kontroli str.: 1824-1845, 2437-2615)

W ustawie budżetowej na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r.¹⁶ zaplanowano rezerwy celowe w wysokości 29 961,9 mln zł, tj. aż o 26,5% wyższej niż w roku poprzednim. Nie było możliwe ustalenie dokładnej wysokości rezerw utworzonych na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 1 ufp, jednak wiadomo, że zaplanowano je w wysokości nieprzekraczającej 19 201,6 mln zł, czyli 4,6% kwoty wydatków ogółem budżetu państwa. Kwota tych rezerw nie przekraczała więc górnego limitu, ustalonego w art. 140 ust. 3 ufp na poziomie 5% planowanych wydatków budżetu państwa.

Brak możliwości dokładnego obliczenia wartości rezerw utworzonych na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 1 ufp powodował, że nie można było również obliczyć dokładnej wartości relacji, o której mowa w art. 140 ust. 3 ufp. Wynikało to z ujęcia w jednej rezerwie celowej środków, których podstawą planowania były różne przepisy. Rezerwa celowa poz. 65 obejmowała bowiem:

- środki zaplanowane na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 4 ufp, w nawiązaniu do art. 21 ust. 2 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o zmianie ustawy o finansowym wsparciu tworzenia lokali socjalnych, mieszkań chronionych, noclegowni i domów dla bezdomnych, ustawy o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego oraz niektórych innych ustaw¹⁷;
- inne środki przekazywane do Funduszu Dopłat z tej rezerwy, które nie spełniały warunków określonych w przepisach art. 140 ust. 2 pkt 2-4 ufp, dlatego podstawą ich planowania mógł być jedynie przepis art. 140 ust. 2 pkt 1 ufp¹⁸.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej poinformowała, że ujęcie wyżej wskazanych wydatków w jednej pozycji rezerw wiąże się z tym, że są one przeznaczone na realizację programów obsługiwanych przez ten sam Fundusz Dopłat. Zdaniem NIK, środki ujmowane w rezerwach celowych w oparciu o inną podstawę prawną nie powinny być łączone w jednej rezerwie ze względu na potrzebę zachowania przejrzystości w układzie rezerw oraz stworzenia możliwości obliczenia wartości relacji, do której odnosi się przepis art. 140 ust. 3 ufp.

¹⁵ Dz. U. poz. 278.

¹⁶ Dz. U. poz. 198.

¹⁷ Dz. U. poz. 756, ze zm.

¹⁸ Kwestia nieprawidłowego stosowania przepisu art. 140 ust. 2 pkt 1 ufp została omówiona w dalszej części wystąpienia pokontrolnego.

Należy zwrócić uwagę, że w 2019 r., zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2019¹⁹, z wyżej wskazanego limitu 5% wyłączono sumę rezerw celowych utworzonych na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 4 ufp, czyli rezerwy celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw. Wyłączenie takie nie obowiązywało ani w latach wcześniejszych, ani w 2020 r. Umożliwiło ono zaplanowanie na 2019 r. rezerw celowych utworzonych na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 1 i 4 ufp w łącznej wysokości prawie 23,6 mld zł, czyli 5,7% planowanych wydatków budżetu państwa. Bez takiego wyłączenia kwota rezerw planowanych na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 1 i 4 ufp nie mogłaby przekroczyć 20 811,7 mln zł, czyli byłaby co najmniej o 2758 mln zł niższa niż zaplanowano w ustawie budżetowej na 2019 r.

(akta kontroli str.: 1759, 1791-1792, 1810-1811, 1923-1928, 2215-2293)

Prace nad wyłączeniem rezerw celowych, utworzonych na podstawie odrębnych ustaw, z limitu 5% zainicjowano w Ministerstwie Finansów, między innymi w celu sfinansowania w 2019 r. przyjętych do realizacji programów rządowych.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że ograniczenie zasad zapewniających większą przejrzystość w gospodarowaniu środkami budżetowymi, skutkujące zwiększeniem udziału rezerw celowych w wydatkach budżetu państwa ponad limit ustalony w ustawie o finansach publicznych, nie służy podnoszeniu jakości finansów publicznych.

(akta kontroli str. 1824-1900)

W ustawie budżetowej na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r.²⁰ zaplanowano rezerwy celowe w wysokości 22 734,1 mln zł, tj. o 24,1% niższej niż w roku 2019. Rezerwy utworzone na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 1 i 4 ufp zaplanowano w wysokości 18 120,4 mln zł, co stanowiło 4,2% wydatków ogółem zaplanowanych w budżecie państwa. Kwota tych rezerw nie przekraczała górnego limitu, ustalonego w art. 140 ust. 3 ufp.

(akta kontroli str.: 1759, 1813-1826, 1922)

Rezerwy celowe ujęte w załączniku nr 2 oraz nr 4 do ustawy budżetowej na rok 2019 oraz 2020 stanowiły odpowiednio 13,2% i 10,8% wydatków ogółem planowanych w budżecie państwa i w budżecie środków europejskich. W opinii NIK, wartości te wskazują na nadmierne stosowanie rezerw celowych kosztem bezpośredniego planowania wydatków w częściach budżetowych, w których są ponoszone. Ogranicza to przejrzystość ustawy budżetowej, a w długim okresie nie służy poprawie rzetelności planowania i ściślejszemu powiązaniu planów finansowych z planami rzeczowymi poszczególnych dysponentów środków budżetowych. Powoduje także istotną zmianę struktury wydatków w trakcie roku, która jest dokonywana poza kontrolą Sejmu.

Analiza informacji o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonych przez Sejm RP ustawach budżetowych na rok 2019 i 2020 oraz analiza treści składanych przez pracowników Ministerstwa Finansów wyjaśnień wskazują, że na ogół przy planowaniu środków w rezerwach celowych kierowano się regulacjami określonymi w art. 140 ust. 2 ufp. Jednakże zidentyfikowano przypadki ujmowania w rezerwach celowych środków, które powinny zostać zaplanowane od razu w odpowiednich częściach budżetowych, gdyż nie były spełnione wymagania określone w tym artykule. Ze względu na stosowaną zasadę planowania w jednej rezerwie środków na różne zadania, nie można kwotowo określić, jaką część tych środków należało ująć w odpowiednich częściach

¹⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 2435, ze zm.

²⁰ Dz. U. poz. 571, ze zm.

budżetowych. Można natomiast wskazać zadania, na które w rezerwach celowych zaplanowano środki mimo braku podstawy zawartej w art. 140 ust. 2 ufp.

Wyjaśniając przyczyny planowania tych środków w rezerwach celowych, pracownicy Ministerstwa Finansów najczęściej wskazywali na brak możliwości oszacowania wysokości rzeczywistych wydatków. Planowanie środków w rezerwie celowej miało umożliwić Ministrowi Finansów i Radzie Ministrów bardziej elastyczne gospodarowanie niewykorzystanymi środkami, a jednocześnie uniemożliwić wykorzystanie tych środków przez poszczególnych dysponentów na inne zadania niż zaplanowano. Zgodnie bowiem z art. 171 ufp dysponenci części budżetowych mogą dokonywać, z pewnymi ograniczeniami, przeniesień wydatków pomiędzy poszczególnymi paragrafami i rozdziałami w ramach jednego działu klasyfikacji budżetowej. Natomiast środki ujęte w rezerwach celowych, zgodnie z art. 154 ust. 7 ufp, mogą być przeznaczone wyłącznie na cel, na jaki zostały utworzone²¹. Ponadto dysponenci nie mogą samodzielnie dokonywać zmian w klasyfikacji wydatków finansowanych ze środków rezerwy celowej (art. 154 ust. 8 ufp).

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, wyżej wymieniony problem nie stanowi wystarczającego uzasadnienia dla planowania środków w rezerwach celowych w nadmiernej wysokości. Zapewnienie elastyczności gospodarowania niewykorzystanymi środkami w poszczególnych częściach budżetu państwa przewiduje stosowanie art. 177 ufp, który zezwala na blokowanie planowanych wydatków. Z kolei w celu uniemożliwienia dysponentom wykorzystania tych środków na inne zadania niż pierwotnie zaplanowano można wprowadzić regulacje zezwalające na wyłączenie stosowania art. 171 ufp dla wskazanych wydatków. Odpowiednie regulacje mogą się znaleźć na przykład w uchwalanych co roku ustawach o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej, a systemowe uregulowanie tej kwestii może nastąpić w drodze nowelizacji ustawy o finansach publicznych.

Zaplanowanie w poszczególnych częściach budżetowych środków na zadania, wobec których istnieje ryzyko, że mogą zostać zrealizowane w mniejszym zakresie lub nie zostać zrealizowane wcale, nie musi prowadzić do nadmiernego usztywnienia gospodarowania środkami publicznymi. W przypadku zaplanowania zbyt wysokich, względem rzeczywistych potrzeb, wydatków, powinny one zostać zablokowane w budżecie państwa. Mogą być one później wykorzystane na inne cele, na przykład w trybie art. 177 ust. 6 ufp, wymagającym uzyskania pozytywnej opinii Komisji Finansów Publicznych. Zastosowanie tego trybu ma tę zaletę, że niewykorzystane środki służą wyłącznie finansowaniu zobowiązań Skarbu Państwa lub celów wskazanych w ustawie budżetowej. Dzięki temu, o ile przepis ten jest właściwie stosowany, unika się sytuacji, w której w ciągu roku budżetowego wprowadza się formułowane *ad hoc* nowe zadania, nieprzewidziane w ustawie budżetowej²². W ten sposób z jednej strony zabezpiecza się interes Skarbu Państwa i zapewnia środki na różnego typu nieplanowane, obligatoryjne wydatki, skutkujące powstaniem zobowiązań, a z drugiej strony można realizować zasadę priorytetyzacji wydatków poprzez wskazanie w ustawie budżetowej tych zadań, które powinny zostać sfinansowane w przypadku uzyskania oszczędności w budżecie państwa. W sytuacji braku potrzeby finansowania zobowiązań oraz niewskazania w ustawie budżetowej celów, które powinny być realizowane z zaoszczędzonych środków, Sejm ma możliwość wskazania dodatkowych celów w trakcie roku budżetowego, dokonując nowelizacji ustawy budżetowej. Rozwiązanie takie pozwala z jednej

²¹ Z zastrzeżeniem ust. 9, który stanowi, że Minister Finansów może, po uzyskaniu pozytywnej opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu, dokonać zmiany przeznaczenia rezerwy celowej.

²² Dla porównania, do zmiany przeznaczenia rezerwy celowej wystarczy jedynie pozytywna opinia sejmowej Komisji Finansów Publicznych.

strony na zachowanie przez Sejm kontroli nad alokacją środków budżetowych, a z drugiej strony na gospodarowanie przez Radę Ministrów i Ministra Finansów niewykorzystanymi środkami w nagłych wypadkach, gdy zasoby rezerwy ogólnej mogą okazać się niewystarczające.

Wymaga podkreślenia, że żaden z czterech wymienionych w art. 140 ust. 2 ufp warunków tworzenia rezerw celowych nie odnosi się do przypadku, w którym nie jest znana dokładna kwota wydatków. Przyjęte w tym artykule rozwiązanie, ograniczające możliwość tworzenia rezerw celowych, jest uzasadnione, gdyż brak możliwości dokładnego oszacowania rzeczywistych potrzeb finansowych dotyczy prawie każdego zadania publicznego. Zazwyczaj nie można przewidzieć wszystkich zdarzeń warunkujących wielkość wydatków. Umożliwienie tworzenia rezerw celowych ze względu na nieznajomość ostatecznej kwoty wydatków prowadziłoby do sytuacji, w której rezerwy można tworzyć na finansowanie niemal wszystkich zadań publicznych, tak jak zrobiono w przypadku rezerwy celowej na realizację ustawy z dnia 20 marca 2015 r. o działaczach opozycji antykomunistycznej oraz osobach represjonowanych z powodów politycznych²³ i ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o zadośćuczynieniu rodzinom ofiar zbiorowych wystąpień wolnościowych w latach 1956-1989²⁴, w której zaplanowano całość wydatków na wypłatę świadczeń i pomoc finansową dla uprawnionych osób, wskazując na nieznajomość kwoty całkowitych wydatków.

W wymienionych poniżej 30 pozycjach rezerw w 2019 r. i 20 pozycjach rezerw w 2020 r. NIK zakwestionowała celowość planowania całości lub części środków.

Rezerwę celową poz. 4. *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych (...)* utworzono zarówno w celu likwidacji skutków przyszłych klęsk żywiołowych, jak i w celu likwidacji skutków, które wystąpiły w latach ubiegłych. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej poinformowała, że zarówno przepisy ustawy o finansach publicznych, jak i ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie stoją na przeszkodzie uruchamianiu środków rezerwy na zadania, dla których niezbędne jest wsparcie z budżetu państwa, a których przyczyn należy upatrywać w latach poprzednich.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2185-2319, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 65 w 2019 r. i poz. 61 w 2020 r. utworzono na zasilenie Funduszu Dopłat z przeznaczeniem na sfinansowanie wypłat finansowego wsparcia budownictwa socjalnego i komunalnego oraz na dopłaty do czynszu. O ile obowiązek utworzenia rezerwy celowej na finansowe wsparcie, o którym mowa w ustawie o zmianie ustawy o finansowym wsparciu tworzenia lokali socjalnych, mieszkań chronionych, noclegowni i domów dla bezdomnych, ustawy o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego oraz niektórych innych ustaw, wynikał wprost z art. 21 ust. 1 tej ustawy, to wątpliwości budzi planowanie w tej rezerwie środków na inne zadania finansowane z Funduszu Dopłat. Co prawda w odniesieniu do zadań wymienionych w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. o pomocy państwa w ponoszeniu wydatków mieszkaniowych w pierwszych latach najmu mieszkania²⁵, w art. 32 ust. 1 tej ustawy, określono maksymalny limit wydatków budżetu państwa, do wysokości którego może zostać zasilony Fundusz Dopłat, lecz nie wskazano tam obowiązku tworzenia rezerwy celowej. Nie miał więc zastosowania przepis art. 140 ust. 2 pkt 4 ufp. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej, właściwego w sprawie tej rezerwy, „krótki okres obowiązywania przepisów ustawy o pomocy państwa

²³ Dz. U. z 2020 r. poz. 319, ze zm.

²⁴ Dz. U. z 2020 r. poz. 678.

²⁵ Dz. U. z 2020 r. poz. 551.

w ponoszeniu wydatków mieszkaniowych w pierwszych latach najmu mieszkania i brak możliwości dokonania oceny w zakresie faktycznego zapotrzebowania na środki, przemawiały za ujęciem kwot na realizację programu w rezerwie celowej”.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1901-1926, 2215-2293, 2407-2410, 2437-2615)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 5 *Dofinansowanie zadań restrukturyzacyjnych w sektorze górnictwa węgla kamiennego* zaplanowano środki na wypłatę dotacji dla kopalń likwidowanych po 1 stycznia 2015 r. W budżecie państwa na 2020 r. środki na to zadanie zostały zaplanowane w odpowiedniej części budżetowej, a nie w rezerwach celowych. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej podała, że w związku z dynamicznie rozwijającą się sytuacją w sektorze górnictwym brak było informacji na temat rzeczywistego zapotrzebowania na środki. Wobec tego środki te zabezpieczano w latach 2016-2019 w rezerwie celowej.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1845, 2215-2293, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 45 zaplanowano w celu dofinansowania zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego oraz zadań realizowanych na podstawie art. 20b ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju. Środki tej rezerwy służą między innymi realizacji programu wieloletniego pn. „Rządowy Program Uzupelniania Lokalnej i Regionalnej Infrastruktury Drogowej – Mosty dla Regionów”. Biorąc pod uwagę, że planowanie projektów inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego odbywa się z wyprzedzeniem, również w przypadku tej rezerwy środki na wydatki majątkowe mogły zostać zaplanowane od razu w odpowiednich częściach budżetu państwa, po uprzednim pozyskaniu informacji od potencjalnych beneficjentów, oraz po wyborze projektów na podstawie kryteriów przyznawania środków. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej, wskazanie rezerwy celowej jako źródła pokrycia wydatków na realizację wyżej wymienionego programu wieloletniego wynika wprost z zapisów uchwały powołującej ten program²⁶.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 22 zaplanowano w celu sfinansowania budowy, modernizacji i utrzymania przejść granicznych. W rezerwie planowano środki zarówno na inwestycje, jak i na wydatki bieżące. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej poinformowała, że to Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji dzielił limit wydatków na przejścia graniczne pomiędzy budżety wojewodów oraz decydował, czy środki włączyć do budżetów wojewodów, czy do rezerwy celowej. Wskazała również, że z kwoty 35 mln zł zaplanowanej w 2019 r. w tej rezerwie na inwestycje, 12,3 mln zł miało być przeznaczone na realizację zadania pn. „Zakup i montaż skanera do prześwietlania wagonów kolejowych na kolejowym przejściu granicznym w Kuźnicy Białostockiej”. Dla tego zadania wydano wcześniej decyzję o zapewnieniu finansowania wydatków, co – zdaniem Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej – oznaczało obowiązek planowania środków w rezerwie celowej. Zaplanowanie wydatków na przejścia graniczne w tej rezerwie, w szczególności wydatków majątkowych, pozwalało też na elastyczniejsze ich wykorzystanie w przypadku rezygnacji z realizacji jakiegoś zadania poprzez możliwość przekazania zwolnionych środków na rzecz innego województwa.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 23 zaplanowano w celu realizacji Oświęcimskiego Strategicznego Programu Rządowego – Etap V 2016-2020. Środki rezerwy miały

²⁶ Uchwała Rady Ministrów nr 93/2018 z dnia 9 lipca 2018 r. w sprawie ustanowienia Rządowego Programu Uzupelniania Lokalnej i Regionalnej Infrastruktury Drogowej – Mosty dla Regionów, § 3.

zostać przekazane przede wszystkim Wojewodzie Małopolskiemu na realizację inwestycji związanych z uporządkowaniem i zagospodarowaniem terenów w otoczeniu Państwowego Muzeum Auschwitz-Birkenau, poprawą dostępności komunikacyjnej Oświęcimia, jak również poprawą dostępności i zagospodarowaniem otoczenia obiektów byłych podobozów KL Auschwitz-Birkenau w powiecie oświęcimskim. Zdaniem NIK, środki na wyżej wymienione zadania mogły zostać zaplanowane bezpośrednio w odpowiedniej części budżetowej. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej poinformowała, że zaplanowanie rezerwy wynikało z uchwały nr 146/2015 Rady Ministrów z dnia 18 sierpnia 2015 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Oświęcimski strategiczny program rządowy – Etap V 2016-2020”.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 35 zaplanowano w 2019 r. na ubezpieczenie upraw rolnych i zwierząt gospodarskich. Jak podała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej, na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej na 2019 r. brak było wiedzy co do rzeczywistego zapotrzebowania na środki budżetowe. W związku z tym część środków (tak jak w latach poprzednich) została zaplanowana w limicie dysponenta części 32 *Rolnictwo*, a pozostałe środki w poz. 35 rezerw celowych. Zabezpieczając przedmiotowe środki w rezerwie celowej, wzięto pod uwagę ewentualność ich niewykorzystania w pełnej kwocie. W ustawie budżetowej na rok 2020 nie utworzono rezerwy celowej przewidzianej do sfinansowania wyżej wymienionego zadania, gdyż całość wydatków uwzględniono od razu w odpowiedniej części budżetowej.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1845, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 50 zaplanowano na dofinansowanie działalności bieżącej spółek wodnych w zakresie realizacji zadań związanych z utrzymaniem wód i urządzeń wodnych. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej poinformowała, że propozycja podziału środków jest przedstawiana przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi na podstawie wykorzystania środków w roku poprzednim oraz uzasadnionego zapotrzebowania składanego przez poszczególnych wojewodów. Ponieważ kwoty te różnią się w poszczególnych latach, nie można podzielić rezerwy jednorazowo i włączyć do części poszczególnych wojewodów.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 60 zaplanowano w 2019 r. na realizację zadań wynikających z ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii²⁷. Z opisu rezerwy wynikało, że zaplanowano w niej środki na sfinansowanie zatrudnienia i kosztów pozapłacowych w Urzędzie Regulacji Energetyki. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej, utworzenie rezerwy nastąpiło na podstawie art. 220 ustawy o odnawialnych źródłach energii. W rezerwie zaplanowano środki w wysokości 2951 tys. zł, w tym 2077 tys. zł na wynagrodzenia. Ze środków tych miały zostać sfinansowane wynagrodzenia pracowników, którzy zostali zatrudnieni w ramach limitu 40 osób, określonego w ocenie skutków przyjęcia wyżej wymienionej ustawy. NIK zwraca uwagę, że wskazany art. 220 ustawy o odnawialnych źródłach energii nie wprowadzał obowiązku jej utworzenia, tylko określał maksymalny limit wydatków z budżetu państwa przeznaczonych na wykonywanie zadań Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki, wynikających z tej ustawy.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

²⁷ Dz. U. z 2020 r. poz. 261, ze zm.

Rezerwę celową poz. 61 zaplanowano w 2019 r. w celu realizacji *Programu polskiej energetyki jądrowej*. W 2020 r. odpowiednie środki zostały ujęte w rezerwie celowej poz. 44. *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych, w tym środki na odbudowę dochodów budżetu państwa i zadania związane z poprawą finansów publicznych*. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej, informując o przyczynach niezaplanowania środków tej rezerwy od razu w odpowiednich częściach budżetowych, podała, że zgodnie z konstrukcją finansowania programu część wydatków przewidzianych do sfinansowania z budżetu państwa miała zostać wygospodarowana z limitów poszczególnych realizatorów programu. Aby oddzielić od tych wydatków pozostałe środki na realizację programu, utworzono rezerwę. Ponadto program nie określał podziału środków budżetowych pomiędzy Państwową Agencję Atomistyki a Ministerstwem Energii. Agencja, przy ubieganiu się o środki, musiała uzyskać współakceptację koordynującego program Ministerstwa Energii, aby nie przekroczyć limitu wydatków na program.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

W 2020 r. rezerwę celową poz. 5 zaplanowano na zadania w obszarze transportu lądowego. Z opisu rezerwy wynika, że została ona utworzona na zasilenie Funduszu Dróg Samorządowych przekazywane w formie dotacji celowej z budżetu państwa oraz na dofinansowanie realizacji zadań własnych organizatorów w zakresie przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej – stosownie do przepisów ustawy z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej²⁸. Jak podała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej, na etapie planowania budżetowego nie można przewidzieć zapotrzebowania na środki Funduszu Dróg Samorządowych ani wielkości wpływów z innych źródeł zasilania tego funduszu. Również w przypadku Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej nie można było przewidzieć realnego zapotrzebowania na środki budżetu państwa ze względu na powołanie funduszu w 2019 r.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 63 w 2019 i poz. 30 w 2020 r. zaplanowano środki na realizację ustawy o działaczach opozycji antykomunistycznej oraz osobach represjonowanych z powodów politycznych, ustawy o zadośćuczynieniu rodzinom ofiar zbiorowych wystąpień wolnościowych w latach 1956-1989. W trakcie kontroli wykonania budżetu państwa w 2019 r. w części 54 *Urząd do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych* NIK zakwestionowała niezaplanowanie w tej części wydatków na wypłatę świadczeń i pomoc finansową na podstawie ustawy o działaczach opozycji antykomunistycznej oraz osobach represjonowanych z powodów politycznych. Jak wskazała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej, oszacowanie dokładnej liczby wniosków o wypłatę świadczeń wypłacanych ze środków rezerwy nie było możliwe, ponieważ świadczenie pieniężne przyznawane jest każdorazowo przez Szefa Urzędu do Spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych w drodze decyzji administracyjnej, na wniosek osoby uprawnionej. Ponadto okres obowiązywania znowelizowanej ustawy o działaczach opozycji antykomunistycznej oraz osobach represjonowanych z powodów politycznych był zbyt krótki, żeby ocenić jej efekty. Z tego powodu środki na realizację wyżej wymienionej ustawy zaplanowano w całości w rezerwie celowej. Natomiast w projekcie ustawy budżetowej na 2021 r. ujęto 80 mln zł środków na zadania z zakresu wyżej wymienionej ustawy w części 54 *Urząd do Spraw*

²⁸ Dz. U. poz. 1123, ze zm.

Kombatantów i Osób Represjonowanych, a 20 mln zł pozostawiono w rezerwie celowej.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2294-2319, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 71 na rok 2019 zaplanowano środki na zwiększenie wynagrodzeń pracowników uczelni publicznych. Z przedstawionych przez Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wyjaśnień wynika, że w czasie planowania ustawy budżetowej na 2019 r. Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego, wnioskujący o utworzenie rezerwy, nie dokonał – w uzgodnieniu z innymi dysponentami nadzorującymi szkoły wyższe – podziału kwoty przewidzianej na podwyżki wynagrodzeń pracowników uczelni pomiędzy poszczególne części budżetowe, dlatego środki te zaplanowano w rezerwie celowej. Jednakże z treści pisma przekazanego Ministrowi Finansów przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego 11 lipca 2018 r. wynika, że minister ten wnioskował o zaplanowanie w budżecie państwa środków na podwyżki wynagrodzeń bez wskazania, czy mają być one zaplanowane w rezerwie celowej, czy w częściach dysponentów. Minister określił też oddzielnie kwotę środków, jaka powinna zostać zaplanowana na podwyżki pracowników uczelni przez niego nadzorowanych, a jaka – na podwyżki pracowników uczelni nadzorowanych przez innych dysponentów. Wskazuje to, że już wtedy można było zaplanować wydatki w odpowiednich częściach budżetowych.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2294-2319, 2407-2410, 2437-2615)

Rezerwę celową poz. 67 w 2019 r. i poz. 57 w 2020 r. zaplanowano na uzupełnienie finansowania udziału Polski w Konwencji Europejskiej Agencji Kosmicznej (ESA). Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej, informując o przyczynach niezaplanowania środków tej rezerwy od razu w odpowiedniej części budżetowej, podała, że składka wnoszona jest przez pięć ministerstw w walucie euro. Rezerwa jest planowana na uzupełnienie wydatków na składkę do ESA ponad limity zaplanowane w częściach właściwych dysponentów i przeznaczona m.in. na pokrycie różnic kursowych.

Zdaniem NIK, środki zaplanowane w tej rezerwie powinny być planowane w jednej części budżetowej. W wystąpieniu pokontrolnym do Ministra Rozwoju z 27 stycznia 2020 r. po kontroli P/19/021 *Rozwój sektora kosmicznego* NIK wskazywała, że przyjęte dotychczas rozwiązanie, polegające na płaceniu składki do ESA przez różnych dysponentów, „aczkolwiek wymuszone ograniczeniami budżetowymi, utrwała nieefektywny sposób finansowania składki, oparty na konieczności corocznego negocjowania porozumień, powodującego ryzyko nieterminowych wpłat”. Ustalenia wyżej wymienionej kontroli wskazywały, że do Ministra Finansów wpłynęła propozycja ujmowania składki w części 20. W odpowiedzi Minister Finansów w piśmie z 1 sierpnia 2018 r. poinformował o niemożności przeniesienia składki do ESA z części budżetowych znajdujących się w dyspozycji Ministra Obrony Narodowej oraz Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego ze względu na ograniczenia związane z przyjętymi zapisami klasyfikacyjnymi, dotyczącymi pomiaru wydatków na obronę narodową oraz wydatków na naukę i szkolnictwo wyższe. Oznacza to, że uzasadnieniem dla ujmowania składki w różnych częściach budżetowych jest przyjęta metodologia liczenia wydatków na wybrane obszary zadań publicznych, a nie efektywność realizacji tego zadania. Jak wynika z wyżej wymienionego wystąpienia pokontrolnego NIK, optymalnym rozwiązaniem, z punktu widzenia efektywności opłacania składki do ESA, jest jej planowanie w jednej części budżetowej.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2279, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 91 w 2019 i poz. 68 w 2020 r. zaplanowano środki na zadania w obszarze zdrowia. W 2019 r. i 2020 r. środki były zaplanowane m.in. na podwyżki wynagrodzeń, a w 2019 r. również na realizację Narodowego Programu Zdrowia. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wskazała, że Minister Zdrowia nie zabezpieczył środków na Narodowy Program Zdrowia w ramach limitu wydatków w odpowiedniej części budżetowej, a jednocześnie w toku prac nad ustawami budżetowymi na poszczególne lata zgłaszał szereg dodatkowych potrzeb, nie tylko w zakresie Narodowego Programu Zdrowia, stąd wynikała potrzeba utworzenia rezerwy. Ponadto program ten był realizowany przez różnych dysponentów, co utrudniało jego zaplanowanie w poszczególnych częściach budżetowych. Wydane przez Ministra Finansów decyzje z przeznaczeniem na realizację zadań wynikających z ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym²⁹ były wielokrotnie korygowane, co potwierdzało, zdaniem Dyrektora, zasadność zabezpieczenia tych środków w rezerwie.

Wyniki kontroli wykonania budżetu państwa w 2019 r. w części 46 *Zdrowie*³⁰ wykazały, że Minister Zdrowia zaplanował wydatki w sposób celowy, rzetelny i gospodarny. Należy więc przyjąć, że wstępny limit wydatków ustalony przez Ministra Finansów w części 46 nie był wystarczający do sfinansowania wydatków na zadania ujęte w rezerwie celowej poz. 91. Zgodnie z ustaleniami NIK, poczynionymi w wyżej wymienionej kontroli, „nie zaistniały określone w art. 140 upf przesłanki, które pozwalały na finansowanie zadań Narodowego Programu Zdrowia ze środków rezerwy celowej”.

Zdaniem NIK, korygowanie przez Ministra Finansów decyzji o przeznaczeniu środków na zadania wynikające z ustawy o zdrowiu publicznym nie uzasadniało tworzenia rezerwy, a wręcz – dla uniknięcia dodatkowych czynności zarówno po stronie Ministerstwa Finansów, jak i właściwego dysponenta części – wskazywało na zasadność ujęcia środków na te cele w planie finansowym dysponenta. Z założenia rezerwa powinna mieć charakter incydentalny, natomiast wydatki, co do zasady, powinny być planowane w odpowiednich częściach budżetowych. W przypadku uzyskania oszczędności podczas realizacji poszczególnych zadań wydatki należy blokować, a decyzje w sprawie dalszego wykorzystania zaoszczędzonych środków powinny być podejmowane zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych.

Minister Finansów nie podejmował działań pozwalających na ujęcie środków zaplanowanych w omawianej rezerwie w odpowiednich częściach budżetowych. Większą inicjatywę w tym zakresie podejmował Minister Zdrowia, który wnioskował o to, by środki zabezpieczone w rezerwie celowej z przeznaczeniem na wzmocnienie kadrowe Ministerstwa Zdrowia przenieść do części 46. Wyjaśnienia przekazane przez Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej oraz szeroki zakres przedmiotowy rezerwy, obejmujący ogół zadań z zakresu ochrony zdrowia, wskazują, że podstawowym kryterium przy tworzeniu tej rezerwy było uzyskanie elastyczności w wydatkowaniu środków. Odbywało się to jednak kosztem przejrzystości, gdyż ww. środki na ochronę zdrowia zostały zaplanowane poza odpowiednimi częściami budżetowymi i bez wskazania konkretnego celu finansowania.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2294-2319, 2407-2410, 2437-2615)

²⁹ Dz. U. z 2019 r. poz. 2365, ze zm.

³⁰ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli Wykonanie budżetu państwa w 2019 r. w części 46 – Zdrowie oraz planu finansowego Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych*, str. 15.

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 40 zaplanowano środki na zadania w obszarze kultury. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, że środki te nie mogły zostać od razu zaplanowane w odpowiedniej części budżetowej, której dysponentem jest właściwy minister, gdyż nie była znana proporcja ich podziału. Przykładowo, środki na wsparcie produkcji audiowizualnej byłyby planowane w rozdziale 92102, a pozostałe środki – w innych rozdziałach, co do których Minister Finansów nie miał wiedzy.

Analiza wybranych zadań finansowanych ze środków rezerwy wykazała, że przynajmniej niektóre wydatki na te zadania można było zaplanować w odpowiedniej części budżetowej. Dotyczy to wydatków na dotacje podmiotowe i celowe dla państwowych i samorządowych instytucji kultury oraz dotacje celowe dla użytkowników zabytków. Zdaniem NIK, Minister Finansów powinien podjąć działania we współpracy z Ministrem Kultury i Dziedzictwa Narodowego zmierzające do zaplanowania tych wydatków w odpowiedniej części budżetowej. Z zestawienia dotyczącego planowania rezerw na 2020 r., przekazanego NIK przez Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa, wynika, że w roku tym odpowiednie środki włączono do części budżetowej 24 *Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego*, dlatego nie tworzono przedmiotowej rezerwy.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1845, 2294-2319, 2402-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 80 w 2019 i poz. 29 w 2020 r. zaplanowano środki na podwyższenie wynagrodzeń nauczycieli zatrudnionych w szkołach i placówkach oświatowych prowadzonych przez organy administracji rządowej. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej podała, że nie było możliwości zaplanowania środków na podwyższenie wynagrodzeń nauczycieli w budżetach poszczególnych dysponentów z uwagi na fakt, iż Minister Edukacji Narodowej w trakcie roku dokonuje podziału środków w oparciu o przekazaną przez poszczególnych ministrów informację o aktualnej liczbie zatrudnionych nauczycieli oraz o strukturze zatrudnienia wynikającej ze stopni awansu zawodowego.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że Minister Finansów powinien we współpracy z Ministrem Edukacji Narodowej podjąć działania mające na celu zaplanowanie tych środków w częściach odpowiednich dysponentów w oparciu o dane na temat aktualnej struktury zatrudnienia oraz dodatkowych informacji, odnoszących się do planowanych zmian struktury zatrudnienia i liczby etatów.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1845, 2294-2319, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 9 zaplanowano środki na realizację zadań wynikających z ustawy z dnia 22 listopada 2013 r. o systemie powiadamiania ratunkowego³¹, w tym na wynagrodzenia wraz z pochodnymi. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, że środki te zostały zaplanowane zgodnie z oceną skutków ustawy o systemie powiadamiania ratunkowego, z uwzględnieniem potrzeb zgłoszonych przez dysponenta w grupie wydatków bieżących oraz w grupie wydatków majątkowych.

Z opisu rezerwy zawartego w informacjach o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonych przez Sejm RP ustawach budżetowych na rok 2019 i 2020 oraz z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wynikało, że rezerwę planowano przede wszystkim w celu sfinansowania: podwyżki wynagrodzeń, zapewnień finansowania wydanych przez Ministra Finansów, wydatków na gradację stanowisk, a także na utrzymanie i modernizację Centralnego Punktu Systemu Powiadamiania Ratunkowego,

³¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 1077, ze zm.

uzupełnienie wydatków związanych z bieżącym funkcjonowaniem tego systemu, przebudowę budynku dla potrzeb Centrum Powiadamiania Ratunkowego w Krakowie oraz rozbudowę istniejącego budynku biurowego na potrzeby Centrum Powiadamiania Ratunkowego w województwie podlaskim.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 28 w 2019 r. i częściowo poz. 25 w 2020 r. zaplanowano środki na zadania wynikające z ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie³². W opisie rezerwy wskazano, że środki te zaplanowano m.in. w celu tworzenia i prowadzenia w powiatach specjalistycznych ośrodków wsparcia dla ofiar przemocy, a także organizowania szkoleń dla osób realizujących zadania związane z przeciwdziałaniem przemocy w rodzinie. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej podała, że środki na te cele zaplanowano także w odpowiednich częściach budżetowych.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 33 zaplanowano środki na realizację programu kompleksowego wsparcia dla rodzin „Za życiem” ustanowionego na podstawie ustawy z dnia 4 listopada 2016 r. o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem”³³, z wyłączeniem art. 10 tej ustawy. Z opisu rezerwy wynika, że jej środki miały być przeznaczone między innymi na rozwój sieci domów dla matek z dziećmi, tworzenie ośrodków koordynacyjno-rehabilitacyjno-opiekuńczych, rozwój sieci środowiskowych domów samopomocy, tworzenie mieszkań chronionych i mieszkań wspomaganych dla osób niepełnosprawnych, a także koordynację, poradnictwo i informację. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej podała, że część środków włączono w czasie prac nad ustawą budżetową na 2019 r. do budżetów wojewodów, jednak trudne jest precyzyjne zaplanowanie wszystkich środków w poszczególnych częściach budżetowych na etapie uchwalania ustawy budżetowej, bez wystąpień poszczególnych dysponentów rezerwy.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 43 zaplanowano środki na zadania związane z realizacją ustawy z dnia 22 listopada 2013 r. o postępowaniu wobec osób z zaburzeniami psychicznymi stwarzających zagrożenie życia, zdrowia lub wolności seksualnej innych osób³⁴. Z przedstawionych wyjaśnień i dokumentów wynika, że w rezerwie zaplanowano środki na wydatki majątkowe, wynagrodzenia wraz z pochodnymi i bieżące wydatki pozapłacowe, związane w funkcjonowaniem Krajowego Ośrodka Zapobiegania Zachowaniom Dysocjalnym. Jak podała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej, planowanie środków w rezerwie celowej wynikało, co do zasady, z niepewności realizacji rozbudowy ośrodka oraz terminu wydatkowania środków, co przekładało się na brak wiedzy na temat szczegółowej klasyfikacji budżetowej niezbędnej do ujęcia wydatków w odpowiednich częściach budżetowych.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 57 zaplanowano środki na utrzymanie systemów informatycznych w ochronie zdrowia oraz realizację niektórych zadań wynikających z ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o systemie informacji w ochronie zdrowia oraz niektórych innych ustaw³⁵. W opisie rezerwy wskazano, że jej środki zostaną przeznaczone m.in. na zapewnienie trwałości i utrzymanie platform

³² Dz. U. z 2020 r. poz. 218, ze zm.

³³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1329.

³⁴ Dz. U. z 2020 r. poz. 1346.

³⁵ Dz. U. poz. 1515, ze zm.

prowadzonych przez Centrum Systemów Informacyjnych Ochrony Zdrowia. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, że planowanie środków w rezerwie celowej wynikało, co do zasady, z niepewności odnoszącej się do wysokości i terminu wydatkowania środków, co przekładało się na brak wiedzy na temat szczegółowej klasyfikacji budżetowej niezbędnej do ujęcia ich bezpośrednio w odpowiednich częściach budżetowych.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 70 zaplanowano środki na uzupełnienie wydatków na realizację zadań przez Służbę Ochrony Państwa. Z opisu rezerwy i złożonych wyjaśnień wynika, że środki rezerwy miały zostać przekazane Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji między innymi na sfinansowanie dodatkowych etatów funkcjonariuszy Służby Ochrony Państwa. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej podała, że środki ujęte w tej rezerwie były przeznaczone jedynie na uzupełnienie wydatków zaplanowanych w części 42 *Sprawy wewnętrzne*. Środki te rozdysponowano na sfinansowanie 165 nowych etatów, wypłatę ekwiwalentów w zamian za rezygnację z lokalu mieszkalnego i zakup przedmiotów zaopatrzenia mundurowego. W 2020 r. odpowiednie środki zostały zaplanowane w części 42 *Sprawy wewnętrzne*.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1836, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 81 zaplanowano środki na zwiększenie nakładów w obszarze badań naukowych oraz w obszarze badań i rozwoju. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej, na etapie planowania ustawy budżetowej środki w rezerwie przewidziane zostały przede wszystkim na uzupełnienie wydatków państwowych jednostek budżetowych realizujących projekty badawcze. Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego nie wskazał państwowych jednostek budżetowych (brak informacji o właściwych częściach budżetowych), do których miałyby być skierowane środki przewidziane na ww. cel. Z zestawienia dotyczącego planowania rezerw celowych w 2020 r. przekazanego przez Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa wynika, że „Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego zrezygnował z tworzenia rezerwy na przedmiotowy cel w 2020 r.”.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1836, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 10 zaplanowano środki na awans zawodowy nauczycieli. Jak podała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej, do 2019 r. środki na wyżej wymieniony cel były planowane w rezerwie w oparciu o dane przedstawiane w załączniku do noty budżetowej. W 2020 r. rozpoczęto planowanie tych środków w limitach wydatków poszczególnych ministrów.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1836, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 31 zaplanowano środki na implementację polskiego programu współpracy na rzecz rozwoju oraz wsparcie międzynarodowej współpracy na rzecz demokracji i społeczeństwa obywatelskiego, w tym 20 mln zł na TV Bielsat. W 2020 r. środki rezerwy zostały zaplanowane na wdrażanie *Planu współpracy rozwojowej*. W odpowiedzi na pytanie, dlaczego środków rezerwy nie planowano w odpowiednich częściach budżetowych, Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej podała, że środki te są przeznaczone na zadania zgodnie z corocznymi *Planami współpracy rozwojowej*, które realizują założenia *Wieloletniego programu współpracy rozwojowej na lata 2016-2020*. Środki rezerwy

są w trakcie roku rozdysponowywane do części 45 *Sprawy zagraniczne* oraz innych części budżetowych.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1836, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 58 zaplanowano środki na realizację ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3³⁶. Z opisu rezerwy wynikało, że część środków zaplanowano na rozwój i utrzymanie przez Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej³⁷ systemu informatycznego do obsługi podmiotów prywatnych. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej, w 2018 r. z kwoty 670 tys. zł zaplanowanej w rezerwie na utrzymanie i rozwój systemu teleinformatycznego uruchomiono środki w kwocie 100 tys. zł (14,9%) do części 63 *Rodzina*. W związku z tym w 2019 r. środki zostały ponownie ujęte w rezerwie celowej, w wysokości wskazanej w ocenie skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z systemami wsparcia rodzin.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1836, 2320-2347, 2407-2410, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 16 zaplanowano środki na zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa, w tym na coroczną opłatę dla gminy Różan z tytułu zlokalizowania na jej terenie Krajowego Składowiska Odpadów Promieniotwórczych i na sfinansowanie rekompensat wypłacanych osobom, które w 1981 r. wniosły przedpłaty na samochody osobowe marki Fiat 126p lub FSO 1500 i dotychczas samochodu nie odebrały. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, wyżej wymieniona opłata dla gminy Różan stanowi zobowiązanie Skarbu Państwa, a ponadto w czasie planowania ustawy budżetowej nie jest znana jej dokładna kwota, dlatego planowana jest właśnie w tej rezerwie. Podobnie jest w przypadku rekompensat dla osób, które nie odebrały samochodu. W czasie planowania budżetu państwa brak jest możliwości określenia, ile osób i w jakim czasie zgłosi się po odbiór rekompensaty.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1901-1922, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 44 zaplanowano środki na dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych, w tym środki na odbudowę dochodów budżetu państwa i zadania związane z poprawą finansów publicznych. Wśród zadań przewidzianych do finansowania środkami rezerwy w latach 2019-2020 wskazać można m.in. budowę Centrów Symulacji Medycznych, działalność bieżącą Inspekcji Weterynaryjnej (m.in. wydatki na wynagrodzenia), wydatki inwestycyjne Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, dotację dla Krajowej Szkoły Administracji Publicznej, Rozbudowę Centrum Partnerstwa Społecznego „Dialog”, budowę nowej siedziby Ambasady RP w Berlinie, zwiększenie dotacji na wynagrodzenia w powiatowych inspektoratach nadzoru budowlanego, dotację podmiotową dla Muzeum Górnictwa Węglowego w Zabrze, programy wieloletnie Ministerstwa Rozwoju, dofinansowanie działalności szkół leśnych i realizację programu „Modernizacja Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2020-2022”. W 2019 r. na podwyżki wynagrodzeń wraz z pochodnymi przekazano z tej rezerwy 404,5 mln zł, a w okresie od stycznia do końca sierpnia 2020 r. – 311,5 mln zł.

Jak wskazała Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, środki rezerwy zaplanowano między innymi na zadania, dla których brak jest wiedzy na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej co do rzeczywistego zapotrzebowania dysponenta na środki budżetowe, w tym w związku z niezakończonym procesem wchodzenia dysponenta w nowe zadania, np. gdy dana ustawa przewiduje zwiększenie zatrudnienia, a jest ono rozłożone na lata, albo gdy występują

³⁶ Dz. U. z 2020 r. poz. 326, ze zm.

³⁷ Od 6 października 2020 r. zadanie to jest realizowane przez Ministra Rodziny i Polityki Społecznej.

opóźnienia we wdrożeniu pewnych rozwiązań. Unikano planowania ww. środków bezpośrednio w budżetach właściwych dysponentów, gdyż to, zdaniem Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa, oznaczałoby nieefektywną alokację środków budżetowych i ograniczało kompetencje Ministra Finansów i Rady Ministrów do elastycznego gospodarowania środkami budżetu państwa w trakcie roku budżetowego.

(akta kontroli str.: 1016-1035, 1760-1790, 1901-1922, 1929-1937, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 49 zaplanowano środki na utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych. Wśród zadań przewidzianych do finansowania środkami rezerwy w latach 2019-2020 wskazać można m.in. zwiększenie wynagrodzeń pracowników uczelni, zwiększenie funduszu wynagrodzeń w jednostkach podległych i nadzorowanych przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego, utrzymanie trwałości rezultatów projektów realizowanych przez Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej oraz koszty osobowe związane z wdrożeniem i utrzymaniem systemu teleinformatycznego dla potrzeb rejestracji jachtów i innych jednostek. W szczególności rezerwa ta była źródłem finansowania podwyżek wynagrodzeń wraz z pochodnymi, na które w 2019 r. przekazano 135,9 mln zł, a w okresie od stycznia do końca sierpnia 2020 r. – 8,3 mln zł.

Jak podała Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa, z uwagi na wymagany pięcioletni okres finansowania wydatków na utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, środki te nie są planowane w częściach poszczególnych dysponentów. Ponadto w miarę upływu czasu dochodziło do konkretyzowania potrzeb związanych z utrzymaniem rezultatów. Środki tej rezerwy przeznaczane są również na wzmocnienie potencjału realizacji zadań publicznych, w tym na zwiększenie wynagrodzeń. Na etapie tworzenia projektu ustawy budżetowej brak jest pełnej wiedzy na temat rzeczywistego zapotrzebowania dysponentów na środki, zdeteminowanego czynnikami zewnętrznymi.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1901-1922, 1947-1948, 1960-2006, 2402-2406, 2437-2615)

NIK zidentyfikowała przypadek zaplanowania w 2019 r. w rezerwie celowej poz. 73 środków na wynagrodzenia dla osób, które miały zostać zatrudnione w Głównym Inspektoracie Ochrony Środowiska i w wojewódzkich inspektoratach ochrony środowiska w wyniku uchwalenia ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o Inspekcji Ochrony Środowiska oraz niektórych innych ustaw³⁸. Należy podkreślić, że od dnia uchwalenia tej ustawy do dnia uchwalenia projektu ustawy budżetowej na 2019 r. upłynęły ponad dwa miesiące na pozyskanie danych pozwalających na zaplanowanie wydatków na dodatkowe etaty w poszczególnych częściach budżetowych.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej podała, że informacja o ostatecznym podziale środków pomiędzy dysponentów została przesłana do Ministerstwa Finansów dopiero 13 grudnia 2018 r., czyli już po przekazaniu projektu ustawy budżetowej na 2019 r. do Sejmu. Wcześniej, 9 września 2018 r., Minister Środowiska przesłał wstępną propozycję podziału tych środków, wnioskując o ujęcie środków w rezerwie celowej.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1901-1922, 1947-1948, 1960-2006, 2402-2406, 2437-2615)

³⁸ Dz. U. poz. 1479.

Odnosząc się do wyjaśnień dotyczących utworzenia wyżej wymienionych rezerw celowych, NIK wskazuje, że wydatki budżetowe powinny być, co do zasady, planowane w częściach budżetowych poszczególnych dysponentów, a rezerwy celowe powinny mieć charakter incydentalny, związany ze spełnieniem jednego z warunków określonych w art. 140 ust. 2 ufp. Planując wydatki budżetu państwa, należy wziąć pod uwagę art. 114 ust. 2 tej ustawy, który stanowi o odrębności rezerw celowych, i art. 2 pkt 8, art. 138 ust. 2 oraz art. 116 ust. 1 i 2 ufp, z których wynika między innymi, że dysponenci uczestniczą w procesie opracowania i przedstawiania materiałów do projektu ustawy budżetowej, dysponują środkami w ramach własnych części budżetowych, do ich obowiązków należy w szczególności dokonywanie wydatków w granicach kwot określonych w planie finansowym, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów (art. 162 pkt 3 ufp), a także sprawowanie nadzoru i kontroli w zakresie zapewnienia zgodności wydatków z planowanym przeznaczeniem (art. 175 ust. 2 pkt 2 ufp). Oznacza to, że podstawowym źródłem finansowania wydatków dysponentów związanych z powierzonymi im zadaniami są części budżetowe, którymi zarządzają, a rezerwy powinny być tworzone w sytuacjach wyjątkowych. Należy więc przyjąć, że jeżeli istnieje możliwość pozyskania informacji pozwalających na zaplanowanie określonego wydatku w odpowiedniej części budżetowej, to wydatków tych nie powinno się planować w rezerwach. W opinii NIK, biorąc pod uwagę treść art. 140 ust. 2 ufp, można wskazać, że krótki okres obowiązywania przepisów, niepewność w zakresie faktycznego zapotrzebowania na środki, a także treść uchwał Rady Ministrów nie stanowią wystarczającej podstawy do zaplanowania środków w rezerwie celowej.

Należy podkreślić, że niepewnością są obciążone niemal wszystkie kategorie wydatków. Ponadto planowanie wydatków w odpowiednich częściach budżetowych zawsze ogranicza elastyczność zarządzania środkami publicznymi przez Ministra Finansów. Mimo to budżet państwa jest planowany w poszczególnych podziałkach klasyfikacyjnych, gdyż korzyści wynikające z takiego podejścia przewyższają jego wady. Zauważyć bowiem należy, że dzięki takiemu rozwiązaniu wzrasta przejrzystość gospodarowania środkami publicznymi oraz kontrola *ex ante* Sejmu i społeczeństwa nad wydatkowaniem środków publicznych. Planowanie wydatków w odpowiednich częściach pozwala dysponentom na doskonalenie metod planistycznych i przyjmowanie bardziej realistycznych prognoz odnośnie harmonogramu prac. Przede wszystkim jednak w odniesieniu do wydatków na zadania obarczone ryzykiem niewykonania lub opóźnień stanowi narzędzie motywowania dysponentów do terminowej realizacji zadań. Planowanie środków bezpośrednio w częściach odpowiednich dysponentów nakłada na nich większą odpowiedzialność za realizację harmonogramu działań.

Wydanie zapewnienia finansowania wydatków w latach przyszłych nie wiąże się z obowiązkiem ich planowania w rezerwach celowych, jeżeli nie jest spełniony przynajmniej jeden z warunków wskazanych w art. 140 ust. 2 ufp. NIK nie neguje tego, że planowanie w rezerwie celowej środków na przejścia graniczne pozwalało na elastyczniejsze ich wykorzystanie w przypadku rezygnacji z realizacji jakiegoś zadania poprzez możliwość przekazania zwolnionych środków na rzecz innego województwa. Należy jednak zauważyć, że z punktu widzenia efektywności wydatków całego budżetu państwa, w przypadku oszczędności powstałych w wyniku rezygnacji z realizacji jakiegoś zadania, optymalnym rozwiązaniem nie jest ich sztywne powiązanie z zadaniem tego samego rodzaju, lecz przeznaczenie tych środków na przedsięwzięcia stojące najwyżej w hierarchii potrzeb całego budżetu państwa, na które w ustawie budżetowej zabrakło środków ze względu na ograniczenia budżetowe, lub też niewydatkowanie tych oszczędności i uzyskanie

w ten sposób niższego deficytu budżetu państwa. Przeznaczanie oszczędności powstałych z rezygnacji jakiegoś zadania wyłącznie na zadania tego samego rodzaju prowadzi do usztywnienia gospodarki finansowej państwa na skutek przyjęcia zasady „szufladkowania” środków publicznych. Stosowanie takiego rozwiązania stoi także w sprzeczności ze zgłaszaną w wyjaśnieniach potrzebą zachowania elastyczności w budżecie państwa.

Również podwyżki – poza wyjątkowymi sytuacjami – należą do tej kategorii wydatków, które mogą i powinny być planowane z wyprzedzeniem, zwłaszcza że rynek pracy zazwyczaj nie podlega silnym fluktuacjom wymuszającym pilne dostosowanie ze strony sektora rządowego. Należy pamiętać, że budżet państwa jest planem jednorocznym. Dzięki temu istnieje możliwość w miarę precyzyjnego prognozowania dynamiki wynagrodzeń. Występujące w krótkim okresie różnicowanie tej dynamiki w sektorze publicznym i prywatnym można wyrównać w kolejnym roku budżetowym, wobec czego nie są konieczne działania dostosowawcze w trakcie roku budżetowego, wymagające tworzenia rezerw.

Należy także zwrócić uwagę, że dokonywane w danym roku budżetowym podwyżki wynagrodzeń generują zwiększenie wydatków także w latach następnych, dlatego ważne jest, aby pełna informacja o wynagrodzeniach planowanych w poszczególnych częściach budżetowych znalazła się w ustawie budżetowej.

Z 83 pozycji rezerw celowych uwzględnionych w załączniku nr 2 do ustawy budżetowej na rok 2019:

- w trzech pozycjach rezerw (poz. 48 *Rezerwa na finansowanie działań w zakresie rezerw strategicznych*, poz. 68 *Przygotowanie i przeprowadzenie egzaminów potwierdzających kwalifikacje w zawodzie* i poz. 86 *Pozostałe wydatki obronne*) nie rozdysponowano żadnych środków, a plan po zmianie obniżono do zera;
- w przypadku 10 pozycji (poz. 21 *Rezerwa na zwiększenie wynagrodzeń...*, poz. 29 *Środki na sfinansowanie kosztów organizacji, funkcjonowania oraz realizacji zadań Krajowego Zasobu Nieruchomości*, poz. 33 *Środki na realizację programu kompleksowego wsparcia dla rodzin „Za życiem”...*, poz. 37 *Narodowy Program Rozwoju Czytelnictwa – Priorytet 3*, poz. 43 *Środki na zadania związane z realizacją ustawy o postępowaniu wobec osób z zaburzeniami psychicznymi...*, poz. 65 *Zasilenie Funduszu Dopłat...*, poz. 70 *Uzupełnienie wydatków na realizację zadań przez Służbę Ochrony Państwa*, poz. 72 *Rezerwa na finansowanie zadań realizowanych przez prezydentów miast na prawach powiatu...*, poz. 78 *Wyplata odszkodowań przez wojewodów za nieruchomości pozyskiwane pod gazociągi...*, poz. 79 *Uzupełnienie środków na wypłatę i waloryzację świadczeń emerytalno-rentowych...*) na pierwotnie planowane cele przekazano poniżej 50% kwoty zaplanowanej w ustawie budżetowej;
- w 13 pozycjach na pierwotnie planowane cele rozdysponowano 50%-70% środków rezerwy;
- w ośmiu pozycjach na pierwotnie planowane cele rozdysponowano 70%-80% rezerwy;
- w 13 pozycjach na pierwotnie planowane cele rozdysponowano 80%-90% środków uwzględnionych w rezerwie.

Łącznie w przypadku 34 pozycji stopień rozdysponowania rezerw celowych w 2019 r. na cele pierwotnie zaplanowane był niższy od 80%, a w przypadku 47 pozycji stopień ten był niższy od 90%. Dla zbadania przyczyn istotnych rozbieżności pomiędzy kwotą planowaną a kwotą wydatkowaną zgodnie z celem utworzenia, a także przyczyn istotnych zmian w kwotach planowanych na rok 2019

i 2020 względem roku poprzedniego, wybrano 26 rezerw zaplanowanych na 2019 r.³⁹ W celu uzyskania materiału porównawczego z innych lat, rezerwy te przeanalizowano pod względem stopnia rozdysponowania w latach 2016-2020⁴⁰.

W wyniku analizy danych zidentyfikowano grupę rezerw celowych, w przypadku których istotne rozbieżności pomiędzy kwotą planowaną a przeznaczoną na pierwotnie planowane cele wystąpiły już w latach wcześniejszych, a mimo to również w 2019 r. nie udało się tych rozbieżności wyeliminować. Do rezerw takich można zaliczyć rezerwę celową:

- poz. 4. *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych (...),*
- poz. 8 *Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE (...),*
- poz. 21 *Rezerwa na zwiększenie wynagrodzeń przeznaczonych na wypłaty wynagrodzeń dla osób odwołanych z kierowniczych stanowisk państwowych (...),*
- poz. 25 *Środki na zadania określone w ustawie o pomocy społecznej oraz na opłacenie składki na ubezpieczenie zdrowotne (...),*
- poz. 29 *Środki na sfinansowanie kosztów organizacji, funkcjonowania oraz realizacji zadań Krajowego Zasobu Nieruchomości,*
- poz. 32 *Zwrot gminom utraconych dochodów (...),*
- poz. 33 *Środki na realizację programu kompleksowego wsparcia dla rodzin „Za życiem” (...),*
- poz. 34 *Środki na realizację ustawy o świadczeniach rodzinnych, ustawy o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (...),*
- poz. 43 *Środki na zadania związane z realizacją ustawy o postępowaniu wobec osób z zaburzeniami psychicznymi (...),*
- poz. 45 *Środki na dofinansowanie zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego oraz na zadania realizowane na podstawie art. 20b ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju,*
- poz. 47 *Środki na uzupełnienie dotacji dla jednostek samorządu (...),*
- poz. 48 *Rezerwa na finansowanie działań w zakresie rezerw strategicznych (...),*
- poz. 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne (...),*
- poz. 57 *Utrzymanie systemów informatycznych w ochronie zdrowia oraz realizacja niektórych zadań (...),*
- poz. 59 *Dofinansowanie zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej,*
- poz. 68 *Przygotowanie i przeprowadzenie egzaminów potwierdzających kwalifikacje w zawodzie,*
- poz. 78 *Wypłata odszkodowań przez wojewodów za nieruchomości pozyskiwane pod gazociągi (...),*
- poz. 79 *Uzupełnienie środków na wypłatę i waloryzację świadczeń emerytalno-rentowych oraz na świadczenia uzupełniające.*

(akta kontroli str.: 1793-1809, 2407-2710, 2616-2625)

Dyrektorzy odpowiednich departamentów merytorycznych w Ministerstwie Finansów wskazywali m.in., że prognozowanie wielkości zapotrzebowania na środki rezerw

³⁹ Rezerwy celowe poz. 4, 8, 9, 17, 21, 24, 25, 29, 32, 33, 34, 43, 44, 45, 47, 48, 49, 57, 59, 65, 68, 70, 72, 78, 79, 81.

⁴⁰ Część rezerw była tworzona tylko w niektórych latach analizowanego okresu. Dane za 2020 r. obejmowały okres od początku roku do końca sierpnia.

celowych było zadaniem dysponentów zgłaszających potrzebę utworzenia rezerwy, którzy byli merytorycznie właściwi w sprawach planowania i koordynacji wykorzystania rezerw.

Na przykład, w odniesieniu do rezerwy celowej poz. 4 przeznaczonej na przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych, Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej podała, że planowanie rezerwy następuje m.in. w związku z zapotrzebowaniem zgłaszanym przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, który jest także koordynatorem podziału środków ujętych w tej rezerwie, dokonuje priorytetyzacji finansowanych z niej zadań oraz decyduje o terminach ich dofinansowania.

(akta kontroli str. 2185-2279)

W przypadku rezerwy celowej poz. 25 *Środki na zadania określone w ustawie o pomocy społecznej oraz na opłacenie składki na ubezpieczenie zdrowotne za osoby pobierające niektóre świadczenia z pomocy społecznej*, w 2017 r. z pierwotnie zaplanowanej rezerwy w wysokości 998,4 mln zł rozdysponowano 83,8%, a w 2018 r. z zaplanowanej kwoty 852,4 mln zł na cele, dla których utworzono rezerwę, rozdysponowano 71,7% środków. Mimo to w 2019 r. zwiększono kwotę rezerwy do 943,5 mln zł. Z kwoty tej na realizację pierwotnie planowanych celów przeznaczono 68,1% środków.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, że wzrost planowanej wielkości rezerwy w 2019 r. względem 2018 r. wynikał przede wszystkim z podwyższenia kwot kryteriów dochodowych uprawniających do pobierania świadczeń z pomocy społecznej. Ponadto zwiększono dotację na finansowanie rozwoju ośrodków wsparcia dla osób z zaburzeniami psychicznymi.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy celowej poz. 33 *Środki na realizację programu kompleksowego wsparcia dla rodzin „Za życiem” ustanowionego na podstawie ustawy o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem”, z wyłączeniem art. 10 tej ustawy*, w 2018 r. w rezerwie celowej zaplanowano 223,9 mln zł, z czego na realizację celów, dla których utworzono rezerwę, wykorzystano 44,4% środków, Mimo tak niskiego stopnia rozdysponowania środków, w 2019 r. rezerwę zaplanowano w wysokości 198,7 mln zł. W trakcie wykonywania budżetu państwa wykorzystano zaledwie 36,6% środków z tej rezerwy. Z wyjaśnień Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wynika, że o utworzenie rezerwy w tej kwocie (po uwzględnieniu korekty polegającej na przeniesieniu części środków do planów finansowych wojewodów w trakcie prac nad ustawą budżetową) wnioskował Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W 2019 r. utworzono rezerwę celową poz. 65 na zasilenie Funduszu Dopłat w kwocie 520 mln zł, z której na zadania związane z celem utworzenia rezerwy przekazano 0,1%. Mimo to na 2020 r. w rezerwie poz. 61 zaplanowano środki na wskazany cel w kwocie 292,5 mln zł, z czego do końca sierpnia 2020 r. wykorzystano zaledwie 5,7% środków na realizację celów, dla których utworzono rezerwę, a 39,9% środków rezerwy przekazano na inne cele na skutek zmiany ich przeznaczenia. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej wskazała na trudności z oszacowaniem zapotrzebowania na środki przeznaczone na nowo wprowadzone zadania oraz poinformowała, że środki zostały zaplanowane zgodnie z zapotrzebowaniem dysponenta.

(akta kontroli str.: 2215-2279, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy celowej poz. 43 *Środki na zadania związane z realizacją ustawy o postępowaniu wobec osób z zaburzeniami psychicznymi stwarzających zagrożenie życia, zdrowia lub wolności seksualnej innych osób*, w 2017 r. z zaplanowanej pierwotnie kwoty 23,4 mln zł na realizację celów utworzenia rezerwy przeznaczono 2,6% środków, a na inne cele, objęte zmianą przeznaczenia – 76,5%. W 2018 r. rezerwę w wysokości 19 mln zł rozdysponowano w 20,8% na cele, dla których utworzono rezerwę, a w 79,1% na inne cele. Mimo bardzo niskiego wykorzystania środków na realizację celów rezerwy w poprzednich latach, na rok 2019 zwiększono planowaną kwotę rezerwy do 28,4 mln zł. Z kwoty tej wydatkowano zaledwie 4,7% środków.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wskazała, że środki na 2019 r. zostały zaplanowane z uwzględnieniem zapotrzebowania Ministra Zdrowia oraz maksymalnego limitu wydatków, określonego w projekcie ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2019, pomniejszonego o zwiększenia części 46 *Zdrowie*.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy celowej poz. 68. *Przygotowanie i przeprowadzenie egzaminów potwierdzających kwalifikacje w zawodzie*, na 2018 r. rezerwę tę zaplanowano w kwocie 4,4 mln zł i nie wydatkowano z niej żadnych środków. Mimo to na rok 2019 rezerwę zaplanowano w tej samej kwocie co rok wcześniej i ponownie nie wydatkowano z niej żadnych środków. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, że o utworzenie rezerwy w wysokości 4462 tys. zł zwrócił się Minister Edukacji Narodowej. Rezerwa ta stanowiła tylko uzupełnienie środków na finansowanie zadań związanych z przeprowadzeniem egzaminów potwierdzających kwalifikacje w zawodzie.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy celowej poz. 8, utworzonej na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz z innych środków pomocy bezzwrotnej oraz na rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej, na realizację pierwotnych celów tej rezerwy przeznaczono w 2016 r. 36,5%, w 2017 r. – 8,6%, a w 2018 r. – 40,7% środków. Jednocześnie w 2017 r. na realizację innych, niż pierwotnie planowano, celów przeznaczono 63,3% środków rezerwy, a w 2018 r. – 28,1%. Mimo znaczącego niewykorzystania rezerwy poz. 8 w wyżej wymienionych latach, w 2019 r. zaplanowano ją w kwocie 7445,2 mln zł, czyli o połowę wyższej niż w 2018 r., z czego na realizację celów utworzenia rezerwy przeznaczono 60,5% środków. W 2020 r. rezerwę zaplanowano w wysokości 6271,6 mln zł, z czego do końca sierpnia rozdysponowano 20,7% na realizację celów pierwotnie wskazanych przy tworzeniu rezerwy, zaś 41,7% na inne cele.

Dyrektor Departamentu Instytucji Płatniczej podała, że realizacja projektów z udziałem środków europejskich uzależniona jest od wielu zmiennych, takich jak problemy z realizacją zadań przez wykonawcę, zmiana cen rynkowych, problemy z rozstrzygnięciami postępowań przetargowych o zamówieniach publicznych. Wpływają one na trudności z dokładnym określeniem harmonogramu płatności. Zadaniem Ministra Finansów jest zapewnienie odpowiednich środków, które pozwolą na możliwie największy poziom absorpcji środków europejskich. W związku z powyższym wydatki na finansowanie projektów z udziałem środków UE i EFTA w ustawie budżetowej nie powinny być niedoszacowane.

Zdaniem NIK, powtarzający się z roku na rok, wysoki stopień niewykorzystania rezerwy poz. 8 wskazuje na potrzebę przeanalizowania metodyki kalkulowania jej

wysokości. Przeznaczenie do końca sierpnia 2020 r. – w trybie art. 154 ust. 9 ufp – środków tej rezerwy (ponad 2,6 mld zł) na realizację innych zadań, niż pierwotnie planowano, a jednocześnie jej tylko częściowe (o 1,5 mld zł) zwiększenie w wyniku nowelizacji ustawy budżetowej, świadczy o tym, że rezerwa ta została zaplanowana z pewnym zapasem.

(akta kontroli str.: 2157-2166, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy celowej poz. 21 *Rezerwa na zwiększenie wynagrodzeń przeznaczonych na wypłaty wynagrodzeń dla osób odwołanych z kierowniczych stanowisk państwowych (...)*, w latach 2016-2018 następowało stopniowe zmniejszanie wysokości rezerwy, a mimo to za każdym razem odnotowywano jej znaczące niewykorzystanie. W 2019 r. rezerwę celową zaplanowano na poziomie z 2018 r., w wysokości 4 mln zł, a rozdysponowano niespełną połowę tej kwoty. Natomiast w 2020 r. w ustawie budżetowej zaplanowano 10 mln zł, a do końca sierpnia wykorzystano zaledwie 17,8% środków.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej podała, że w 2020 r. rezerwa została zaplanowana w wyższej kwocie ze względu na odbywające się w 2019 r. wybory parlamentarne, które mogły skutkować zmianami na kierowniczych stanowiskach państwowych. Ponadto wykonanie tej rezerwy kształtowało się w przeszłości na różnym poziomie, na przykład w 2008 r. zapotrzebowanie na środki było wyższe, niż zaplanowano w rezerwie.

(akta kontroli str.: 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy celowej poz. 32 *Zwrot gminom utraconych dochodów (...)*, mimo że w 2017 r. z kwoty 12 mln zł⁴¹ rozdzielono 48,2%, a w 2018 r. z kwoty 10 mln zł rozdzielono 59,8%, to na 2019 r. zaplanowano rezerwę w kwocie 11 mln zł, czyli wyższej niż w 2018 r. Z kwoty tej wykorzystano 50,8%. Na 2020 r. rezerwę tę zaplanowano w wysokości 20 mln zł, z czego do końca sierpnia wykorzystano 30,5%. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej wskazała, że rezerwa jest planowana na podstawie zapotrzebowania zgłaszanego przez dysponentów, korekt wniosków zgłaszanych za lata poprzednie, wyroków sądowych, jakie mogą zapaść w toczących się postępowaniach, a także zmian przepisów.

(akta kontroli str.: 2215-2279, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy poz. 47 *Środki na uzupełnienie dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego z przeznaczeniem na realizację zadań wynikających z ustawy – Prawo o aktach stanu cywilnego, ustawy o ewidencji ludności oraz ustawy o dowodach osobistych (...)* a także na inne zadania, których koszt realizacji kalkulowany jest w ujednolicony sposób, w 2017 r. z rezerwy zaplanowanej w kwocie 160 mln zł na realizację celów jej utworzenia przeznaczono 58%, a w 2018 r. z rezerwy zaplanowanej w kwocie 160,4 mln zł na realizację tych celów przeznaczono 53,9%. Mimo niskiego stopnia rozdysponowania rezerwy na realizację tych celów, na rok 2019 zwiększono kwotę rezerwy, względem kwoty z 2018 r., ustalając ją na 165,4 mln zł. Z kwoty tej rozdzielono 66,4% środków.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, że zwiększenie środków rezerwy w roku 2019 wynikało m.in. ze wzrostu stawki roboczogodziny dotyczącej zadań finansowanych ze środków rezerwy.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy poz. 78 *Wypłata odszkodowań przez wojewodów za nieruchomości pozyskiwane pod gazociągi stanowiące inwestycje towarzyszące*

⁴¹ Wysokość rezerwy przed nowelizacją ustawy budżetowej na 2017 r.

budowie gazoportu w Świnoujściu warto zauważyć, że w 2016 r. zaplanowano ją w kwocie 21,5 mln zł i nie wydatkowano żadnych środków, w 2017 r. – w kwocie 10,1 mln zł, z czego na cel utworzenia rezerwy przeznaczono 13,1%, a w 2018 r. z zaplanowanej kwoty 21,1 mln zł na cel utworzenia rezerwy przeznaczono zaledwie 2,5%. Na 2019 r., mimo niskiego stopnia rozdysponowania rezerwy w poprzednich latach, zaplanowano ją w podobnej wysokości co wcześniej, a jej stopień wykonania wyniósł 6,3%. Na 2020 r., rezerwa na ten cel (poz. 54) została zaplanowana w wysokości 10,1 mln zł, z czego do końca sierpnia wykorzystano zaledwie 8,7% środków.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej wskazała, że przy planowaniu rezerwy brano pod uwagę maksymalne limity wynikające z ustaw: o zmianie ustawy o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu oraz niektórych innych ustaw (rok 2019 i rok 2020) oraz o przygotowaniu i realizacji strategicznych inwestycji w sektorze naftowym (rok 2020). Ponadto odpowiadający za realizację harmonogramu prac związanych z budową gazociągów i naftociągów Pełnomocnik Rządu do spraw strategicznej infrastruktury energetycznej nie informował o jakichkolwiek zmianach lub przesunięciach w terminarzu.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2215-2279, 2407-2410, 2616-2625)

Zdaniem NIK, odpowiednie departamenty merytoryczne w Ministerstwie Finansów powinny w odniesieniu do wyżej wymienionych rezerw podjąć działania zmierzające do ograniczenia ich wysokości, o ile nie wystąpiły dodatkowe okoliczności wskazujące na prawdopodobny wzrost wydatków w kolejnym roku. W przypadku wystąpienia takich okoliczności należało pobrać dodatkowe wyjaśnienia i przeanalizować, czy dotychczasowa wysokość rezerwy nie będzie wystarczająca, biorąc pod uwagę jej niepełne wykonanie w poprzednich latach. W czasie prac nad projektem ustawy budżetowej na rok kolejny należało dokonać weryfikacji kwot rezerw, o jakie wnioskowali poszczególni ministrowie, pod kątem niepełnego wykonania w latach poprzednich i niższego zaawansowania w trakcie danego roku budżetowego. O tym, że w przypadku niektórych rezerw takiej weryfikacji dokonywano, świadczą zarówno uzyskane w trakcie kontroli dane, jak i wyjaśnienia dotyczące przyczyny zmian wysokości rezerw zgłaszanych przez właściwych dysponentów.

W opinii NIK, podział odpowiedzialności przy planowaniu niektórych, wyżej wymienionych rezerw, wskazujący na wiodącą rolę ministrów właściwych w sprawie szczegółowej kalkulacji i rozdysponowania wnioskowanych przez nich środków, świadczy o niecelowości utrzymywania rozwiązania polegającego na ustanowieniu Ministra Finansów dysponentem tych środków w sytuacji, gdy można je przyporządkować do zadań podlegających merytorycznemu nadzorowi innych ministrów. Powyższe przykłady stanowią o słuszności tezy wskazanej przez NIK we wcześniejszej części wystąpienia.

W przypadku niektórych rezerw w Ministerstwie Finansów dokonywano weryfikacji kwot zgłaszanych przez właściwe organy administracji rządowej, opierając się na danych historycznych. Na przykład w przypadku rezerwy poz. 29, przeznaczonej na realizację zadań Krajowego Zasobu Nieruchomości, w 2018 r. z zaplanowanej kwoty 125 mln zł rozdysponowano na cele, dla których utworzono tę rezerwę, zaledwie 9 mln zł. Mimo to Minister Inwestycji i Rozwoju zwrócił się w kolejnym roku o utworzenie rezerwy w wysokości 50 mln zł. Minister Finansów, uwzględniając niski poziom wykorzystania tej rezerwy w roku poprzednim, słusznie zaproponował jej zmniejszenie do 25 mln zł. Jednakże Minister Inwestycji i Rozwoju we wrześniu 2018 r. zwrócił się z propozycją zwiększenia rezerwy do 50 mln zł. Propozycja

ta została przyjęta przez Radę Ministrów, po czym w 2019 r. z rezerwy tej rozdysponowano zaledwie 18,6 mln zł.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2215-2279, 2407-2410, 2616-2625)

Podobnie było w przypadku zaplanowanej na 2019 r. rezerwy poz. 45 *Środki na dofinansowanie zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego oraz na zadania realizowane na podstawie art. 20b ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju*. Minister Inwestycji i Rozwoju wnioskował o środki w wysokości 900 mln zł, a Minister Finansów, na podstawie analizy wydanych zapewnień finansowania i możliwości budżetu państwa, zmniejszył tę kwotę do 140 mln zł. Mimo tak znaczącej redukcji kwoty rezerwy, w trakcie wykonywania budżetu rozdysponowano jedynie 70,2% jej środków, między innymi z powodu licznych opóźnień w realizacji planowanych na rok 2019 projektów. Na przykład, z kwoty 15 mln zł zaplanowanych na realizację rządowego programu „Mosty dla Regionów” wydatkowano zaledwie 625 tys. zł.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2215-2279, 2407-2410, 2616-2625)

Oprócz rezerw, w przypadku których problem planowania zbyt wysokich środków względem rzeczywistych potrzeb utrzymywał się w kolejnych latach, zidentyfikowano również rezerwy, w przypadku których w okresie objętym kontrolą nastąpiło znaczące zmniejszenie stopnia ich wykorzystania względem lat poprzednich.

Na przykład, w przypadku rezerwy poz. 9 *Środki na realizację zadań wynikających z ustawy z dnia 22 listopada 2013 r. o systemie powiadamiania ratunkowego*, w 2018 r. z zaplanowanej kwoty 25,5 mln zł rozdysponowano 94% środków. W 2019 r. nastąpiło znaczące zwiększenie planowanej kwoty rezerwy względem 2018 r. do 51,3 mln zł. Z kwoty tej wykorzystano zaledwie 57% środków. Natomiast w 2020 r., na skutek działania Ministra Finansów – zaplanowano w tej rezerwie 12,7 mln zł, mimo że Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji wnioskował o 45,4 mln zł. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej, zaplanowanie w 2019 r. znacząco wyższych środków w rezerwie poz. 9 w porównaniu do 2018 r. nastąpiło na wniosek właściwego ministra i było spowodowane głównie podwyżką wynagrodzeń.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku rezerwy poz. 24 *Ochrona odbiorcy wrażliwego energii elektrycznej*, Minister Energii zgłosił na 2019 r. zapotrzebowanie do ujęcia w rezerwach celowych kwoty 136,1 mln zł. Minister Finansów, na podstawie średniej wysokości środków uruchamianych w latach 2014-2017, zaplanował rezerwę w wysokości 20 mln zł. W trakcie 2019 r. rozdysponowano z tej rezerwy 68,5% środków.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2215-2279, 2407-2410, 2616-2625)

W przypadku niektórych rezerw obserwowano znaczące zmiany przeznaczenia środków dokonywane w trakcie roku budżetowego. Wspomnieć w tym miejscu należy przede wszystkim o rezerwie celowej poz. 70 utworzonej w 2019 r. na wniosek Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji i rezerwie celowej poz. 49, tworzonej co roku na wniosek Ministra Finansów.

W przypadku rezerwy poz. 70 *Uzupełnienie wydatków na realizację zadań przez Służbę Ochrony Państwa*, Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji wnioskował o utworzenie na 2019 r. rezerwy w wysokości 4,3 mln zł. W czasie prac nad ustawą budżetową zwiększono kwotę rezerwy do 126,1 mln zł, przenosząc środki pierwotnie planowane w rezerwie poz. 73 utworzonej na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania. W trakcie wykonywania

budżetu państwa z rezerwy poz. 70 rozdysponowano 50 mln zł na inne cele, niż pierwotnie zaplanowano. Na realizację celów, na które utworzono tę rezerwę, przeznaczono 20,6 mln zł, czyli zaledwie 16,4% jej środków. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej, wyjaśniając, w jaki sposób zbadano celowość tworzenia tej rezerwy, poinformowała, że rezerwa została zaplanowana na podstawie szacunków zawartych w ocenie skutków regulacji do rządowego projektu ustawy o Służbie Ochrony Państwa. Z wyjaśnień i przedstawionych dokumentów nie wynika, aby w Ministerstwie Finansów prowadzono dodatkowe prace analityczne lub wykonywano dodatkowe obliczenia w zakresie planowania tej rezerwy.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 2320-2347, 2407-2410, 2616-2625)

W 2019 r. w rezerwie celowej poz. 49 zaplanowano 363,6 mln zł z przeznaczeniem na utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych. Mimo niskiego wykorzystania planowanej kwoty rezerwy, na poziomie 67%, na 2020 r. zaplanowano tę rezerwę w wysokości 1010,7 mln zł, czyli blisko trzykrotnie wyższej niż w 2019 r. Do końca sierpnia 2020 r. dokonano zmiany przeznaczenia środków rezerwy na kwotę 650 mln zł, stanowiącą 64,3% kwoty rezerwy. Biorąc pod uwagę, że również w latach wcześniejszych dokonywano znaczących zmian przeznaczenia tej rezerwy (w 2018 r. zmieniono przeznaczenie 76% środków rezerwy, w 2017 r. – 95%, a w 2016 r. – 27%), można wskazać, że pełniła ona częściowo rolę rezerwy o charakterze ogólnym, pozwalając na finansowanie potrzeb pojawiających się w trakcie roku budżetowego. Było to widoczne zwłaszcza w 2020 r., gdy rezerwa ta była prawie czterokrotnie wyższa od rezerwy ogólnej, zaś wysokość środków, w stosunku do których dokonano w poz. 49 zmiany przeznaczenia, przewyższała wysokość rezerwy ogólnej około dwa i pół razy.

Jak podała Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, od momentu opracowania projektu budżetu państwa do chwili upływu terminu podziału rezerw może upłynąć blisko rok. W tym czasie mogą się zmaterializować przesłanki powodujące niższe zapotrzebowanie na środki, niż pierwotnie planowano. Jednocześnie rezerwy zapewniają elastyczność w zarządzaniu budżetem. Od 2019 r. rezerwa obejmuje, oprócz środków na utrzymanie rezultatów niektórych projektów, również środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych, co przekłada się na planowanie wyższej rezerwy. Jej wysokość jest uzależniona od zgłoszonych zapotrzebowań w zderzeniu z dostępnymi środkami, obliczonymi z uwzględnieniem reguł fiskalnych.

W opinii NIK, przy tak dużej skali niewydatkowania środków rezerwy celowej poz. 49 na cele pierwotnie w niej planowane oraz dokonywania zmian jej przeznaczenia, mimo że pozwalała ona na finansowanie szerokiego przekroju zadań, należy wskazać na niecelowość jej tworzenia w obecnej formie. Dysponenci zobowiązani do utrzymania rezultatów projektów zrealizowanych w przeszłości powinni planować wydatki na te projekty w swoich częściach budżetowych. W przypadku przesunięcia terminów realizacji tych projektów lub wystąpienia niższych kosztów ich realizacji, wydatki powinny być blokowane. Wskazać także należy, że planowanie rezerw celowych w węższym zakresie, czyli na określony cel, pozwala łatwiej oszacować potrzebną kwotę środków.

(akta kontroli str.: 1837-1845, 1929-1937, 2407-2410, 2437-2625)

Podobnie jak rezerwa poz. 49, również rezerwa celowa poz. 44 charakteryzowała się w latach 2019-2020 wysoką dynamiką. W 2018 r. rezerwę tę zaplanowano w wysokości 598,5 mln zł, a stopień wykorzystania rezerwy na realizację celów, dla których została ona utworzona, był równy 89,4%. W roku następnym zaplanowano

ją w wysokości 865,1 mln zł, a na realizację celów, dla których została utworzona, przeznaczono 79,6% jej środków. W 2020 r. rezerwa została zaplanowana w wysokości 1449,4 mln zł. Jak poinformowała Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, wyjaśniając przyczyny wysokiej dynamiki tej rezerwy, od 2019 r. obejmuje ona, oprócz środków na zadania kontynuowane, również środki na zadania związane z odbudową dochodów budżetu państwa oraz zadań związanych z poprawą finansów publicznych. Ponadto w 2020 r. ujęto w niej środki na realizację programu „Modernizacja Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2020-2022”.

(akta kontroli str.: 1828-1845, 1929-1937, 2407-2410, 2437-2625)

W okresie objętym kontrolą w niektórych rezerwach celowych wystąpił niedobór środków uniemożliwiający pełną realizację zadań. W trakcie 2019 r. zidentyfikowano niedobór środków w rezerwie celowej poz. 77 w związku z rozszerzeniem zakresu podmiotowego Programu „Rodzina 500+”. Minister Finansów, w celu zapewnienia wojewodom środków na sfinansowanie tego zadania, podejmował decyzje o blokowaniu wydatków budżetu państwa i dokonywał przeniesień tych środków do części budżetowych, których dysponentami są wojewodowie. Niedobór środków wystąpił również w przypadku rezerwy celowej poz. 38, przeznaczonej m.in. na dofinansowanie zadań realizowanych przez zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności. Minister Finansów wystąpił do Przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych o wyrażenie pozytywnej opinii w sprawie zmiany przeznaczenia kwoty 3620 tys. zł ujętej w rezerwie celowej poz. 25 w celu dofinansowania zadań realizowanych przez zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności. Niedobór stwierdzono także w środkach rezerwy 16, przeznaczonej na zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa. W związku z tym została utworzona nowa rezerwa na zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa – poz. 99.

W trakcie 2020 r. (do końca sierpnia) wystąpił niedobór środków w rezerwie celowej poz. 7 *Dopłaty do paliwa rolniczego*, poz. 12 *Zwalczanie chorób zakaźnych zwierząt (...)* i poz. 16 *Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa*. W celu pełnej realizacji zadań finansowanych środkami z tych rezerw, w nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2020 dokonano ich zwiększenia.

(akta kontroli str.: 1901-1922, 2215-2279, 2294-2319, 2407-2410)

W większości przypadków tytuły rezerw celowych jasno określały cel utworzenia, a z analizy ich opisu, zawartego w informacjach o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonej przez Sejm RP ustawie budżetowej na rok 2019 i 2020 wynikało, że zakres przedmiotowy rezerw był spójny z ich nazwami. Można jednak wskazać i takie rezerwy celowe, których zakres przedmiotowy nie był spójny z nazwą, co powodowało, że nazwa i opis rezerwy wskazywały na realizację różnych celów.

Jako przykład można podać rezerwę celową poz. 5 *Środki na zadania w obszarze transportu lądowego*, którą utworzono w 2020 r. Z opisu rezerwy zawartego w *Informacji o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonej przez Sejm RP ustawie budżetowej na rok 2020* wynikało, że została ona zaplanowana w celu sfinansowania dotacji celowej do Funduszu Dróg Samorządowych i dofinansowania realizacji zadań własnych organizatorów w zakresie przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej. Rzeczywisty cel utworzenia rezerwy był więc znacznie węższy od celu wskazanego w nazwie rezerwy.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej podała, że w odniesieniu do rezerwy celowej poz. 5 przewidziano, że jej środki zostaną w szczególności

przekazane Ministrowi Infrastruktury na zadania związane z wejściem w życie ustaw powołujących Fundusz Dróg Samorządowych oraz Fundusz Rozwoju Przewozów Autobusowych o charakterze użyteczności publicznej. NIK jednak zauważa, że z opisu rezerwy, zamieszczonego w wyżej wymienionej *Informacji*, jednoznacznie wynika, że została ona zaplanowana na dwa wyżej wymienione zadania, natomiast nie wynika, że miały z niej być finansowane jakiegokolwiek inne zadania. Jest to o tyle istotne, że 25 marca 2020 r. Minister Finansów wydał decyzję w sprawie zmian w budżecie państwa na rok 2020, przenosząc środki z rezerwy poz. 5 do części 85/14 *Województwo mazowieckie*, zgodnie z wnioskiem Wojewody Mazowieckiego i dwoma decyzjami Prezesa Rady Ministrów, polecającymi Przedsiębiorstwu Komunikacji Samochodowej POLONUS i spółce PKP Intercity realizację programu #LotdoDomu. Jak zauważono w notatce Zastępcy Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa, Głównego Księgowego Budżetu Państwa oraz Radcy Generalnego w Departamencie Finansowania Sfery Gospodarczej, rezerwa została przewidziana na realizację zadań związanych z transportem lądowym, na wniosek Ministra Infrastruktury, na dofinansowanie Funduszu Dróg Samorządowych oraz na tzw. Fundusz Autobusowy. W dalszej części notatki pominięto jednak to, że cel utworzenia rezerwy został doprecyzowany poprzez wskazanie sposobu jej wykorzystania. Napisano natomiast, że, mając na uwadze brzmienie i cel rezerwy – zadania w obszarze transportu lądowego, istnieje możliwość przeznaczenia środków rezerwy na zadania priorytetowe, polegające na realizacji transportu kolejowego i autobusowego w ramach programu #LotdoDomu.

Zdaniem NIK, nazwa rezerwy nie odpowiadała rzeczywistemu celowi jej utworzenia, jakim było finansowanie zadań dwóch wyżej wymienionych funduszy. Sformułowanie nazwy wskazującej na znacznie szerszy zakres przedmiotowy niż wskazany w opisie cel utworzenia rezerwy spowodowało wykorzystanie jej środków w wysokości 3 989 429 zł niezgodnie z tym celem. Podkreślić należy, że zawarty w wyżej wymienionej informacji opis rezerwy stanowi jednoznaczne doprecyzowanie celu jej utworzenia. O ile w przypadku niektórych rezerw zakres zadań, na realizację których utworzono rezerwę, nie został ściśle określony – np. w opisie rezerwy poz. 35 zapisano: „środki rezerwy zostaną przeznaczone w szczególności na: (...)” – to z opisu rezerwy poz. 5 wynikało, że – mimo jej nazwy – obejmowała ona zamknięty katalog zadań.

(akta kontroli str.: 1209-1235, 2215-2279, 2537-2615)

Podobnie w przypadku rezerwy poz. 16 *Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa* tytuł rezerwy wskazywał, że jest ona utworzona na zobowiązania wymagalne, czyli – zgodnie z definicją tych zobowiązań – na wszystkie bezsporne zobowiązania wynikające z ewidencji księgowej, których termin płatności minął, a nie są przedawnione ani umorzone⁴². Natomiast z opisu rezerwy wynikało, że była ona tworzona m.in. na coroczną opłatę dla gminy Różan z tytułu zlokalizowania na jej terenie Krajowego Składowiska Odpadów Promieniotwórczych. Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazała, że opłata ta stanowi zobowiązanie Skarbu Państwa, dlatego planowana jest w tej właśnie rezerwie. Zdaniem NIK, opłata ta nie jest jednak zobowiązaniem wymagalnym, którego termin płatności minął, dlatego tytuł rezerwy był nieadekwatny do celu jej utworzenia.

(akta kontroli str.: 1901-1922, 2437-2615)

Cele utworzenia rezerw, opisane w informacjach o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonych przez Sejm RP ustawach budżetowych na rok 2019 i 2020, były na ogół jasno określone. Mimo to, ze względu

⁴² Por. <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/2205.pojecie.html>

na niejednorodne kryteria wyboru oraz tworzenie celów obejmujących wiele zadań publicznych, te same zadania mogły być finansowane z różnych rezerw celowych, a jednocześnie w przypadku niektórych zadań nie było wiadomo, czy mieszczą się jeszcze w celu utworzenia rezerwy, czy już nie. Niektóre rezerwy zostały utworzone w celu finansowania konkretnego zadania (np. poz. 7 *Dopłaty do paliwa rolniczego*) lub kilku zadań, inne – w celu realizacji określonych ustaw, grup ustaw albo programów, jeszcze inne obejmowały duże obszary działalności państwa, takie jak zdrowie lub kultura, zawierające dużą liczbę różnorodnych zadań. Oprócz tego tworzono rezerwy, w przypadku których kryterium wyboru zadań do finansowania zależało od tego, czy były to nowe zadania, czy zadania kontynuowane. Przy tak zróżnicowanych kryteriach, jedno zadanie mogło być finansowane z różnych rezerw, tak jak to miało miejsce w przypadku zwiększania środków na wynagrodzenia w niektórych jednostkach budżetowych. Wobec tego również cele i rezultaty realizacji poszczególnych rezerw nie były rozłączne. Prowadziło to do sytuacji, w której nie było wiadomo, jakie dokładnie zadania zostaną sfinansowane za pomocą danej rezerwy celowej i w jakiej proporcji oraz jakie są oczekiwane rezultaty wykorzystania tej rezerwy. Ponadto w przypadku niektórych rezerw nie było również możliwe przypisanie odpowiedzialności za ich realizację, gdyż były one planowane na zadania z obszaru właściwości różnych ministrów, co uniemożliwiało zastosowanie zasady rozliczalności.

(akta kontroli str. 1760-1790)

Na przykład rezerwa celowa poz. 44 *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych, w tym środki na odbudowę dochodów budżetu państwa i zadania związane z poprawą finansów publicznych* i rezerwa celowa poz. 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych* były na tyle ogólnie określone, że można było w nich zaplanować, a następnie finansować, niemal dowolne zadania z każdego obszaru działalności państwa. Wobec tego miały one charakter ogólny, różniąc się od rezerw zaplanowanych na realizację konkretnego celu.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa podała, że cele utworzenia tych rezerw, a także najważniejsze zadania finansowane w ramach ich środków są przedstawiane Sejmowi. Ponieważ środki rezerw obejmują wiele zadań o różnej, w tym niewielkiej skali wartości, nie byłoby zasadnym tworzenie dla każdego z nich oddzielnej rezerwy.

NIK wskazuje, że w informacjach o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonej przez Sejm RP ustawie budżetowej na rok 2019 i 2020 nie był określony cel tworzenia rezerw poz. 44 i poz. 49. Zamiast tego podano niepełną listę zadań z różnych obszarów działalności państwa, które miały być finansowane środkami z tych rezerw. Należy zatem stwierdzić, że zarówno rezerwa

poz. 44, jak i rezerwa poz. 49 zostały utworzone na różne, niepowiązane ze sobą i nie do końca sprecyzowane cele.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1901-1922, 2437-2615)

Niejasny był także cel i zakres tworzenia rezerwy poz. 73 w 2019 r. i poz. 56 w 2020 r. *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania*, zwłaszcza że środki na nowe zadania lub zmiany systemowe i organizacyjne były planowane również w innych rezerwach, w bardziej zawężonym zakresie co do rodzaju zmian, np. w 2019 r. w rezerwie poz. 29 *Środki na sfinansowanie kosztów organizacji, funkcjonowania oraz realizacji zadań Krajowego Zasobu Nieruchomości*.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa poinformowała, że w przypadku rezerw celowych, których cel przeznaczenia jest w sposób przedmiotowy szerszy, potencjalna liczba zadań może być różna w czasie planowania i w czasie realizacji budżetu państwa. NIK, nie negując potrzeby zabezpieczenia w budżecie państwa środków na finansowanie zadań, które zostaną dopiero wprowadzone i które nie są znane w momencie planowania, wskazuje jednak, że najbardziej przejrzystym źródłem ich finansowania jest rezerwa ogólna, niepowiązana z żadnym konkretnym celem ani obszarem działalności państwa. Natomiast w odniesieniu do zadań, nad wprowadzeniem których trwały zaawansowane prace, należało rozważyć utworzenie odrębnych rezerw celowych dla każdego zadania.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1901-1922, 2437-2615)

W rezerwie celowej poz. 65 w 2019 r. i poz. 61 w 2020 r. *Zasilenie Funduszu Dopłat z przeznaczeniem na sfinansowanie wypłat finansowego wsparcia budownictwa socjalnego i komunalnego oraz na dopłaty do czynszu* zaplanowano środki na różne cele (wsparcie dla gmin w rozwoju budownictwa społecznego i dopłaty do czynszu), w dodatku realizowane na podstawie różnych przepisów.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej podała, że ujęcie środków na dwa programy w jednej pozycji rezerwy wynikało z tego, że są one obsługiwane przez ten sam Fundusz Dopłat. Zdaniem NIK, jeżeli kryterium tworzenia rezerw jest celowe, a nie podmiotowe, to środki planowane na realizację różnych zadań powinny być przyporządkowane do zadań, a nie do obsługujących je podmiotów.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2215-2293, 2437-2615)

Na 2019 r. rezerwę celową poz. 40 utworzono na zadania w obszarze kultury. Rezerwy takiej nie utworzono ani na 2018 r., ani na 2020 r. W opisie zawartym w *Informacji o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonej przez Sejm RP ustawie budżetowej na rok 2019* nie określono szczegółowej listy zadań finansowanych z tej rezerwy. Można zatem wskazać, że w obszarze kultury utworzono rezerwę o charakterze ogólnym, potencjalnie obejmującą swoim zakresem wszystkie zagadnienia związane z kulturą.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, że rezerwa była planowana na różne (i jednocześnie wiele) cele. W związku z tym nie wyszczególniono jednego, konkretnego celu, gdyż to by *de facto* oznaczało konieczność tworzenia wielu pozycji rezerw. Takie rozwiązanie umożliwiało elastyczne gospodarowanie środkami.

Zdaniem NIK, rezerwa tworzona na wiele różnorodnych zadań traci cechy charakterystyczne dla rezerwy celowej i upodabnia się do rezerwy ogólnej,

w przypadku której nie jest możliwe wskazanie planowanych rezultatów i rozliczenie właściwego organu z ich osiągnięcia.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 1828-1845, 2294-2319, 2437-2536)

Ten sam problem dotyczył rezerwy celowej poz. 91 w 2019 r. i poz. 68 w 2020 r. *Środki na zadania w obszarze zdrowia*. Na przykład w opisie rezerwy zawartej w *Informacji o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w uchwalonej przez Sejm RP ustawie budżetowej na rok 2020* wskazano, że środki zostaną przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie zadań związanych z ochroną zdrowia, w tym objętych zapewnieniami finansowania oraz innych zadań.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej podała, że rezerwa ta nie ma charakteru ogólnego, gdyż jej charakter determinuje przypisanie jej do działu

851 *Ochrona zdrowia*, a nie, jak większości rezerw, do działu 758 *Różne rozliczenia*. Precyzuje to przypisanie jej zadań ściśle związanych z ochroną zdrowia. NIK nie kwestionuje faktu przypisania rezerwy do obszaru ochrony zdrowia. Na ogólny charakter rezerwy wskazuje brak jasno sprecyzowanego celu jej utworzenia (w znaczeniu funkcjonalnym), otwarta lista zadań oraz szeroki zakres rezerwy, obejmujący cały obszar działalności państwa w zakresie ochrony zdrowia.

(akta kontroli str.: 1760-1790, 2294-2319, 2437-2615)

W opinii NIK, tworzenie odrębnych rezerw celowych na poszczególne cele służy realizacji zasady rozliczalności i przejrzystości. Informacja o kwocie planowanych środków na zadanie i planowanych rezultatach powinna stanowić podstawę do przyznania środków i rozliczenia organu odpowiedzialnego za realizację zadania w oparciu o kryterium celowości i efektywności. Bez szczegółowej wiedzy, jakie środki planowano przeznaczyć na dane zadanie, jakie dzięki temu planowano osiągnąć rezultaty, jaką kwotę wydatkowano, jakie osiągnięto efekty, a także jakie były przyczyny i skutki niewydatkowania określonej części środków, nie jest możliwa pełna ocena jego wykonania.

Po kontroli P/19/008 *Planowanie i realizacja zadaniowego układu wydatków w kontekście reformy systemu budżetowego* NIK wniosowała o ujednoczenie układu celów obowiązujących podczas tworzenia rezerw celowych z układem celów budżetu zadaniowego, tak aby rezerwy celowe można było powiązać z konkretnymi zadaniami. Dzięki temu organy właściwe w sprawach związanych z realizacją poszczególnych zadań posiadałyby pełną informację o planowanych środkach na te zadania nie tylko w częściach budżetowych właściwych dysponentów, lecz również w rezerwach celowych. Jednocześnie organy te mogłyby zostać zobowiązane przy planowaniu rezultatów zadań do uwzględniania efektów wydatkowania środków zaplanowanych w rezerwach celowych.

Minister Finansów nie podjął działań zmierzających do realizacji wskazanego wniosku. W wyjaśnieniach Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa przywołała treść pisma Ministra Finansów do Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli z 29 maja 2020 r., w którym Minister wskazał, że postulat NIK jako kierunkowo zasadny zostanie wykorzystany w pracach koncepcyjnych dotyczących kierunków i zmian przygotowywanych w odniesieniu do nowego systemu budżetowego, a nie do obecnego układu zadaniowego, będącego wtórnym odzwierciedleniem obowiązującego systemu budżetowego.

(akta kontroli str. 1929-1937)

W projekcie ustawy budżetowej na rok 2019, zatwierdzonym przez Radę Ministrów 25 września 2018 r. i przekazanym do Sejmu, uwzględniono kwoty wynikające z zapewnień finansowania lub dofinansowania zadań w kwocie 3633,6 mln zł, z tego 297 mln zł w rezerwach budżetu państwa i 2336,6 mln zł w rezerwie budżetu środków europejskich poz. 98 *Finansowanie programów z budżetu środków europejskich*. W uchwalonej ustawie budżetowej na rok 2019 w rezerwach celowych zaplanowano środki na podstawie udzielonych zapewnień finansowania lub dofinansowania zadań w kwocie 2985,5 mln zł, z tego 1356 mln zł w ramach budżetu państwa i 1629,5 mln zł w ramach budżetu środków europejskich.

W projekcie ustawy budżetowej na 2020 r., przyjętym przez Radę Ministrów w dniu 23 grudnia 2019 r. i przekazanym do Sejmu, uwzględniono kwoty wynikające z zapewnień finansowania lub dofinansowania zadań w kwocie 3873,3 mln zł, z tego 2010,3 mln zł w rezerwach budżetu państwa i 1862,9 mln zł w rezerwie budżetu środków europejskich poz. 98 *Finansowanie programów z budżetu środków europejskich*. W uchwalonej ustawie budżetowej na rok 2020, w rezerwach

celowych zaplanowano środki na podstawie udzielonych zapewnień finansowania lub dofinansowania zadań w kwocie 3987,5 mln zł, z tego 2075,2 mln zł w ramach budżetu państwa i 1912,2 mln zł w ramach budżetu środków europejskich.

Departamenty merytoryczne w Ministerstwie Finansów ustalały wysokość rezerw z uwzględnieniem wysokości środków wynikających z wydanych lub będących w trakcie rozpatrywania zapewnień finansowania. Dane te były porównywane z danymi z ewidencji wydanych decyzji o zapewnieniu finansowania, prowadzonej w Departamencie Budżetu Państwa. Po przekazaniu projektu ustawy budżetowej do Sejmu decyzje o zapewnieniu finansowania na kolejny rok budżetowy były wydawane w oparciu o monitoring wysokości środków możliwych do wykorzystania w poszczególnych rezerwach celowych. Departamenty merytoryczne zajmowały się analizą wniosków o zapewnienie finansowania, m.in. pod kątem dostępności środków. Następnie projekty decyzji o zapewnieniu finansowania były weryfikowane w Departamencie Budżetu Państwa również pod względem dostępności środków w danej rezerwie. Pozwalało to zapobiec sytuacji, w której na zadanie, na które wydano decyzję o zapewnieniu finansowania, zabraknie środków w rezerwie celowej.

(akta kontroli str.: 1821-1827, 1846-1900, 2365-2378)

Środki na pokrycie wydatków wynikających z wydanych wcześniej zapewnień finansowania są planowane w rezerwach celowych. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej poinformowała, że w świetle art. 153 ust. 1 pkt 2 i 3 ufp Minister Finansów udziela zapewnienia finansowania wyłącznie na wydatki ujmowane w rezerwach celowych. Dodatkowym argumentem przemawiającym za planowaniem środków w rezerwach celowych są częste zmiany harmonogramów zadań objętych zapewnieniami finansowania, skutkujące zmniejszeniem planowanych środków w danym roku. Planując te środki w rezerwach, można nimi bardziej efektywnie zarządzać.

NIK wskazuje, że w myśl art. 153 ust. 1 ufp Minister Finansów może udzielić zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa w danym roku budżetowym, jeżeli środki na ten cel zostały ujęte w rezerwie celowej, oraz w kolejnych latach. Przepis łączy zatem możliwość udzielenia zapewnienia finansowania z obowiązkiem finansowania tego zapewnienia ze środków rezerwy celowej w danym roku budżetowym. Natomiast udzielenie zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa w latach kolejnych nie wiąże się z obowiązkiem planowania tych środków w rezerwie celowej. Rozwiązanie to jest spójne z treścią art. 140 ust. 2 ufp, w którym wskazano przypadki, w jakich tworzy się rezerwy celowe. Zgodnie z tym przepisem udzielenie zapewnienia nie stanowi okoliczności pozwalającej na utworzenie rezerwy celowej. Dopiero po spełnieniu jednego z czterech wskazanych tam warunków środki objęte zapewnieniem finansowania mogą być zaplanowane w rezerwie.

NIK nie kwestionuje, że planowanie środków w rezerwie pozwala elastycznie nimi zarządzać. Warto jednak zauważyć, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby środki zaplanowane w odpowiednich częściach budżetowych, po ich uprzednim zablokowaniu, zostały wykorzystane na finansowanie innych zadań.

(akta kontroli str. 2280-2293)

W wyniku kontroli P/20/001 *Wykonanie budżetu państwa w 2019 r. w części 62 Rybołówstwo* ustalono, że Ministerstwo Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej⁴³ otrzymało od Ministra Finansów zapewnienie finansowania zakupu dwóch statków patrolowych. Środki na ten zakup w wysokości 15,8 mln zł zostały ujęte zarówno

⁴³ Ministerstwo to zostało zlikwidowane w dniu 6 października 2020 r.

w części 62 *Rybołówstwo*, jak i w rezerwie celowej utworzonej w budżecie państwa i budżecie środków europejskich (zakup miał być finansowany częściowo ze środków europejskich, a częściowo – ze środków krajowych).⁴⁴

NIK już wcześniej, po kontroli P/16/008 *Wykorzystanie mechanizmu zapewnienia finansowania lub dofinansowania realizacji wybranych zadań* wskazywała na ryzyko podwójnego ujmowania wydatków w budżecie państwa. Sformułowała wówczas wnioski o wyeliminowanie możliwości podwójnego ujmowania wydatków na ten sam cel w planie wydatków dysponenta i w rezerwie celowej objętej zapewnieniem finansowania⁴⁵.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wyjaśniła, że kwoty udzielonych zapewnień finansowania powinny być planowane w całości w rezerwach celowych. Zgodnie z art. 175 ufp, na dysponentów części budżetowych nałożono obowiązek nadzoru i kontroli nad gospodarką finansową podległych im jednostek. Monitorowanie realizacji zadań i sposobu ich finansowania należy do obowiązków poszczególnych dysponentów. Jednocześnie z zasad dokonywania wydatków określonych w art. 44 ufp wynika, że planowane środki nie mogą przekraczać zaciągniętych zobowiązań.

Zdaniem NIK, przywołany przez Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa przepis ustawy o finansach publicznych (art. 44 w zakresie dokonywania wydatków) nie odnosi się do kwestii planowania, nie może być więc uznany za mechanizm uniemożliwiający planowanie tych samych wydatków w różnych częściach budżetu państwa. Biorąc pod uwagę wyżej wskazane ustalenia kontroli wykonania budżetu państwa w 2019 r., można wskazać, że wniosek NIK sformułowany po kontroli wykorzystania mechanizmu zapewnienia finansowania lub dofinansowania realizacji wybranych zadań nie został zrealizowany.

W opublikowanej na stronie Ministerstwa Finansów *Procedurze uruchamiania oraz przyznawania zapewnienia finansowania lub dofinansowania przedsięwzięcia ze środków rezerw celowych budżetu państwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE (...)* wskazano m.in., że „dysponent części budżetowej niezwłocznie występuje do Ministra Finansów za pośrednictwem instytucji odpowiedzialnej za przygotowanie i realizację programu (...) o zmianę decyzji o zapewnieniu finansowania lub dofinansowania realizacji przedsięwzięcia w przypadku, gdy przedsięwzięcie w danym roku budżetowym może zostać sfinansowane ze środków ujętych w części budżetowej, której dysponentem jest wnioskodawca”.

Wyżej wymieniona procedura dotyczy środków na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz ze środków pomocy bezzwrotnej. Na stronie Ministerstwa Finansów nie zamieszczono procedury uruchamiania oraz przyznawania zapewnienia finansowania lub dofinansowania przedsięwzięcia na realizację innych projektów, w tym finansowanych w całości ze środków krajowych. Jak wyjaśniła Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, stworzenie jednolitej procedury, która miałaby określać zasady weryfikacji wszystkich wniosków o udzielenie lub zmianę zapewnienia, zawierające między innymi wskazania co do oceny celowości udzielania zapewnienia oraz wniosków o dokonanie podziału środków z rezerw

⁴⁴ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli Wykonanie budżetu państwa w 2019 r. w części 62 – Rybołówstwo*, str. 9, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22368.pdf>.

⁴⁵ Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli Wykorzystanie mechanizmu zapewnienia finansowania lub dofinansowania realizacji wybranych zadań*, str. 45, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/16/008/KBF/>.

celowych na zadania objęte zapewnieniem dla 60 (2020) – 83 (2019) pozycji różnorodnych rezerw celowych, nie było uzasadnione.

W Ministerstwie Finansów nie zidentyfikowano przypadków planowania na rok 2019 lub 2020 środków na to samo zadanie – w danej części budżetowej i w rezerwie celowej, powodującego powielanie się finansowania tych samych wydatków z dwóch różnych źródeł.

(akta kontroli str.: 1824-1827, 1846-1900, 1938-1943, 2007, 2379-2401)

Minister Finansów nie kierował dodatkowych wytycznych lub zaleceń mających na celu zapobieganie występowaniu przypadków podwójnego planowania wydatków w części budżetowej i w rezerwie celowej. W zakresie planowania środków na zadania finansowane ze środków europejskich Minister Finansów uzgadniał z właściwymi ministrami treść pism limitowych kierowanych do poszczególnych dysponentów. Minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego określił, że w rezerwach powinny zostać zaplanowane wydatki na przedsięwzięcia objęte decyzjami o zapewnieniu finansowania lub wnioskami o udzielenie zapewnienia.

(akta kontroli str.: 1824-1827, 1846-1900, 2379-2401)

Procedura planowania rezerw celowych w budżecie środków europejskich oraz rezerwy celowej poz. 8 *Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz ze środków pomocy bezzwrotnej, rozliczenia programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej* tworzonej w budżecie państwa, odróżnia się od procedury planowania innych rezerw celowych. Rezerwy w budżecie środków europejskich i rezerwa celowa poz. 8 w budżecie państwa są tworzone na podstawie formularzy planistycznych, przekazywanych Ministrowi Finansów przez ministrów nadzorujących programy finansowane ze środków europejskich. W okresie objętym kontrolą formularze były przekazywane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju⁴⁶, Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej⁴⁷, Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej⁴⁸ oraz Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi na podstawie zgłoszeń poszczególnych dysponentów części budżetu państwa. Ponadto poszczególni dysponenci zgłaszają bezpośrednio Ministrowi Finansów zapotrzebowanie na tak zwane „inne środki”, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 6 ufp, służące m.in. współfinansowaniu udziału państwowych jednostek budżetowych w realizacji projektów wyłanianych przez Komisję Europejską w trakcie roku budżetowego w drodze konkursów. Następnie Minister Finansów w pismach limitowych skierowanych do ministrów nadzorujących programy finansowane ze środków europejskich informuje o procentowym podziale wydatków pomiędzy części dysponentów i rezerwy celowe.

Ministrowie nadzorujący programy finansowane ze środków europejskich, przekazując Ministrowi Finansów formularze planistyczne, mogą proponować sposób podziału środków przeznaczonych na realizację tych programów, w tym proporcję podziału środków pomiędzy części budżetowe dysponentów i rezerwy celowe.

Na przykład, w trakcie prac nad ustawą budżetową na 2019 r. Minister Inwestycji i Rozwoju zaproponował Ministrowi Finansów ujęcie w częściach budżetowych dysponentów całości wydatków na pomoc techniczną, a w zakresie innych projektów ujęcie w częściach budżetowych dysponentów 60% planowanych wydatków, z wyjątkiem Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój

⁴⁶ Od 6 października 2020 r. jest to zadanie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej.

⁴⁷ Od 6 października 2020 r. jest to zadanie Ministra Infrastruktury.

⁴⁸ Od 6 października 2020 r. jest to zadanie Ministra Rodziny i Polityki Społecznej.

(dalej: POWER), w którym zaproponował ujęcie w częściach budżetowych 80% środków, oraz wydatków na projekty kolejowe w budżecie państwa i wydatków na Mechanizmy Finansowe III Perspektywy, dla których proponował ujęcie w częściach budżetowych 40% środków. Minister Finansów zgodził się na zaproponowany sposób podziału wydatków w budżecie środków europejskich. Natomiast odnośnie planowania budżetu państwa zaproponował istotnie wyższą rezerwę, niż wstępnie proponował Minister Inwestycji i Rozwoju. Co prawda Minister Finansów zgodził się na ujęcie w częściach budżetowych dysponentów całości wydatków na pomoc techniczną, w pozostałym jednak zakresie zaproponował ujęcie w częściach budżetowych dysponentów zaledwie 40% środków, z wyjątkiem POWER, w którym zaproponował ujęcie w częściach budżetowych 60% środków.

Podobnie w trakcie prac nad ustawą budżetową na 2020 r. Minister Inwestycji i Rozwoju zaproponował ujęcie w częściach budżetowych dysponentów całości wydatków na pomoc techniczną, a w zakresie innych projektów ujęcie w częściach budżetowych dysponentów 70% planowanych wydatków, z wyjątkiem POWER, w którym zaproponował zaplanowanie w częściach budżetowych 80% środków. W odpowiedzi Minister Finansów zaproponował ująć 65% wydatków w budżetach dysponentów oraz 35% w rezerwie celowej. Natomiast w zakresie budżetu państwa Minister Finansów poinformował, że podziału środków na dysponentów i rezerwę celową należy dokonać, uwzględniając stopień zaawansowania realizacji danego programu. Niemniej jednak kwota rezerwy celowej nie powinna być niższa niż 2,3 mld zł.

Dyrektor Departamentu Instytucji Płatniczej poinformowała, że podziału wydatków na budżety dysponentów i rezerwę celową dokonuje się, biorąc pod uwagę poziom wykorzystania środków w poszczególnych programach finansowanych w poprzednim roku budżetowym, jak również zaawansowanie i tempo realizacji projektów. W szczególności w rezerwie ujmowane są kwoty na projekty dopiero planowane do realizacji oraz środki na zapewnienia finansowania. Określenie w 2020 r. łącznej kwoty 2,3 mld zł rezerwy celowej, zamiast udziałów procentowych dla każdego programu, dawało Ministrowi Inwestycji i Rozwoju możliwość bardziej elastycznego planowania środków w poszczególnych programach, nad którymi sprawował nadzór.

Zdaniem NIK, określanie sztywnych proporcji podziału środków pomiędzy części budżetowe i rezerwę celową nie służy zapewnieniu efektywności planowania wydatków ani realizacji zasady rozliczalności. NIK po raz kolejny podkreśla, że, co do zasady, wydatki budżetowe powinny być planowane w odpowiednich częściach budżetowych. Tworzenie dużych rezerw celowych w stosunku do ogółu wydatków budżetowych, planowanych na realizację poszczególnych programów, pozwala co prawda na bardziej elastyczne zarządzanie środkami publicznymi, ale odbywa się to kosztem przejrzystości budżetu państwa, a ponadto zmniejsza rolę planowania budżetowego i ogranicza odpowiedzialność dysponentów za pełną i terminową realizację zadań. O ile pewien ograniczony stopień elastyczności w gospodarowaniu środkami budżetowymi w trakcie roku budżetowego jest uzasadniony, to planowanie ponad 40% wydatków budżetowych, związanych z realizacją projektów unijnych, w rezerwach wskazuje na problemy z planowaniem tych wydatków.

W budżecie środków europejskich tworzone były tylko dwie rezerwy celowe: poz. 98 *Finansowanie programów z budżetu środków europejskich* i poz. 99 *Finansowanie wynagrodzeń w ramach budżetu środków europejskich*. W ustawie budżetowej na 2020 r., w rezerwie celowej poz. 98 zaplanowano 33 942,7 mln zł, a w rezerwie celowej poz. 99, mającej charakter wspomagający, 30,5 mln zł. Rezerwie celowej

poz. 98 odpowiadała w budżecie państwa rezerwa celowa poz. 8 *Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz ze środków pomocy bezzwrotnej, rozliczenia programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej*, w której planowano m.in. krajowe środki na współfinansowanie zadań finansowanych ze środków Unii Europejskiej i krajów EFTA.

Zdaniem Dyrektora Departamentu Instytucji Płatniczej, aktualna liczba rezerw celowych utworzonych na finansowanie programów i projektów finansowanych ze środków Unii Europejskiej i krajów EFTA jest optymalna. Planowanie tych środków w jednej rezerwie utworzonej w budżecie środków europejskich i jednej rezerwie utworzonej w budżecie państwa pozwala na elastyczne uruchamianie środków na poszczególne programy i zadania zgodnie z bieżącym zapotrzebowaniem. Planując środki w oddzielnych rezerwach celowych, przeznaczonych na realizację poszczególnych programów, należałoby w przypadku przenoszenia środków pomiędzy programami występować do Komisji Finansów Publicznych o zmianę przeznaczenia środków rezerwy, co jest procesem czasochłonnym.

W opinii NIK, należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że dysponowanie jedną wspólną rezerwą, która w istocie pełni funkcję rezerwy o charakterze ogólnym, zapewnia większą elastyczność i łatwość w dysponowaniu środkami publicznymi. Jednocześnie trzeba zauważyć, że środki z wyżej wymienionych rezerw celowych poz. 8 i poz. 98 są przeznaczone na tak szeroki zakres zadań, że trudno w przypadku każdej z nich wskazać jakiś konkretny cel, na jaki zostały utworzone. Z załącznika nr 2 oraz nr 4 do ustawy budżetowej nie wynika, na jakie projekty lub programy zostały zaplanowane środki w dwóch wyżej wymienionych rezerwach, mimo że ich łączna kwota przekracza w 2020 r. 40 mld zł, a decyzje alokacyjne i realokacyjne podejmowane są poza mechanizmami kontrolnymi Sejmu. Zmiana planowanej alokacji środków z tych dwóch rezerw pomiędzy poszczególne programy powoduje faktyczną zmianę przeznaczenia tych środków, a mimo to ze względu na przyjęte rozwiązanie odbywa się to bez udziału Komisji Finansów Publicznych. Ponadto brak możliwości przyporządkowania środków rezerwy do poszczególnych programów i zadań utrudnia przypisanie poszczególnym dysponentom i ministrom nadzorującym realizację programów odpowiedzialności za terminowe wykorzystanie tych środków.

Pierwotna alokacja środków ujętych w rezerwach na poszczególne programy, jak i jej zmiany, powinny stanowić przejrzyste źródło informacji dla organów Sejmu na etapie projektowania ustawy budżetowej oraz w czasie jej wykonywania. Biorąc powyższe pod uwagę, należy zakwestionować zamieszczanie w załączniku nr 4 do ustawy budżetowej niepełnych danych w zakresie planowanej alokacji środków w ramach budżetu środków europejskich. W załączniku tym zaprezentowano wysokość środków planowanych na poszczególne programy przewidziane do realizacji przez dysponentów części budżetowych, natomiast w przypadku rezerw celowych, oprócz środków na wynagrodzenia, nie wskazano szczegółowego podziału środków na programy.

Wstępna alokacja środków ujętych w rezerwie celowej poz. 8 w zakresie realizacji zadań wspieranych środkami z budżetu Unii Europejskiej i z bezzwrotnej pomocy zagranicznej wyniosła:

- 1) w 2019 r.:
 - 2462,1 mln zł na programy nadzorowane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju⁴⁹,
 - 75,2 mln zł na Program Operacyjny „Rybacktwo i Morze”,
 - 31,7 mln zł na Program Operacyjny „Pomoc Żywnościowa 2014-2020”,
 - 1641,6 mln zł na Wspólną Politykę Rolną;
- 2) w 2020 r.:
 - 2199 mln zł na programy nadzorowane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju,
 - 102,3 mln zł na Program Operacyjny „Rybacktwo i Morze”,
 - 37,1 mln zł na Program Operacyjny „Pomoc Żywnościowa 2014-2020”,
 - 1354,6 mln zł na Wspólną Politykę Rolną.

Wstępna alokacja środków ujętych w rezerwie celowej poz. 98 wyniosła:

- 1) w 2019 r.:
 - 25 534,7 mln zł na programy nadzorowane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju,
 - 243,3 mln zł na Program Operacyjny „Rybacktwo i Morze”,
 - 178,4 mln zł na Program Operacyjny „Pomoc Żywnościowa 2014-2020”,
 - 10 023,4 mln zł na Wspólną Politykę Rolną;
- 2) w 2020 r.:
 - 24 998,7 mln zł na programy nadzorowane przez Ministra Inwestycji i Rozwoju,
 - 296,5 mln zł na Program Operacyjny „Rybacktwo i Morze”,
 - 212,7 mln zł na Program Operacyjny „Pomoc Żywnościowa 2014-2020”,
 - 8434,9 mln zł na Wspólną Politykę Rolną.

W kontrolowanym okresie zmiany w alokacji rezerw poz. 8 i poz. 98 były dokonywane przede wszystkim przez Ministra Inwestycji i Rozwoju. Z dokumentów przedstawionych przez Dyrektora Departamentu Instytucji Płatniczej wynika, że w 2019 r. wyżej wymieniony minister dokonał zmian alokacji rezerwy celowej poz. 8 w wysokości 52,6 mln zł, co stanowiło 2,1% środków zaplanowanych w tej rezerwie z przeznaczeniem na realizację programów nadzorowanych przez Ministra Inwestycji i Rozwoju. W wyniku realokacji zwiększono: o 40 mln zł środki na PO Polska Wschodnia, o 8,5 mln zł – na Norweski Mechanizm Finansowy 2009-2014 i o 4,1 mln zł – na Mechanizm Finansowy Europejski Obszar Gospodarczy 2009-2014. Jednocześnie zmniejszono: o 40 mln zł środki na PO Infrastruktura i Środowisko 2014-2020, o 8,5 mln zł – na Norweski Mechanizm Finansowy III Perspektywa Finansowa i o 4,1 mln zł – na Mechanizm Finansowy EOG III Perspektywa Finansowa.

W 2020 r. Minister Funduszy i Polityki Regionalnej dokonał zmian alokacji rezerwy celowej poz. 8 w wysokości 30,7 mln zł, co stanowiło 1,4% środków zaplanowanych w tej rezerwie z przeznaczeniem na realizację programów nadzorowanych przez wyżej wymienionego ministra. Ze względu na jednoczesną realokację i zmniejszenie rezerwy poz. 8 nie jest możliwe wskazanie programów, na które zmniejszono finansowanie w wyniku realokacji środków. Zwiększenia dokonano na realizację POWER (o 29 mln zł), PO Polska Wschodnia (o 1 mln zł) i Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa 2014-2020 (o 0,7 mln zł). Znacznie większej realokacji Minister Funduszy i Polityki Regionalnej dokonał w zakresie rezerwy celowej poz. 98. W 2020 r. minister dokonał przesunięcia środków w ramach rezerwy

⁴⁹ Od 6 października 2020 r. przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej.

poz. 98 na łączną kwotę 1955 mln zł z przeznaczeniem na realizację PO Inteligentny Rozwój. W tym celu o 1355 mln zł zmniejszył środki przeznaczone na PO Infrastruktura i Środowisko 2014-2020 i o 600 mln zł na Regionalne Programy Operacyjne 2014-2020.

(akta kontroli str.: 1822-1823, 1949-1959, 2008-2027, 2034-2166)

Informacje o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych budżetu państwa ujętych w projekcie ustawy budżetowej na rok 2019 i 2020 nie uwzględniały opisu rezerw celowych poz. 98 oraz 99 planowanych w ramach wydatków budżetu środków europejskich – w załączniku nr 4 do ustawy budżetowej. Informacje te zawierały jedynie opis rezerw celowych ujętych w załączniku nr 2 do ustawy budżetowej w ramach wydatków budżetu państwa.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wyjaśniła, że opis rezerw ujęty w tej informacji jest sporządzany na potrzeby prac parlamentarnych nad projektem ustawy budżetowej. Zakres informacji jest zgodny z wnioskami sejmowej Komisji Finansów Publicznych skierowanymi do Ministerstwa Finansów. Jednakże w materiałach dotyczących rezerw budżetu państwa na rok 2021 przedstawiono również opisy rezerw tworzonych w budżecie środków europejskich.

(akta kontroli str.: 1901-1922, 2437-2615)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Dostępne dane nie pozwalały na dokładne obliczenie wartości rezerw utworzonych na rok 2019 na podstawie art. 140 ust. 2 pkt 1 ufp⁵⁰. Nie można więc było również obliczyć dokładnej wartości relacji, o której mowa w art. 140 ust. 3 ufp⁵¹.

(akta kontroli str.: 1759, 1791-1792, 1810-1811, 1923-1928, 2215-2293)

2. Rezerwy celowe planowane były w nadmiernej wysokości kosztem planowania wydatków w częściach budżetowych poszczególnych dysponentów oraz ujmowania środków na nieprzewidziane zdarzenia w rezerwie ogólnej. Niektóre z pozycji rezerw celowych nie spełniały kryteriów określonych w art. 140 ust. 2 ufp.⁵²

(akta kontroli str.: 1016-1035, 1760-1790, 1828-1845, 1901-1926, 1929-1937, 1947-1948, 1960-2006, 2185-2347, 2402-2410, 2437-2625)

1.2. Planowanie rezerwy ogólnej budżetu państwa

Opis stanu
faktycznego

W projekcie ustawy budżetowej na 2019 r. uchwalonym przez Radę Ministrów w dniu 25 września 2018 r. i przekazanym do Sejmu zaplanowano rezerwę ogólną w wysokości 235 mln zł, co stanowiło 0,056% łącznej kwoty wydatków budżetu państwa. W projekcie ustawy budżetowej na 2020 r. z dnia 23 grudnia 2019 r. zaplanowano rezerwę ogólną w wysokości 250 mln zł, co stanowiło 0,057% łącznej kwoty wydatków budżetu państwa. Warto podkreślić, że udział rezerwy ogólnej w wydatkach ogółem budżetu państwa zaplanowanych w obydwu wyżej wymienionych projektach ustaw budżetowych był niższy od udziału rezerwy ogólnej

⁵⁰ Zgodnie z którym w budżecie państwa mogą być tworzone rezerwy celowe na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie jest możliwy do dokonania w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej.

⁵¹ Tj. suma rezerw celowych, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 4, nie może przekroczyć 5% wydatków budżetu.

⁵² Rezerwy celowe poz. 4, 5, 9, 10, 16, 22, 23, 28, 31, 33, 35, 40, 43, 44, 45, 49, 50, 57, 58, 60, 61, 63, 65, 67, 70, 71, 73, 80, 81 i 91 w 2019 r. i poz. 4, 5, 9, 16, 22, 23, 25, 29, 30, 31, 33, 44, 45, 49, 50, 57, 58, 61, 68 i 73 w 2020 r.

w wydatkach ogółem zaplanowanych w ustawie budżetowej na rok 2017 i na 2018, gdzie wyniósł odpowiednio 0,059% i 0,066%. Jednocześnie był wyższy od udziału rezerwy ogólnej w wydatkach ogółem zaplanowanych w ustawie budżetowej na rok 2016, wynoszącego 0,046%.

Proponowana przez Ministra Finansów wysokość rezerwy ogólnej była ustalana w oparciu o analizę jej wykorzystania w latach wcześniejszych, możliwości wydatkowych budżetu państwa oraz uwarunkowań zewnętrznych, które mogą wpływać na zapotrzebowania na środki tej rezerwy w trakcie realizacji budżetu państwa.

(akta kontroli str.: 1753-1754, 1824-1827, 1846-1900)

Wysokość rezerwy ogólnej była zmieniana zarówno na etapie prac parlamentarnych nad ustawą budżetową na rok 2019, jak i na rok 2020. W czasie prac Sejmu nad ustawą budżetową na 2019 r. zwiększono wysokość rezerwy ogólnej o 2,5 mln zł, czyli do poziomu 237,5 mln zł, przesuując w tym celu środki z części 13 *Instytut Pamięci Narodowej Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu*. Przesunięcie tych środków do rezerwy ogólnej uzasadniano tym, że w ocenie skutków regulacji do projektu ustawy o grobach weteranów walk o wolność i niepodległość Polski zostało przewidziane finansowanie części wydatków Instytutu w wysokości 2,5 mln zł ze środków rezerwy ogólnej budżetu państwa.

W czasie prac parlamentarnych nad ustawą budżetową na 2020 r. zwiększono wysokość rezerwy ogólnej o 7,9 mln zł, czyli do poziomu 257,9 mln zł. Najpierw Komisja Finansów Publicznych, po rozpatrzeniu projektu ustawy budżetowej wraz ze stanowiskami przekazanymi przez właściwe komisje, wniosła o uchwalenie projektu ustawy, w którym rezerwę ogólną zaplanowano w wysokości 291,7 mln zł, tj. o 41,7 mln zł wyższej od wysokości rezerwy ogólnej ujętej w projekcie przekazanym przez Radę Ministrów⁵³. W dalszych pracach nad ustawą budżetową Komisja Finansów Publicznych wniosła o przyjęcie m.in. ośmiu poprawek zmniejszających wysokość rezerwy ogólnej łącznie o 33,8 mln zł, do poziomu 257,9 mln zł⁵⁴. Rezerwa w takiej wysokości została ujęta w uchwalonej przez Sejm ustawie budżetowej.

(akta kontroli str.: 1753-1758, 1824-1827, 1846-1900, 2626-2627)

Wyżej wymienione dane o wysokości rezerwy ogólnej świadczą o tym, że stanowi ona bardzo niewielką część planowanych wydatków budżetu państwa, w latach 2019-2020 nieprzekraczającą 0,06%. Przy tak niskiej – w stosunku do całego budżetu – rezerwie nie może ona odgrywać znaczącej roli w finansowaniu nieprzewidzianych wydatków budżetowych, dlatego jej rola sprowadza się przede wszystkim do finansowania różnych, niewielkich potrzeb, zgłaszanych w trakcie roku budżetowego, a czasem także do finansowania wydatków, które mogły i powinny zostać zaplanowane w budżecie państwa w odpowiednich częściach budżetowych (np. wydatki bieżące i wydatki na prace budowlane prowadzone w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów). W związku z tym można wskazać, że rezerwa ogólna – ze względu na jej relatywnie niską wysokość – nie spełnia swojej podstawowej funkcji, jaką w zwyczajnych okolicznościach powinno być zapewnienie środków na finansowanie nieprzewidzianych wydatków wymagających natychmiastowego wsparcia finansowego lub wydatków, których zaplanowanie albo nie było możliwe na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej, albo wystąpiły okoliczności uzasadniające ich zwiększenie w trakcie wykonywania budżetu państwa.

⁵³ Druk nr 204. Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy budżetowej na rok 2020 (druki nr 112 i 112-A).

⁵⁴ Druk nr 204-A. Dodatkowe sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych o rządowym projekcie ustawy budżetowej na rok 2020 (druki nr 112 i 112-A).

Mimo że górny limit rezerwy ogólnej, o którym mowa w art. 140 ust. 1 ufp, wynosi zaledwie 0,2% planowanych wydatków budżetu państwa, to w okresie objętym kontrolą, podobnie jak w latach wcześniejszych, rezerwa ogólna była około trzy lub czterokrotnie niższa od tego limitu. Potwierdza to małą istotność tego narzędzia w zabezpieczeniu finansowania nieprzewidzianych wydatków budżetu państwa. Należy przy tym wskazać, że zaplanowanie rezerwy ogólnej w wysokości dopuszczalnego limitu górnego, który w 2019 r. wynosił 832 mln zł, a w 2020 r. – 871 mln zł, nawet w zwyczajnych okolicznościach nie rozwiązałoby problemu zapewnienia środków na finansowanie nieprzewidzianych zdarzeń.

Zdaniem Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa, podwyższenie górnego limitu rezerwy ogólnej nie było uzasadnione w sytuacji, gdy jej planowany poziom nie zbliżał się nawet do obecnego limitu 0,2%. Podwyższenie limitu, zdaniem Dyrektora, stałoby w sprzeczności z dążeniem do osiągnięcia średniookresowego celu budżetowego i mogłoby prowadzić do zwiększenia puli środków w rezerwach. Pamiętając o ograniczonych możliwościach wydatkowych, należałoby oczekiwać, że samo podwyższenie ustawowego limitu rezerwy ogólnej nie spowodowałoby znaczącej zmiany jej wysokości w stosunku do poziomu obserwowanego w ostatnich latach. Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa wskazała ponadto, że finansowanie nieprzewidzianych zdarzeń dokonywane jest nie tylko ze środków rezerwy ogólnej, lecz także z rezerw celowych, które częściowo tworzy się na tego typu zdarzenia, a ponadto w uzasadnionych przypadkach istnieje możliwość zmiany ich przeznaczenia. Rezerwa ogólna jest więc tylko dodatkowym źródłem finansowania takich wydatków.

Biorąc pod uwagę argumenty przedstawione przez Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa, NIK wskazuje, że zwiększenie limitu rezerwy ogólnej powinno iść w parze ze zmianami w planowaniu rezerw celowych, a przede wszystkim z ograniczeniem ich liczby oraz wielkości. Konieczność zapewnienia równowagi finansowej w sektorze publicznym wymaga, aby wydatki były dokonywane w sposób oszczędny i celowy. W związku z tym, w opinii NIK, łączna kwota rezerw powinna się zmniejszać na korzyść planowania środków na określone zadania od razu w odpowiednich częściach budżetowych. Realizacji tego celu może służyć, między innymi, skumulowanie w jednej rezerwie ogólnej środków na różnego rodzaju nieprzewidziane lub nietypowe zdarzenia, które obecnie planuje się w różnych rezerwach celowych, często w kwotach znacząco przewyższających rzeczywiste zapotrzebowanie na środki tych rezerw. W skrajnych przypadkach środki rezerwy celowej nie są w ogóle wykorzystywane. Uwzględnienie w jednej rezerwie prawdopodobieństwa realizacji różnych ryzyk, wymagających ponoszenia nieplanowanych wydatków budżetu państwa, pozwoliłoby na racjonalizację planowania tych wydatków i obniżenie łącznej kwoty rezerw. Racjonalizacja taka byłaby możliwa pod warunkiem, że zostałby jasno wskazany cel tworzenia rezerwy ogólnej oraz kryteria wykorzystania jej środków. Należy podkreślić, że bez spełnienia tych warunków przyjęcie rozwiązania polegającego na zwiększeniu wysokości rezerwy ogólnej miałoby negatywne skutki.

Niska funkcjonalność stosowanego obecnie rozwiązania w zakresie rezerwy ogólnej doprowadziła do sytuacji, w której potencjalne cele ustanowienia tej rezerwy są realizowane przy pomocy rezerw celowych. Po pierwsze, niektóre rezerwy celowe mają na tyle szeroko zdefiniowany zakres przedmiotowy, że można z nich finansować bardzo dużą część zadań publicznych, bez konieczności dokonywania zmiany przeznaczenia rezerwy. Po drugie, niektóre rezerwy celowe są przynajmniej w części tworzone na różnego rodzaju nieprzewidziane zdarzenia. Po trzecie, istotna część środków z rezerw celowych jest w trakcie wykonywania budżetu państwa wykorzystywana na inne cele, niż pierwotnie zaplanowano. W 2019 r.

Minister Finansów wydał decyzje w sprawie zmiany przeznaczenia rezerw celowych o łącznej wartości 1374,4 mln zł, a w 2020 r. (do końca sierpnia) o łącznej wartości 3557,4 mln zł. Również w latach 2016-2018 dokonywano znaczących zmian przeznaczenia rezerw celowych, wynoszących od 1229,9 mln zł w 2016 r. do 5568,4 mln zł w 2018 r.

Warto również wskazać, że w związku z zaistniałą sytuacją epidemiologiczną związaną z pandemią COVID-19, do 30 września 2020 r. wydatkowano z budżetu państwa środki na przeciwdziałanie skutkom tej pandemii w wysokości prawie 4,3 mld zł, z czego 4,2 mld zł pochodziło z części 83 *Rezerwy celowe*, a zaledwie 54 mln zł z części 81 *Rezerwa ogólna*.

Nie ulega wątpliwości, że rezerwy celowe powinny odgrywać ważną rolę w finansowaniu zadań publicznych i że nie mogą być zastąpione przez rezerwę ogólną w sytuacji, gdy występuje potrzeba zaplanowania środków na określony cel publiczny, a nie jest możliwe zaplanowanie wydatków w częściach budżetowych dysponentów. Uzasadniony jest również pewien stopień wymienności w stosowaniu różnych narzędzi ułatwiających planowanie i wykonywanie budżetu państwa. Należy jednak podkreślić, że rozwiązanie prowadzące do marginalizacji znaczenia rezerwy ogólnej i zastępowania jej rezerwami celowymi nie służy zapewnieniu efektywności finansowania zadań publicznych.

(akta kontroli str.: 268-272, 1753-1754, 1760-1790, 1793-1808, 1824-1827, 1846-1922, 1929-1937, 2407-2410, 2616-2633)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

1.3. Planowanie rezerw w budżetach wojewodów

Opis stanu
faktycznego

Wysokość planowanych środków przez poszczególnych wojewodów na podstawie art. 140 ust. 4 ufp (tzw. rezerwa wojewody) weryfikowana była w Ministerstwie Finansów, w Departamencie Finansowania Sfery Budżetowej, na etapie składania materiałów do ustawy budżetowej na dany rok oraz na każdym kolejnym etapie procedowania projektu ustawy budżetowej. Pracownicy Ministerstwa sprawdzali, czy zaplanowane przez wojewodów kwoty rezerwy nie przekraczają przyjętego w ustawie o finansach publicznych poziomu, tj. 1% planowanych wydatków, z wyłączeniem dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego. Ujęte w budżetach poszczególnych części wydatki były odpowiednio pomniejszane o kwoty dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego oraz wydatki na współfinansowanie projektów z udziałem środków Unii Europejskiej i na tej podstawie szacowany był maksymalny poziom rezerwy, a następnie porównywany do faktycznej wysokości wydatków zaplanowanych w rezerwie przez dysponentów. Weryfikacja przeprowadzona na wstępnym etapie prac nad projektami ustaw budżetowych na lata 2019 i 2020 (wg tzw. bazy limitowej) wykazała, że w żadnym przypadku planowana rezerwa nie przekraczała dozwolonego limitu. W województwie dolnośląskim nie utworzono rezerwy w ogóle, zaś w pozostałych województwach jej wysokość w 2019 r. stanowiła od 15,6% do 94,1% dopuszczalnego limitu, zaś w 2020 r. – od 14,5% do 66,9% limitu. Również rezerwy wojewodów ostatecznie ujęte w ustawach budżetowych na rok 2019 i 2020 w żadnym przypadku nie przekroczyły dopuszczalnego limitu.

(akta kontroli str.: 2643-2644, 3020-3043)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

1.4. Tworzenie nowych rezerw celowych w trakcie roku

Opis stanu faktycznego

W trakcie 2019 r. utworzono dwie nowe rezerwy celowe. W dniu 16 grudnia 2019 r., Minister Finansów, działając na podstawie art. 177 ust. 6 i 7 ufp, po uzyskaniu pozytywnej opinii sejmowej Komisji Finansów Publicznych, utworzył rezerwę na zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa w kwocie 550 mln zł (poz. 99). Następnie Minister Finansów zablokował część środków z tej rezerwy w kwocie 300 mln zł.

Środki zablokowane w 67 częściach budżetowych, w tym w rezerwach celowych, zostały wykorzystane do utworzenia 31 grudnia 2019 r. rezerwy celowej poz. 100 w kwocie 3593,7 mln zł na realizację wydatków określonych w art. 24d⁵⁵ ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2019. Środki z tej rezerwy zostały przeznaczone na wpłaty na fundusz zapasowy Narodowego Funduszu Zdrowia oraz na Fundusz Wsparcia Policji – fundusz centralny.

(akta kontroli str. 2672-2747)

W budżecie środków europejskich w trakcie 2019 r. nie tworzących nowych rezerw.

W okresie pierwszych ośmiu miesięcy 2020 r. nie tworzących nowych rezerw celowych w budżecie państwa ani w budżecie środków europejskich.

W wyniku nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2020, uchwalonej 28 października 2020 r., w budżecie państwa utworzono dwie nowe rezerwy celowe:

- poz. 71 *Środki na realizację ustawy o świadczeniu pieniężnym przysługującym osobom zesłanym lub deportowanym przez władze Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich w latach 1936-1956*, w kwocie 290,4 mln zł;
- poz. 72 *Środki na obsługę długu Skarbu Państwa, a także uzupełnienie środków na rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych*, w kwocie 700 mln zł.

(akta kontroli str. 2901-2944)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

1.5. Zmiany przeznaczenia rezerw celowych

Opis stanu faktycznego

W 2019 r., na podstawie art. 154 ust. 9⁵⁶ ufp, sejmowa Komisja Finansów Publicznych pozytywnie zaopiniowała zmiany przeznaczenia części wydatków ujętych w 14 tytułach rezerw na kwotę 1375 mln zł, co stanowiło 5% limitu (po zmianach) części 83 *Rezerwy celowe*. Po zmianach przeznaczenia środki miały być wykorzystane m.in. na:

- pokrycie prognozowanego niedoboru w limicie części 84, tj. na zapłatę polskiej składki do budżetu Unii Europejskiej z tytułu środka własnego DNB oraz tytułu udziałów w opłatach celnych (610 mln zł);
- sfinansowanie skutków wejścia w życie uchwały nr 86/2019 Rady Ministrów z dnia 6 września 2019 r. w sprawie ustanowienia programu pomocy dla rolników i producentów rolnych, którzy ponieśli szkody w gospodarstwach rolnych spowodowane wystąpieniem w 2019 r. suszy, gradu, deszczu nawalnego, przymrozków wiosennych lub powodzi oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 stycznia 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu

⁵⁵ Przepis art. 24d dodany przez art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. (Dz. U. poz. 2490), zmieniającej przedmiotową ustawę z dniem 24 grudnia 2019 r.

⁵⁶ Przepis ten stanowi, że Minister Finansów może, po uzyskaniu pozytywnej opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu, dokonać zmiany przeznaczenia rezerwy celowej.

- i sposobu realizacji niektórych zadań Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa⁵⁷ (500 mln zł);
- sfinansowanie świadczenia rekompensacyjnego z tytułu utraty prawa do bezpłatnego węgla (74 mln zł).

W oparciu o pozytywne opinie sejmowej Komisji Finansów Publicznych decyzjami Ministra Finansów rozdysponowano 1374,4 mln zł.

Biorąc pod uwagę:

- zmiany przeznaczenia dokonane w trybie art. 154 ust. 9 ufp w kwocie 1374,4 mln zł oraz
- przeniesienia dokonane na podstawie ustawy z dnia 26 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci oraz niektórych innych ustaw⁵⁸ (dalej: ustawa rozszerzająca Program „Rodzina 500+”) oraz ustawy o budżecie w łącznej kwocie 6873 mln zł,

można stwierdzić, że 27,5% kwoty rezerw celowych budżetu państwa zaplanowanych w ustawie budżetowej na rok 2019 ostatecznie zostało przeznaczonych na inne cele niż pierwotnie zaplanowano.

(akta kontroli str.: 2746-2747, 2786-2788, 2791-2793)

W 2020 r. (do końca sierpnia) zmian przeznaczenia dokonywano w różnym trybie, tj.: na podstawie art. 154 ust. 9 ufp oraz na podstawie przepisów ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych⁵⁹ (dalej: ustawa o przeciwdziałaniu COVID-19).

W okresie od 1 stycznia do 31 sierpnia 2020 r., na podstawie art. 154 ust. 9 ufp, sejmowa Komisja Finansów Publicznych pozytywnie zaopiniowała zmiany przeznaczenia części wydatków ujętych w dziewięciu tytułach rezerw na kwotę 1469,4 mln zł, co stanowiło 6,4% limitu części 83 *Rezerwy celowe*. Po zmianach przeznaczenia środki miały być wykorzystane między innymi na:

- pomoc dla podmiotów, które poniosły szkody w gospodarstwach rolnych lub rybackich, spowodowane wystąpieniem w 2019 r. suszy, huraganu, deszczu nawalnego, przymrozków wiosennych lub powodzi oraz pomoc producentom rolnym, którym zagrażała utrata płynności finansowej w związku z ograniczeniami na rynku rolnym spowodowanymi epidemią COVID-19 (1286 mln zł);
- zakup odtworzeniowy asortymentów rezerw strategicznych tworzonych na podstawie art. 14 ustawy z dnia 29 października 2010 r. o rezerwach strategicznych, w związku ze zmianą zagrożeń bezpieczeństwa państwa (130 mln zł).

Do 31 sierpnia 2020 r. w oparciu o pozytywne opinie sejmowej Komisji Finansów Publicznych decyzjami Ministra Finansów rozdysponowano 1449,2 mln zł.

(akta kontroli str.: 2656-2657, 2789-2790, 2794-2900)

Na podstawie poleceń Prezesa Rady Ministrów dotyczących zmiany przeznaczenia rezerw celowych, wydanych w trybie art. 15zm⁶⁰ ustawy o przeciwdziałaniu COVID-

⁵⁷ Dz. U. poz. 187, ze zm.

⁵⁸ Dz. U. poz. 924.

⁵⁹ Dz. U. poz. 1842, ze zm.

⁶⁰ Przepis ten stanowi, że Prezes Rady Ministrów w celu finansowania zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 może wydać Ministrowi Finansów wiążące polecenia zmiany przeznaczenia rezerwy celowej wraz ze wskazaniem jej pozycji i kwoty. Zmiana przez Ministra Finansów przeznaczenia rezerwy celowej nie wymaga uzyskania opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu. Art. 15zm został dodany przez art. 1

19, do końca sierpnia 2020 r. Minister Finansów wydał łącznie 220 decyzji na łączną kwotę 2108,2 mln zł, z tego:

- z rezerwy poz. 8 rozdysponowano 1981,4 mln zł,
- z rezerwy poz. 49 rozdysponowano 126,8 mln zł.

Środki zostały przeznaczone na finansowanie zadań związanych ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2, zwanej COVID-19.

Do 31 sierpnia 2020 r. Minister Finansów jeden raz skorzystał z uprawnienia określonego w art. 31o⁶¹ ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19. Na wniosek Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, za zgodą Prezesa Rady Ministrów, 21 kwietnia 2020 r. Minister Finansów przesunął środki w kwocie 95 mln zł z rezerwy celowej poz. 16 do części 16 *Kancelaria Prezesa Rady Ministrów* z przeznaczeniem na realizację rządowego programu zapewnienia łańcucha dostaw środków ochrony indywidualnej oraz produktów medycznych i sanitarnych, niezbędnych do przeciwdziałania skutkom trwającej pandemii wirusa SARS-CoV-2, oraz pomocy dla osób niemających możliwości powrotu do kraju lub gdy powrót ten jest dla nich znacznie utrudniony.

Ponadto w marcu 2020 r. Minister Finansów wydał 101 decyzji na łączną kwotę 940,2 mln zł na podstawie art. 34 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19. Wymieniony przepis upoważniał ministra właściwego do spraw finansów publicznych do podziału, na wniosek ministra właściwego do spraw wewnętrznych, rezerwy celowej zaplanowanej w ustawie budżetowej z przeznaczeniem na przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych (...), także na finansowanie zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19. Przepis art. 34 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19 przestał obowiązywać 31 marca 2020 r., w związku z uchynieniem przez art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw. W tym dniu na podstawie art. 34 wydano 41 decyzji na łączną kwotę 142,5 mln zł.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wyjaśniła, że ustawa zmieniająca została uchwalona, podpisana przez Prezydenta RP i następnie ogłoszona w Dzienniku Ustaw w dniu 31 marca 2020 r. Ogłoszenie nastąpiło około godziny 23.00, czyli już po wydaniu wspomnianych 41 decyzji. Rządowy projekt ustawy nowelizującej ustawę o przeciwdziałaniu COVID-19 wpłynął do Sejmu 26 marca 2020 r. i w art. 92 przewidywał, że, z wyjątkiem enumeratywnie wskazanych przepisów, ustawa wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia. W toku prac parlamentarnych zmodyfikowano brzmienie przepisu, stanowiąc, że „ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia”. Dyrektor Departamentu BP wyjaśniła, że ze względu na dokonaną późno publikację aktu prawnego, który uchylał podstawę prawną do wydania przedmiotowych decyzji, brak było możliwości zapobieżenia zaistniałej sytuacji.

pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. (Dz. U. poz. 568), zmieniającej ustawę o przeciwdziałaniu COVID-19 z dniem 31 marca 2020 r.

⁶¹ Przepis ten stanowi, że w roku 2020 środki ujęte w rezerwach celowych budżetu państwa mogą być przekazywane na realizację zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19, niezależnie od przeznaczenia rezerw. Podział rezerwy celowej na realizację zadań, o których mowa w ust. 1, nie wymaga zmiany przeznaczenia rezerwy. Podziału rezerwy celowej na zadania, o których mowa w ust. 1, gdy zadania te nie są zgodne z przeznaczeniem rezerwy, dokonuje Minister Finansów na wniosek właściwego dysponenta realizującego zadanie, o którym mowa w ust. 1, za zgodą Prezesa Rady Ministrów. Art. 31o został dodany przez art. 1 pkt 17 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. zmieniającej ustawę o przeciwdziałaniu COVID-19 z dniem 31 marca 2020 r.

W 2020 r. (do końca sierpnia) z rezerw celowych budżetu państwa rozdysponowano 14 498 mln zł, tj. 63,8% dostępnych środków, z tego:

- 10 845,6 mln zł (74,8% podzielonych środków) zgodnie z pierwotnym przeznaczeniem określonym w ustawie budżetowej (w tym 940,2 mln zł na podstawie art. 34 ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19⁶²),
- 1449,2 mln zł (10% podzielonych środków) w wyniku zmian przeznaczenia dokonanych w trybie art. 154 ust. 9 ufp,
- 2203,2 mln zł (15,2% podzielonych środków) w wyniku zmian przeznaczenia dokonanych w trybie art. 15zm i 31o ustawy o przeciwdziałaniu COVID-19.

(akta kontroli str.: 2646-2671, 2960-2962, 2984-3001)

W roku 2019, jak i 2020 (do końca sierpnia) nie dokonywano zmian przeznaczenia rezerw celowych w ramach budżetu środków europejskich. Biorąc pod uwagę bardzo ogólny tytuł rezerwy poz. 98 (*Finansowanie programów z budżetu środków europejskich*), nie wystąpiła potrzeba dokonywania takich zmian. Zmiana alokacji środków pomiędzy programami nie wymagała stosowania trybu określonego w art. 154 ust. 9 ufp.

(akta kontroli str. 2901-2905)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

1.6. Blokowanie wydatków w części 83 Rezerwy celowe

Opis stanu
faktycznego

W 2019 r. Minister Finansów podjął siedem decyzji o zablokowaniu wydatków w części 83 *Rezerwy celowe* na kwotę 6873 mln zł.

W okresie od 5 września do 5 grudnia 2019 r. Minister Finansów, działając na podstawie art. 14 ust. 1 i 2 ustawy rozszerzającej Program „Rodzina 500+”, wydał pięć decyzji blokujących wydatki w kwocie 5213,4 mln zł, ujętych w 59 pozycjach rezerw celowych. Środki te, na podstawie art. 14 ust. 3 i 4 wymienionej ustawy, zostały przeniesione do części budżetowych, których dysponentami są wojewodowie, w celu sfinansowania wydatków związanych z przyznaniem świadczenia wychowawczego („500+”) na każde dziecko. Zablokowanie wydatków nastąpiło po dokonaniu uzgodnień z właściwymi dysponentami (którzy wnioskowali o utworzenie rezerw) lub w związku z upływem terminu, wynikającego z art 154 ust. 1 ufp, przewidzianego na dokonanie podziału niektórych pozycji rezerw celowych.

W dniu 11 grudnia 2019 r. Minister Finansów, na podstawie art. 177 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 ufp, zablokował wydatki w kwocie 988 mln zł, ujęte w rezerwie poz. 8. Część tych środków wykorzystano do utworzenia 16 grudnia 2019 r. nowej rezerwy celowej w kwocie 550 mln zł na zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa (nowa poz. 99). W dniu 30 grudnia 2019 r. Minister Finansów, na podstawie art. 177 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 ufp, zablokował 671,6 mln zł, ujęte w 15 pozycjach rezerw⁶³, w tym w nowo utworzonej rezerwie poz. 99. Środki te oraz pozostałe środki z decyzji z 11 grudnia 2019 r. (438 mln zł), wraz z środkami zablokowanymi w innych częściach budżetowych, posłużyły do utworzenia – na podstawie art. 24d ustawy o budżecie – nowej rezerwy celowej (poz. 100), przeznaczonej na wpłaty

⁶² Uwzględniono stanowisko Dyrektora Departamentu BP, że rozdysponowanie środków rezerwy celowej poz. 4 *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych, w tym 40 mln zł na dofinansowanie zakupu pojazdów ratowniczo-gaśniczych* na finansowanie zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 było zgodne z pierwotnym przeznaczeniem tej rezerwy.

⁶³ Poz. 4, 8, 9, 15, 44, 45, 48, 49, 59, 66, 69, 73, 78, 91 i 99.

na fundusz zapasowy Narodowego Funduszu Zdrowia oraz na Fundusz Wsparcia Policji – fundusz centralny.

W okresie od 1 stycznia do 31 sierpnia 2020 r. nie blokowano wydatków w części 83 *Rezerwy celowe* w zakresie budżetu państwa, jak i budżetu środków europejskich.

(akta kontroli str.: 2638-2642, 2672-2785)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

1.7. Zmiany planu rezerw budżetowych w wyniku nowelizacji ustawy budżetowej

Opis stanu
faktycznego

W opracowanym w Ministerstwie Finansów projekcie ustawy o zmianie ustawy budżetowej na rok 2020 z 14 sierpnia 2020 r. w istotny sposób zwiększono kwotę środków ujętych w rezerwach budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Rezerwa ogólna miała być dwukrotnie wyższa, w stosunku do wielkości ujętej w ustawie, i wynosić 507,9 mln zł. Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa poinformowała, że zwiększenie rezerwy ogólnej miało na celu zabezpieczenie możliwie wysokich środków, które będzie można szybko uruchomić w dalszej części roku. Sytuacja związana z pandemią COVID-19 uzasadniała przyjęcie scenariusza wystąpienia nagłych potrzeb.

Rezerwy celowe budżetu państwa miały wzrosnąć o 6621,7 mln zł (o 29,1%), do poziomu 29 355,9 mln zł, a rezerwy budżetu środków europejskich – o 1495,4 mln zł (o 4,4%), do poziomu 35 468,6 mln zł. Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazała, że w trakcie realizacji budżetu w 2020 r., w związku z konsekwencjami wybuchu pandemii COVID-19 i potrzebą szybkiej relokacji środków, w pierwszej kolejności prowadzono zmiany przeznaczenia i środki z rezerw kierowano na działania związane z przeciwdziałaniem pandemii. Dopiero po przeprowadzeniu odpowiedniej analizy potrzeb przygotowano nowelizację ustawy budżetowej. Niektóre rezerwy celowe musiały zostać zwiększone, gdyż wcześniej część środków została rozdysponowana na przeciwdziałanie skutkom COVID-19.

Największy wzrost planowanych wydatków dotyczył rezerw budżetu państwa poz. 68, poz. 5 i poz. 8 oraz rezerwy budżetu środków europejskich poz. 98.

Rezerwę poz. 68 *Środki na zadania w obszarze zdrowia* zwiększono, na wniosek Ministra Zdrowia, o 2 mld zł w związku z powstaniem Funduszu Medycznego, powołanego ustawą z dnia 7 października 2020 r. o Funduszu Medycznym⁶⁴. W okresie przygotowywania projektu nowelizacji ustawy budżetowej trwały prace nad projektem ustawy o Funduszu Medycznym we właściwej komisji sejmowej.

Rezerwę poz. 5 *Środki na zadania w obszarze transportu lądowego* zwiększono o 1850 mln zł, w związku z zapotrzebowaniem zgłoszonym 11 sierpnia 2020 r. przez Ministra Infrastruktury. Środki zostały zaplanowane z przeznaczeniem na dokapitalizowanie PKP Polskie Linie Kolejowe S.A., z tego 1 mld zł na realizację *Programu budowy/ modernizacji przystanków kolejowych* i 850 mln zł na dokapitalizowanie spółek zależnych od PKP PLK S.A. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej wyjaśniła, że środki zaplanowano w rezerwie celowej z uwagi na fakt, że równoległe do projektu nowelizacji ustawy budżetowej na 2020 r. procedowany był projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu

⁶⁴ Dz.U. poz. 1875.

przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19, zawierający podstawę prawną do dokonania wymienionych wydatków.

Rezerwy celowe poz. 8 i 98, przeznaczone na finansowanie i współfinansowanie projektów z udziałem środków Unii Europejskiej, zostały zwiększone odpowiednio o 1463,6 mln zł i 1495,4 mln zł na wniosek Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 10 sierpnia 2020 r. Środki miały być przeznaczone na realizację Wspólnej Polityki Rolnej. Zwiększenie wydatków wynikało z konieczności sfinansowania nowego, ustanowionego w 2020 r., działania finansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW), o charakterze tymczasowym, mającego na celu zapewnienie pomocy dla rolników oraz małych i średnich przedsiębiorstw, szczególnie dotkniętych kryzysem wywołanym epidemią COVID-19, prowadzących działalność związaną z przetwarzaniem, wprowadzaniem do obrotu lub rozwojem produktów rolnych. Ponadto zaplanowana została wypłata maksymalnego poziomu zaliczek w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich 2014-2020 oraz sfinansowanie działań inwestycyjnych w ramach tego programu. Oprócz tego do rezerwy poz. 8 przywrócona została kwota 400 mln zł, uprzednio przesunięta – w trybie zmiany przeznaczenia – na realizację przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa pomocy dla podmiotów, które poniosły szkody w gospodarstwach rolnych lub rybackich, spowodowane wystąpieniem w 2019 r. suszy, huraganu, gradu, deszczu nawalnego, przymrozków wiosennych lub powodzi.

W projekcie ustawy, w wydatkach części 83, dodano nową pozycję rezerw celowych, tj. poz. 71 *Środki na realizację ustawy o świadczeniu pieniężnym przysługującym osobom zesłanym lub deportowanym przez władze Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich w latach 1936-1956*, w kwocie 290,4 mln zł. O utworzenie rezerwy 10 sierpnia 2020 r. wnioskował Szef Urzędu do spraw Kombatantów i Osób Represjonowanych, w związku z trwającymi w parlamencie pracami nad wymienioną w tytule rezerwy ustawą. Ustawa ta została ostatecznie uchwalona 14 sierpnia 2020 r. i weszła w życie 21 września 2020 r.⁶⁵

W projekcie ustawy o zmianie ustawy budżetowej na rok 2020 przyjętym przez Radę Ministrów 20 sierpnia 2020 r. i przekazanym do Sejmu RP, w stosunku do projektu opracowanego przez Ministerstwo Finansów, wprowadzono zmiany polegające na zwiększeniu rezerwy ogólnej o dalsze 50 mln zł (do kwoty 557,9 mln zł) i rezerw celowych budżetu państwa – o 202 mln zł (do kwoty 29 557,9 mln zł).

Na etapie prac parlamentarnych kwota rezerw celowych budżetu państwa została po raz kolejny zwiększona o 706,6 mln zł (do kwoty 30 264,5 mln zł). Oprócz wymienionej w projekcie ustawy rezerwy poz. 71, utworzono rezerwę celową poz. 72 *Środki na obsługę długu Skarbu Państwa, a także uzupełnienie środków na rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych*, w kwocie 700 mln zł.

Ostatecznie w ustawie z dnia 28 października 2020 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2020⁶⁶, podpisanej 29 października 2020 r. przez Prezydenta RP, ujęto rezerwy celowe w kwocie 30 264,5 mln zł (o 33,1% wyższej niż w ustawie z dnia 14 lutego 2020 r.) i rezerwę ogólną w kwocie 557,9 mln zł (o 116,3% wyższej).

(akta kontroli str.: 2906-2983, 3002-3019)

⁶⁵ Ustawa z dnia 14 sierpnia 2020 r. o świadczeniu pieniężnym przysługującym osobom zesłanym lub deportowanym przez władze Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich w latach 1936-1956 (Dz. U. poz. 1428).

⁶⁶ Dz. U. poz. 1919.

Stwierdzone
nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

NIK pozytywnie ocenia zaplanowanie rezerw budżetowych na lata 2019-2020 w wysokościach nieprzekraczających limitów określonych w art. 140 ust. 1 i 3 upf, a także planowanie przez Ministerstwo Finansów większości środków w rezerwach celowych zgodnie z regulacjami określonymi w art. 140 ust. 2 upf oraz weryfikowanie wysokości rezerw zgłaszanych przez poszczególnych dysponentów.

NIK ocenia negatywnie brak możliwości obliczenia w 2019 r. wartości relacji, o której mowa w art. 140 ust. 3 upf, a także nadmierne stosowanie rezerw celowych kosztem planowania wydatków bezpośrednio w częściach budżetowych, w których są ponoszone. Ponadto w przypadku planowania niektórych pozycji rezerw celowych nie podejmowano działań w celu zmniejszenia ich kwoty, chociaż w poprzednich latach wysokość tych rezerw w znaczącym stopniu przewyższała zgłaszane w trakcie roku zapotrzebowanie. Zdaniem NIK rezerwa ogólna była planowana w wysokości uniemożliwiającej spełnianie przez tę rezerwę jej podstawowej funkcji, jaką w zwyczajnych okolicznościach powinno być zapewnienie środków na finansowanie nieprzewidzianych wydatków wymagających natychmiastowego wsparcia finansowego lub innych wydatków, których zaplanowanie na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej nie było możliwe.

Podejmowane przez Ministra Finansów w trakcie roku działania związane z zarządzaniem budżetem państwa, polegające na tworzeniu nowych rezerw celowych, blokowaniu wydatków w części 83 i dokonywaniu zmian przeznaczenia rezerw były zgodne z obowiązującymi przepisami.

OBSZAR

2. Zasady przyznawania środków z rezerw budżetowych

2.1. Zasady obowiązujące przy przyznawaniu środków z rezerw celowych budżetu państwa i budżetu środków europejskich

Opis stanu
faktycznego

Proces uruchamiania środków z rezerw budżetu państwa, co do zasady, nie został sformalizowany poprzez opracowanie procedur lub wytycznych uruchamiania poszczególnych pozycji rezerw celowych. Proces ten został sformalizowany wyłącznie w odniesieniu do projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA. W pozostałym zakresie proces ten opiera się na praktyce wypracowanej w Ministerstwie Finansów.

W regulaminie organizacyjnym Ministerstwa Finansów⁶⁷ wskazano, że Departament Budżetu Państwa odpowiada za realizację zadań związanych z wykonaniem budżetu państwa, planowaniem i zarządzaniem limitami wydatków, prowadzeniem ewidencji, sprawozdawczości i weryfikacji zmian planu finansowego w zakresie rezerwy ogólnej i rezerw celowych (część 81 i 83). W departamencie tym realizowane są zadania głównego księgowego budżetu państwa. Departamentami merytorycznymi biorącymi udział w procesie przygotowania projektu decyzji zwiększającej budżet dysponenta z rezerw celowych są przede wszystkim Departament Finansowania Sfery Budżetowej oraz Departament Finansowania Sfery Gospodarczej, które koordynują prowadzenie spraw związanych z planowaniem i wykonaniem budżetu państwa w określonych działach oraz częściach budżetowych. Ponadto projekty decyzji budżetowych są przygotowywane

⁶⁷ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF z 2020 r. poz. 80, ze zm.).

przez Departament Finansów Samorządu Terytorialnego⁶⁸, Departament Współpracy Międzynarodowej⁶⁹ oraz Departament Finansów i Księgowości⁷⁰. Departament Instytucji Płatniczej przygotowuje projekty decyzji w sprawie zmian w budżecie państwa w zakresie rezerw celowych na realizację projektów z udziałem środków UE i EFTA, tj. dla rezerwy celowej budżetu państwa poz. 8⁷¹ oraz rezerw celowych budżetu środków europejskich poz. 98⁷² i poz. 99⁷³. Dla wymienionych pozycji rezerw (8, 98 i 99) obowiązują dwie procedury:

- procedura opracowana przez Ministra Inwestycji i Rozwoju w uzgodnieniu z Ministrem Finansów – w zakresie programów nadzorowanych przez ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego⁷⁴,
- procedura opracowana przez Ministra Finansów – w pozostałym zakresie⁷⁵.

(akta kontroli str. 879-1015)

W wyjaśnieniach odnośnie opracowania procedur uruchamiania oraz przyznawania środków z rezerw celowych budżetu państwa Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazała, że proces podziału środków z rezerw celowych budżetu państwa realizowany jest w Informatycznym Systemie Obsługi Budżetu Państwa TREZOR. W systemie tym usystematyzowany jest cały proces od momentu wnioskowania o środki z rezerw celowych przez dysponenta do przygotowania projektu decyzji i wydania decyzji w sprawie zmian w budżecie państwa. Nie opracowano dodatkowych procedur ogólnie obowiązujących dla wszystkich pozycji rezerw celowych, każdy wniosek pod względem merytorycznym rozpatrywany jest odrębnie i stosowane jest podejście kompleksowe, biorąc pod uwagę charakter poszczególnych rezerw, ich przeznaczenie oraz źródła finansowania. Departamenty merytoryczne przy opracowaniu projektu decyzji zwiększającej budżet dysponenta ze środków z rezerwy biorą pod uwagę między innymi:

- wskazanie właściwej pozycji rezerwy celowej budżetu państwa i jej nazwy;
- zgodność wnioskowanego przeznaczenia środków z celem, na jaki dana rezerwa została zaplanowana;

⁶⁸ W regulaminie organizacyjnym MF wskazano, że odpowiada m.in. za realizację zadań w zakresie systemu finansów samorządu terytorialnego, w szczególności za prowadzenie spraw związanych z planowaniem i ustalaniem kwot poszczególnych części subwencji ogólnej i wpłat do budżetu państwa oraz podziałem rezerw subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego.

⁶⁹ W regulaminie organizacyjnym MF wskazano, że odpowiada za koordynowanie spraw wynikających z członkostwa RP w UE, realizację zadań Ministra wynikających z członkostwa i współpracy z międzynarodowymi instytucjami finansowymi (MIF) oraz organizacjami i inicjatywami międzynarodowymi, realizację zadań w obszarze dwustronnej i wielostronnej współpracy międzynarodowej oraz w zakresie współpracy rozwojowej.

⁷⁰ W regulaminie organizacyjnym MF wskazano, że odpowiada za: 1) planowanie i realizowanie budżetu części 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* oraz nadzór nad wykonaniem budżetu części 19; 2) planowanie i realizowanie budżetu dysponenta trzeciego stopnia w Ministerstwie i nadzór nad jego wykonaniem; 3) obsługę finansowo-księgową i sprawozdawczość w zakresie: a) części 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*, b) dysponenta trzeciego stopnia w Ministerstwie, c) Funduszu Reprywatyzacji.

⁷¹ Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz środków pomocy bezzwrotnej, rozliczania programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także rozliczania z budżetem ogólnym Unii Europejskiej.

⁷² Finansowanie programów z budżetu środków europejskich.

⁷³ Finansowanie wynagrodzeń w ramach budżetu środków europejskich.

⁷⁴ Procedura uruchamiania oraz przyznawania zapewnienia finansowania lub dofinansowania przedsięwzięcia ze środków rezerwy celowej budżetu państwa i budżetu środków europejskich dla programów i projektów realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu, a także rozliczeń programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków z części 83, poz. 8, 98, 99.

⁷⁵ Procedura uruchamiania oraz przyznawania zapewnienia finansowania lub dofinansowania przedsięwzięcia ze środków rezerw celowych budżetu państwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz ze środków pomocy bezzwrotnej, rozliczenia programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także rozliczania z budżetem ogólnym Unii Europejskiej (dotyczy poz. 8 i 98).

- wskazania przez wnioskodawcę podstawy prawnej umożliwiającej danemu dysponentowi realizację i finansowanie określonego zadania;
- poprawność zaproponowanej klasyfikacji budżetowej, w tym w szczególności w zakresie części, działu, rozdziału i paragrafów oraz z uwzględnieniem jej zgodności ze wskazanym w uzasadnieniu przeznaczeniem środków;
- współakceptację w systemie TREZOR wniosków przez właściwych dysponentów – jeśli taka jest wymagana;
- faktyczną potrzebę zwiększenia planu w oparciu m.in. o analizę przewidywanego wykonania, a także wpływu przyznania dodatkowych środków z rezerwy celowej na prawidłową realizację budżetu państwa;
- potwierdzenie zapotrzebowania na wnioskowane środki wynikającego np. z konieczności podpisania umowy, rozpisania przetargu oraz terminów płatności;
- stopień wykorzystania środków z wskazanej rezerwy celowej.

Po zaakceptowaniu projektu decyzji przez departament merytoryczny dokument ten trafia do Departamentu Budżetu Państwa, gdzie jest weryfikowany m.in. pod względem poprawności przedłożonych projektów decyzji w stosunku do załączonych do nich wniosków, właściwej klasyfikacji wydatków budżetowych oraz innych formalnych dokumentów niezbędnych do wydania decyzji. Równolegle prowadzona jest kontrola rozdysponowania rezerw celowych do wysokości wynikającej z ustawy budżetowej oraz dostępności środków pozostających w danej pozycji rezerw, z uwzględnieniem podziału na grupy ekonomiczne.

(akta kontroli str. 885-891)

Z przedłożonych w ramach niniejszej kontroli dokumentów (tj. wniosków dysponentów i decyzji dotyczących rozdysponowania środków z rezerw celowych) wynika, że niejednokrotnie zwiększenia w planach finansowych poszczególnych części budżetowych dokonywano w innej grupie ekonomicznej niż zmniejszenia w części 83 budżetu państwa, co oznacza, że podział na grupy ekonomiczne przyjęty w ustawie budżetowej nie był zachowywany przy rozdysponowywaniu środków z rezerw. Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wyjaśniła, że rozdysponowanie rezerw celowych dokonywane jest zgodnie z grupą ekonomiczną odpowiadającą realizowanemu wydatkowi. Rezerwy celowe tworzy się na wydatki, których szczegółowy podział na klasyfikacje budżetowe nie jest możliwy do dokonania w okresie opracowania projektu ustawy budżetowej, w związku z czym ostateczne uruchomienie może różnić się od planu. Czynnikiem determinującym uruchomienie środków z rezerwy celowej jest cel, na który dana rezerwa została zaplanowana. W przypadku wystąpienia dysponentów części budżetowych na wydatki kwalifikowane w innej grupie ekonomicznej, niż pierwotnie zostało to przyjęte w ustawie budżetowej, jeśli jest to uzasadnione, zostaje dokonane przekwalifikowanie wydatków do innej grupy ekonomicznej.

(akta kontroli str. 1200-1208)

Jedną z komórek merytorycznych przygotowujących projekty decyzji budżetowych jest Departament Finansów i Księgowości (FK). Departament ten – zgodnie z regulaminem organizacyjnym Ministerstwa Finansów – odpowiada m.in. za realizację zadań związanych z:

1. planowaniem i realizowaniem budżetu części 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* oraz nadzorem nad wykonaniem budżetu tej części;
2. planowaniem i realizowaniem budżetu dysponenta trzeciego stopnia w Ministerstwie i nadzorem nad jego wykonaniem;
3. obsługą finansowo-księgową i sprawozdawczością w zakresie:
 - części 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*,

- dysponenta trzeciego stopnia w Ministerstwie,
- Funduszu Reprywatyzacji.

W praktyce Departament FK, na podstawie zgłoszeń od departamentów merytorycznych i jednostek podległych, funkcjonujących w ramach resortu finansów, przygotowuje wnioski dysponenta części 19 w sprawie uruchomienia środków z rezerw celowych. Następnie ten sam departament rozpatruje te wnioski jako departament merytoryczny i przygotowuje projekt decyzji zwiększającej budżet części 19 środkami z rezerw celowych.

Zdaniem NIK, fakt przygotowywania wniosku oraz oceny jego poprawności i zasadności przyznania środków przez tę samą komórkę organizacyjną może wpływać na wnikliwość prowadzonej analizy. Może też powodować stosowanie niejednorodnych kryteriów przy przyznawaniu środków dla części 19 i dla pozostałych części budżetowych, zwłaszcza że na dalszym etapie decyzja jest weryfikowana głównie pod względem formalno-rachunkowym, zgodności z wnioskiem, prawidłowości klasyfikacji budżetowej oraz pod względem dostępności środków w rezerwie.

Przyjęte rozwiązanie stoi również w sprzeczności z przyjętymi standardami kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych przedstawionymi w Komunikacie nr 23 Ministra Finansów z 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych⁷⁶, gdzie w części C. Mechanizmy kontroli, w pkt 14, wyraźnie wskazano na konieczność podziału kluczowych obowiązków.

Odnosząc się do powyższego, Sekretarz Stanu Sebastian Skuza wskazał, że zanim wnioski wpłyną do Departamentu FK, podlegają weryfikacji i akceptacji przez departamenty merytoryczne lub nadzorujące jednostki podległe (Departament Budżetu, Majątku i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie KAS oraz Departament Informatyzacji w zakresie Centrum Informatyki Resortu Finansów). Następnie Departament FK, pełniąc rolę departamentu merytorycznego w zakresie części 19, dokonuje weryfikacji wniosków, biorąc pod uwagę przede wszystkim:

- faktyczną potrzebę zwiększenia planu;
- wpływ przyznania dodatkowych środków z rezerwy celowej na prawidłową realizację budżetu państwa (czy wydatki objęte wnioskiem w całości lub w części nie mogą być sfinansowane w ramach budżetu części 19);
- zgodność przeznaczenia środków z celem, na jaki dana rezerwa została zaplanowana;
- wskazanie przez wnioskodawcę podstawy prawnej umożliwiającej dysponentowi realizację i finansowanie określonego zadania;
- poprawność klasyfikacji budżetowej, z uwzględnieniem jej zgodności ze wskazanym w uzasadnieniu przeznaczeniem środków.

Następnie Departament FK jako, obsługujący dysponenta części 19, sporządza wniosek o uruchomienie rezerwy celowej, a po jego podpisaniu przez Dysponenta części 19, przygotowuje na tej podstawie projekt decyzji zwiększającej budżet części 19.

(akta kontroli str.: 3105-3108, 3124-3129)

NIK zauważa, że czynności weryfikacyjne dokonywane przez Departament FK odpowiadają działaniom wykonywanym w innych resortach przez komórki budżetowo-finansowe obsługujące dysponentów części budżetowych. Tam również wnioski dysponenta części są przygotowywane na podstawie zgłoszeń/wniosków innych komórek organizacyjnych i jednostek podległych. Decyzje zwiększające budżety tych części z rezerw celowych nie są jednak przygotowywane przez

⁷⁶ Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 15, poz. 84.

te resorty, lecz przez komórki organizacyjne Ministerstwa Finansów w pionie budżetowym, po dokonaniu odpowiedniej analizy i weryfikacji wniosku. Proces analizy wniosków dysponenta części 19 jest odmienny od sposobu procedowania wniosków innych dysponentów i zdaniem NIK powinien zostać zmieniony.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

2.2. Zasady obowiązujące przy przyznawaniu środków z rezerwy ogólnej

Opis stanu
faktycznego

Rozdysponowanie rezerwy ogólnej dokonywane jest, w oparciu o art. 155 ufp, przez Radę Ministrów oraz – na podstawie upoważnień wynikających z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie dysponowania rezerwą ogólną budżetu państwa⁷⁷ – przez Prezesa Rady Ministrów i Ministra Finansów. Prezes Rady Ministrów, na wniosek właściwego ministra lub innego dysponenta części budżetowej, może przyznać z rezerwy ogólnej do 10 mln zł w poszczególnych przypadkach, a uprawnienie Ministra Finansów ograniczone jest do kwoty 2 mln zł.

W Ministerstwie Finansów podział rezerwy ogólnej odbywa się:

- jako wykonanie uchwał Rady Ministrów i zarządzeń Prezesa Rady Ministrów przyznających środki z rezerwy ogólnej; w uchwale oraz w zarządzeniu wskazuje się, że Minister Finansów na wniosek właściwego dysponenta zwiększa budżet jego części na cel wskazany w tych dokumentach;
- na podstawie § 1 ust. 2 rozporządzenia w sprawie dysponowania rezerwą ogólną budżetu państwa.

Przygotowywanie projektów decyzji w sprawie zmian w budżecie państwa kierujących środki rezerwy ogólnej do odpowiednich części należy do kompetencji departamentów merytorycznych nadzorujących wykonywanie budżetu w określonej części lub rodzaju wydatków. W praktyce wszystkie decyzje wydane w okresie objętym kontrolą zostały przygotowane przez Departament Finansowania Sfery Budżetowej (FS) lub Departament Finansowania Sfery Gospodarczej (FG).

Proces przygotowania i wydawania decyzji jest prowadzony w Informatycznym Systemie Obsługi Budżetu Państwa TREZOR.

Departament przygotowujący projekt decyzji analizuje wniosek i ewentualnie pozyskuje stanowiska innych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów. Wniosek, przed dołączeniem do decyzji, sprawdzany jest pod kątem spełnienia następujących wymogów:

- istnienia podstawy prawnej w przepisach prawa powszechnie obowiązującego do wydatkowania wnioskowanych środków;
- zastosowania prawidłowej klasyfikacji budżetowej dla wnioskowanych środków;
- spełnienia wymogów formalnych, takich jak kompletność złożonego wniosku, pozytywna opinia ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego w przypadku zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego finansowanych na podstawie art. 20a ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju;
- złożenia deklaracji/ przedstawienia informacji o wymaganym udziale środków własnych przy zadaniach jednostek samorządu terytorialnego oraz jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych.

W przypadku decyzji Ministra Finansów przyznających środki z rezerwy, oprócz wyżej wymienionych warunków, brana jest pod uwagę również celowość

⁷⁷ Dz. U. poz. 500.

i konieczność wydatkowania środków. Analizowana jest możliwość sfinansowania zadań w ramach budżetu danej części, a także stopień wykorzystania środków z rezerwy ogólnej. W przypadku dofinansowania zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego istotne jest uzasadnienie wskazujące na potrzebę wyasygnowania środków budżetu państwa na dane zadanie, w tym wskazanie na brak możliwości realizacji zadania w oparciu o środki własne.

W przypadku wystąpienia we wniosku braków lub błędów formalnych pracownik weryfikujący wniosek kontaktuje się z dysponentem (co do zasady telefonicznie lub e-mailowo) z prośbą o wyjaśnienia lub skorygowanie wniosku, a wniosek jest zwracany do dysponenta w systemie TREZOR do uzupełnienia lub skorygowania. Zwroty wniosków (do uzupełnienia lub korekty) oraz ich anulowania odbywają się również na prośbę dysponenta.

Po wyjaśnieniu wszystkich kwestii i pozyskaniu ewentualnych opinii od innych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów, pracownik prowadzący sprawę przygotowuje w systemie TREZOR projekt decyzji Ministra Finansów, akceptuje opracowany dokument i przekazuje przełożonemu. Następnie projekt decyzji akceptuje naczelnik kierujący wydziałem lub pracownik kierujący zespołem oraz dyrektor departamentu lub zastępca dyrektora departamentu, po czym projekt decyzji przekazywany jest do Departamentu Budżetu Państwa (BP). W Departamencie BP weryfikacja polega na sprawdzeniu zgodności projektu decyzji z zarządzeniem Prezesa Rady Ministrów lub uchwałą Rady Ministrów, właściwej klasyfikacji wydatków budżetowych oraz dostępności środków pozostających w rezerwie. Po zweryfikowaniu projektu decyzji następuje jego akceptacja na kolejnych poziomach, podpisanie przez główną księgową budżetu państwa i przedłożenie do podpisu przez Ministra Finansów lub upoważnionego podsekretarza stanu.

Minister Finansów nie otrzymywał od Rady Ministrów lub Prezesa Rady Ministrów wytycznych dotyczących podziału rezerwy ogólnej. Ani w zapisach ustawowych, ani w regulacjach wewnętrznych nie określono kryteriów przyznawania środków z rezerwy ogólnej. Decyzje podejmowane przez Ministra Finansów miały charakter uznaniowy. Przypadki odmiennego podejścia do wniosków różnych dysponentów zaprezentowano w dalszej części wystąpienia, w punkcie 3. *Przestrzeganie zasad przyznawania środków z rezerw budżetowych.*

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wyraziła opinię, że ze względu na incydentalność i niejednorodność zadań objętych dofinansowaniem ze środków rezerwy ogólnej, nie da się określić jednolitych kryteriów oceny zasadności przyznania środków. Także Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów przedstawił opinię, że bardzo trudno byłoby wyznaczyć enumeratywne spektrum celów przeznaczenia rezerwy bez ryzyka pominięcia ważnych i pojawiających się na bieżąco intencji docelowych. Jednocześnie musiałoby się to wiązać ze zdefiniowaniem używanych w przepisach pojęć na gruncie ustawy systemowej i innych aktów prawnych.

(akta kontroli str.: 111-124, 783-790)

W ocenie NIK, stosowane obecnie rozwiązania, pozwalające na całkowitą dowolność wyboru zadań finansowanych ze środków rezerwy ogólnej, związaną z brakiem kryteriów takiego wyboru, umożliwiały nieefektywną alokację środków publicznych. Brak zdefiniowanych celów ustanowienia rezerwy ogólnej i kryteriów wyboru wydatków finansowanych z tej rezerwy powodowały, że rezerwa ta funkcjonowała na uboczu systemu finansów publicznych ze względu na małą

komplementarność z innymi jego elementami. Jednocześnie funkcje rezerwy ogólnej były przejmowane przez rezerwy celowe, powodując zacieranie się różnicy między tymi dwoma źródłami finansowania wydatków i mniejszą przejrzystość budżetu państwa.

Nie przesądzając o tym, jakim celem powinna służyć rezerwa ogólna, można wskazać jedno z możliwych rozwiązań, które zakładałoby finansowanie w pierwszej kolejności zadań, w przypadku których brak realizacji oznaczałoby narażenie interesu Skarbu Państwa lub interesu innych osób na znaczącą szkodę, np. w wyniku powstania zobowiązań wymagalnych Skarbu Państwa. W szczególności z rezerwy ogólnej można byłoby finansować zadania związane z wystąpieniem nagłych sytuacji bądź zdarzeń, których nie można lub trudno było przewidzieć na etapie opracowywania ustawy budżetowej, co byłoby zgodne ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów prezentowanym w korespondencji z Kancelarią Prezesa Rady Ministrów i niektórymi dysponentami części. W przypadku stwierdzenia w trakcie roku budżetowego, że kwota pozostałych środków w rezerwie ogólnej umożliwia sfinansowanie dodatkowych zadań, możliwe byłoby przekierowanie środków na wcześniej określone zadania priorytetowe, które – ze względu na ograniczenia budżetowe – nie zostały ujęte w budżecie państwa na dany rok.

Określenie odpowiednich kryteriów wyboru wydatków finansowanych z rezerwy ogólnej powinno ograniczać uznaniowość i w ten sposób poprawiać efektywność alokacji środków publicznych.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie sposób organizacji procesu uruchamiania środków z rezerw budżetowych w oparciu o wypracowane praktyki i ustalony wielostopniowy proces akceptacji decyzji w systemie TREZOR oraz dokumentowanie przeprowadzonych czynności sprawdzających w formie notatki służbowej. Zastrzeżenia NIK budzi fakt przygotowywania wniosków i projektów decyzji zwiększających plan wydatków części 19 środkami z rezerw przez tę samą jednostkę organizacyjną (Departament FK). Stan faktyczny zaprezentowany w punkcie 3. *Przestrzeganie zasad przyznawania środków z rezerw budżetowych* świadczy o potrzebie wprowadzenia pewnych regulacji na poziomie ustawowym lub wewnętrznym. Stwierdzone przypadki długotrwałego rozpatrywania wniosków dysponentów wskazują na potrzebę określenia w regulacjach wewnętrznych instrukcyjnych terminów załatwiania tego rodzaju spraw. Z kolei, w opinii NIK, przepisy ustawy o finansach publicznych dotyczące dysponowania rezerwą ogólną wymagają pewnego uściślenia lub doprecyzowania, tak aby środki z rezerwy ogólnej służyły – zgodnie z deklaracjami Ministerstwa Finansów zawartymi w informacjach o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych – przede wszystkim finansowaniu skutków nieprzewidzianych zdarzeń i umożliwiały reagowanie w sytuacjach nagłych.

3. Przestrzeganie zasad przyznawania środków z rezerw budżetowych

3.1. Podział rezerw celowych budżetu państwa i budżetu środków europejskich

Opis stanu faktycznego

W 2019 r. z rezerw celowych budżetu państwa rozdysponowano 27 131,7 mln zł. Badanie przeprowadzone na próbie 67⁷⁸ celowo dobranych decyzji dotyczących uruchomienia środków z rezerw celowych budżetu państwa na łączną kwotę 6856,4 mln zł, tj. 25,3% rozdysponowanych środków z rezerw celowych budżetu państwa w 2019 r. wykazało, że:

- przy podziale rezerw przestrzegano terminów określonych w art. 154 ufp;
- Minister Finansów dokonał zmiany klasyfikacji wydatków w trzech przypadkach, z zachowaniem terminu określonego w art. 154 ust. 8 ufp;
- decyzje dokonujące zmian w planie wydatków dysponentów wydawane były średnio w ciągu 11 dni od otrzymania wniosku. W sześciu sprawach czas rozpatrywania wniosku przekroczył 30 dni, a w najdłuższej procedowanej sprawie wyniósł 53 dni.

Badanie wykazało, że rezerwy celowe budżetu państwa zostały przeznaczone na cele, na jakie zostały utworzone. NIK zwraca jednak uwagę, że niektóre cele były określone w sposób nieprecyzyjny, ogólny, z użyciem takich sformułowań, jak: „realizacja niektórych zadań”, „utrzymanie rezultatów niektórych projektów”, „wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych”. Ustalanie bardzo ogólnych tytułów rezerw powoduje, że prawie każdy rodzaj wydatku można zakwalifikować do sfinansowania z tych rezerw. Na przykład, w sytuacji niedoboru środków na funkcjonowanie Policji, na wniosek Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji zwiększono plan wydatków części 42 *Sprawy wewnętrzne* z kilku rezerw celowych, tj. z poz.:

- 44 *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych, w tym środki na odbudowę dochodów budżetu państwa i zadania związane z poprawą finansów publicznych* – o 56,2 mln zł, z przeznaczeniem na uzupełnienie wydatków związanych z realizacją zadań przez Policję, w tym najpilniejszych wydatków dotyczących bieżącego funkcjonowania jednostek Policji⁷⁹;
- 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych*⁸⁰ – o 29,2 mln zł, z przeznaczeniem na uzupełnienie wydatków Policji w zakresie wydatków osobowych niezaliczanych do uposażeń wypłacanych funkcjonariuszom, równoważników pieniężnych i ekwiwalentów oraz pozostałych należności dla funkcjonariuszy;
- 99 *Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa*⁸¹ – o 77,5 mln zł oraz z poz. 16 *Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa* – o 30 mln zł⁸² z przeznaczeniem dla Policji na uregulowanie zobowiązań w zakresie wydatków bieżących m.in.

⁷⁸ Poz. 4 *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych, w tym realizacja zadań w dorzeczu Odry i górnej Wisły* – 10 decyzji; poz. 16 *Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa* – 10 decyzji; poz. 44 *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych, w tym środki na odbudowę dochodów budżetu państwa i zadania związane z poprawą finansów publicznych* – 10 decyzji; poz. 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych* – 10 decyzji; poz. 73 *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania* – 10 decyzji; poz. 99 *Zobowiązania Skarbu Państwa (rezerwa utworzona w trakcie 2019 r.)* – 7 decyzji; poz. 8 *Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE (...)* – 10 decyzji.

⁷⁹ Decyzja nr MF/FS7.4143.3.211.2019.MF.5315 z 15 października 2019 r.

⁸⁰ Decyzja nr MF/FS7.4143.3.210.2019.MF.5314 z 15 października 2019 r.

⁸¹ Decyzja nr MF/FS7.4143.3.221.2019.MF.6379 z 27 grudnia 2019 r. na kwotę 47,5 mln zł oraz MF/FS7.4143.3.222.2019.MF.6389 z dnia 27 grudnia 2019 r. na kwotę 30 mln zł.

⁸² Decyzja nr MF/FS7.4143.3.213.2019.MF.5617 z 13 grudnia 2019 r.

z tytułu zakupu paliwa, zakupu energii, krajowych podróży służbowych, składek na ubezpieczenie społeczne za funkcjonariuszy zwalnianych ze służby bez nabycia prawa do emerytury bądź renty policyjnej oraz w zakresie pozapłacowych świadczeń pieniężnych, wypłacanych pracownikom cywilnym i funkcjonariuszom Policji.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wyjaśniła, że środki z rezerwy celowej poz. 44 zostały uruchomione na kontynuację zadań realizowanych w poprzednich latach i w tym przypadku były to najpilniejsze wydatki dotyczące bieżącego funkcjonowania jednostek Policji oraz niezbędne wydatki w zakresie wynagrodzeń bezosobowych. Brak dodatkowych środków na ten cel mógłby skutkować koniecznością zaniechania do końca 2019 r. realizacji zadań, w szczególności związanych z bezpieczeństwem wewnętrznym. Odnośnie do rozdysponowania rezerwy celowej poz. 49 Dyrektor Departamentu FS podniosła, że – jak wskazuje nazwa tej rezerwy – środki mogą być przeznaczone m.in. na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych. W ocenie Dyrektora, środki na uzupełnienie wydatków Policji w zakresie wydatków osobowych niezaliczanych do uposażeń wypłacanych funkcjonariuszom, równoważników pieniężnych i ekwiwalentów oraz pozostałych należności dla funkcjonariuszy mieszczą się w przeznaczeniu wymienionej rezerwy. W opinii Departamentu FS, uruchomienie środków na zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa uzależnione jest od faktycznego zapotrzebowania poszczególnych dysponentów części budżetowych. Planowane są w niej środki finansowe na rzecz zdarzeń, które, co do zasady, są niemożliwe do oszacowania na etapie kształtowania budżetu, gdyż mają charakter niepewny i nieprzewidywany.

(akta kontroli str.: 1049-1054, 1063-1158, 1706-1723, 2647-2648)

Zdaniem NIK, wymienione wydatki na zakup paliwa, energii czy opłacenie składek na ubezpieczenie społeczne powinny być prawidłowo oszacowane i zaplanowane w budżecie części 42. Z *Opisu rezerw na rok 2019* nie wynika, aby środki na bieżące finansowanie działalności Policji były planowane w wymienionych wyżej rezerwach celowych poz. 44 czy 49. Ogólnie i bardzo szeroko sformułowane tytuły rezerw pozwoliły jednak na sfinansowanie tych wydatków bez dokonania zmiany przeznaczenia rezerwy. Prowadzi to jednak do wniosku, że w istocie wymienione rezerwy mają charakter rezerwy ogólnej. Zdaniem NIK, rezerwy celowe powinny mieć jasno sprecyzowane cele, aby nie było możliwości finansowania tak szerokiego spektrum zadań z jednej pozycji rezerw, jak to się dzieje obecnie.

Z rezerw celowych budżetu państwa do 31 sierpnia 2020 r. rozdysponowano 14 498 mln zł. Badanie przeprowadzone na próbie 55⁸³ celowo dobranych decyzji dotyczących uruchomienia środków z rezerw celowych budżetu państwa na łączną kwotę 2066,1 mln zł, tj. 14,3% rozdysponowanych środków z rezerw celowych budżetu państwa w 2020 r., wykazało, że środki uruchomiono na cele zgodne z ich przeznaczeniem. Czas od wpływu wniosku do wydania decyzji budżetowej na ogół nie przekraczał 30 dni i średnio wyniósł 12 dni. W czterech przypadkach czas

⁸³ Poz. 4 *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych, w tym 40 mln zł na dofinansowanie zakupu pojazdów ratowniczo-gaśniczych dla jednostek ochotniczych straży pożarnych* - 10 decyzji; poz. 5 *Środki na zadania w obszarze transportu lądowego* – 5 decyzji; poz. 44 *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych, w tym środki na odbudowę dochodów budżetu państwa i zadania związane z poprawą finansów publicznych* – 10 decyzji; poz. 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych* – 10 decyzji; poz. 56 *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania* – 10 decyzji; poz. 99 *Zobowiązania Skarbu Państwa (rezerwa utworzona w trakcie 2019 r.)* – 7 decyzji; poz. 8 *Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE (...)* – 10 decyzji.

rozpatrywania sprawy był dłuższy niż 30 dni, w tym w dwóch przekraczał 45 dni (wyniósł 47 i 87 dni).

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej wyjaśniła, że przyczyną wydania decyzji w terminie 47 dni było zaangażowanie pracowników w kontynuowanie prac w parlamencie nad ustawą budżetową na rok 2020 oraz konieczność realizacji aktualnych priorytetów Rady Ministrów związanych z przeciwdziałaniem skutkom pandemii COVID-19, w tym uruchamianie środków na ten cel. Ponadto nastąpiły zmiany organizacyjne w pracy Ministerstwa Finansów w związku z przejściem w tryb pracy zdalnej, co miało również wpływ na trudności związane z ostatecznym uzgodnieniem sprawy.

Podobne wyjaśnienia przedstawiono odnośnie do decyzji nr MF/FK1.4143.3.3.2020.MF.410 z 21 maja 2020 r., wydanej po 87 dniach od sporządzenia wniosku dysponenta części 19. W wyjaśnieniach Departamentu Budżetu Państwa wskazywano na przypadający w okresie od 27 lutego do 27 marca kulminacyjny etap prac parlamentarnych nad uchwaloną przez Sejm ustawą budżetową, oczekiwanie na ostateczny kształt ustawy budżetowej, stan niepewności finansowej związanej z pojawieniem się na terenie Polski zachorowań na COVID-19, konieczność zapewnienia finansowania działań związanych z przeciwdziałaniem i zwalczaniem epidemii. Późniejsze wydanie decyzji uruchamiającej środki dla Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie nie miało negatywnych skutków, ponieważ ze względu na opóźnienie w realizacji inwestycji przez wykonawcę prac, spowodowane nieprzewidywanymi trudnościami związanymi z wystąpieniem epidemii COVID-19, termin płatności uległ przesunięciu.

(akta kontroli str.: 1353-1362, 1414-1415, 1609-1612, 1724-1739, 1744-1749, 2646, 3093-3104)

Zgodnie z art. 153 ust 1 ufp, Minister Finansów, na wniosek dysponenta części budżetowej, może udzielić zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa w danym roku budżetowym, jeżeli środki na ten cel zostały ujęte w rezerwie celowej. Na wniosek Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z 16 marca 2020 r., Minister Finansów tego samego dnia wydał decyzję o zapewnieniu finansowania wydatków na podjęcie działań w ramach Programu #LotdoDomu, zgodnie z uchwałą Rady Ministrów nr 30/2020 z dnia 15 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia rządowego programu pomocy dla osób, które z powodu zakazu wykonywania międzynarodowych lotów do każdego cywilnego portu lotniczego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie mają możliwości powrotu do kraju lub powrót ten jest dla nich znacznie utrudniony, jak również działań w celu sprowadzenia drogą lotniczą towarów służących przeciwdziałaniu COVID-19 – Program #LotdoDomu, na łączną kwotę 200 mln zł. Środki zostały zapewnione z rezerwy poz. 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE (...)*, w wysokości 50 mln zł oraz z poz. 56 *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania* w wysokości 150 mln zł. W związku z realizacją Programu #LotdoDomu wydano trzy decyzje w sprawie zmian w budżecie państwa polegające na przeniesieniu środków z części 83 *Rezerwy celowe* do części 16 *Kancelaria Prezesa Rady Ministrów*⁸⁴. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wyjaśniła, że środki z poz. 49 zostały uruchomione zgodnie z celem rezerwy, bowiem jak wskazuje nazwa ww. rezerwy celowej, środki

⁸⁴ Z rezerwy celowej poz. 56 uruchomiono środki decyzją z 16 marca 2020 r. nr MF/FS3.4143.3.55.2020.MF.733 na kwotę 200 mln zł i decyzją z 30 marca 2020 r. nr MF/FS3.4143.3.60.2020.MF.972 na kwotę 150 mln zł.; następnie decyzją z 8 czerwca 2020 r. nr MF/FS3.4143.3.60.2020.MF.972.K01 zmniejszono środki w części 16 o kwotę 18,4 mln zł. Z rezerwy celowej pozycja 49 uruchomiono środki decyzją z 23 kwietnia 2020 r. nr MF/FS3.4143.3.84.2020.MF.1463 na kwotę 8,5 mln zł; następnie decyzją z 8 czerwca 2020 r. nr MF/FS3.4143.3.84.2020.MF.1463.K01 zmniejszono środki w części 16 o kwotę 8,5 mln zł.

z niej pochodzące mogą być przeznaczone m.in. na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych. W ocenie Departamentu FS, środki na wydatki związane z działaniami Prezesa Rady Ministrów, Rady Ministrów oraz całej administracji rządowej w zakresie zapobiegania, przeciwdziałania i zwalczania COVID-19, w szczególności pomocy dla osób, które z powodu zakazu wykonywania międzynarodowych lotów do każdego cywilnego portu lotniczego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie mają możliwości powrotu do kraju lub powrót ten jest dla nich znacznie utrudniony, jak również działań w celu sprowadzania drogą lotniczą towarów służących przeciwdziałaniu COVID-19 mieszczą się w celach ww. rezerwy. Ochrona obywateli RP przez organy administracji rządowej jest zadaniem publicznym. Analogiczna sytuacja dotyczy rezerwy poz. 56 *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania*. Przeciwdziałanie zakażeniom wirusem SARS-CoV-2 i rozprzestrzenianiu się choroby zakaźnej u ludzi, wywołanej tym wirusem oraz zwalczanie skutków tej choroby jest nowym zadaniem dla organów administracji rządowej.

(akta kontroli str. 1236-1270)

Odnosząc się do powyższego, NIK zwraca uwagę, że na etapie planowania ustawodawca nie mógł przewidzieć potrzeb związanych ze stanem epidemii na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej, która wystąpiła nagle i niespodziewanie, a zgodnie z art. 140 ust. 2 ufp rezerwę celową tworzy się na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej nie jest możliwy do dokonania w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej, czyli, co do zasady, cel wydatków powinien być znany. Nie dokonano zmiany przeznaczenia rezerw poz. 49 i 56 w trybie określonym w art. 154 ust. 9 ufp bądź na podstawie innych przepisów ustawowych, ponieważ uznano, że cel jest zgodny z pierwotnym przeznaczeniem rezerwy celowej określonym w ustawie budżetowej z dnia 14 lutego 2020 r. Ponadto zadania, na które uruchomiono środki z poz. 49 i 56, zostały zakwalifikowane jako wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych oraz jako nowe zadanie, pomimo że cel i zakres w każdym przypadku był ten sam. Powyższy przykład pokazuje, że rezerwy celowe budżetu państwa tworzone są bez wskazania jasno określonego celu/tytułu rezerwy, co powoduje, że prawie każdy rodzaj wydatku można zakwalifikować do sfinansowania. Zdaniem NIK, finansowaniu zadań, których nie można było przewidzieć na etapie opracowywania projektu ustawy budżetowej, co do zasady, powinna służyć rezerwa ogólna, zaplanowana w odpowiedniej wysokości.

Zarówno w 2019 r., jak i w 2020 r. objęte badaniem decyzje uruchamiające środki z rezerwy na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE (poz. 8), podejmowane były na podstawie wniosków dysponentów sporządzonych według ustalonych wzorów. Wnioski te zostały zaakceptowane przez właściwych ministrów, o których mowa w art. 154 ust. 5 i 6 ufp, w zależności od programu, którego dotyczył wniosek. W przypadkach wymagających spełnienia – określonego w procedurach – warunku uruchomienia rezerwy celowej dopiero po wydatkowaniu 70% środków ujętych w częściach budżetowych dysponenta, warunek ten był weryfikowany przed przyznaniem środków.

(akta kontroli str. 1723, 1729)

W 2019 r. z rezerw celowych budżetu środków europejskich rozdysponowano 24 004,6 mln zł, a w 2020 r. (do 31 sierpnia) – 7824,9 mln zł.

Uruchamianie środków z rezerw celowych budżetu środków europejskich następowało zgodnie z obowiązującymi procedurami, po wydatkowaniu środków ujętych w budżecie dysponenta w wysokości nie mniejszej niż 70%. Badaniem

objęto próbę 20 decyzji⁸⁵ z 2019 r. na łączną kwotę 16 491,5 mln zł oraz 20 decyzji⁸⁶ z 2020 r. na łączną kwotę 6791,4 mln zł, dobranych w sposób celowy według kryterium największej wartości. Zgodnie z art. 154 ust 5 i 6 ufp podziału rezerw celowych przeznaczonych na realizację programów dokonał minister właściwy do spraw budżetu na wniosek ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego oraz Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Wszystkie wnioski złożone były na obowiązujących formularzach i zawierały uzasadnienie do uruchomienia środków z rezerwy.

(akta kontroli str.: 860-878, 1706-1712, 1730-1735)

W 2019 r. Minister Finansów w 140 przypadkach odmówił przyznania środków z rezerw celowych budżetu państwa, a w okresie od 1 stycznia do 31 sierpnia 2020 r. – w 43 przypadkach. W wyniku szczegółowego badania 30 odmów (15 z każdego badanego okresu) stwierdzono, że rozstrzygnięcie sprawy poprzedzone było przeprowadzeniem analizy pod kątem podstaw materialnoprawnych do dokonania wydatku z budżetu państwa. Głównymi powodami odmowy przyznania środków były: brak wystarczającej analizy wskazującej na brak możliwości sfinansowania zadania w ramach środków pozostających w dyspozycji dysponentów, niezgodność zadania z celem, na jaki została utworzona rezerwa, oraz braki formalne wniosków, np. niewskazanie podstawy prawnej.

W 2019 r. Minister Finansów w jednym przypadku odmówił przyznania środków z rezerw celowych budżetu środków europejskich. Jako przyczynę odmowy wskazano niższe wykonanie wydatków, niż wynikało to ze wskaźnika upływu czasu. W okresie od 1 stycznia do 31 sierpnia 2020 r. w dwóch przypadkach odmówiono uruchomienia środków z rezerw celowych budżetu środków europejskich. Przyczyną było wydatkowanie środków w ramach budżetu dysponenta w wysokości niższej niż 70%, co oznacza, że nie spełniono warunku określonego w punkcie 26 „*Procedury*

uruchamiania oraz przyznawania zapewnienia finansowania lub dofinansowania przedsięwzięcia ze środków rezerwy celowej budżetu środków europejskich (...)”.

(akta kontroli str. 1736-1740)

Źródłem finansowania części wydatków na wynagrodzenia pracowników i funkcjonariuszy zatrudnionych w jednostkach budżetowych były środki zaplanowane w rezerwach celowych budżetu państwa. W 2019 r. środkami pochodzącymi z 12 pozycji rezerw celowych zwiększono plany wydatków 34 części budżetowych łącznie o 3548,3 mln zł⁸⁷ z przeznaczeniem na podwyżki wynagrodzeń, z tego:

- 1506 mln zł na podwyżki wynagrodzeń w państwowych jednostkach budżetowych, klasyfikowane w grupie wydatków bieżących jednostek budżetowych;
- 2042,3 mln zł na podwyżki wynagrodzeń w jednostkach niefinansowanych bezpośrednio z budżetu państwa, klasyfikowane w grupie dotacje i subwencje.

Kwoty przekazane do czterech części budżetowych stanowiły 78,5% wszystkich rozdysponowanych środków z rezerw celowych na podwyżki wynagrodzeń wraz z pochodnymi. Najwięcej środków na podwyżki przekazano do części:

⁸⁵ 10 decyzji dotyczących poz. 98 na kwotę 16 484,7 mln zł oraz 10 decyzji dotyczących poz. 99 na kwotę 6,7 mln zł.

⁸⁶ 10 decyzji dotyczących poz. 98 na kwotę 6787 mln zł oraz 10 decyzji dotyczących poz. 99 na kwotę 4,4 mln zł. Badaniem objęto decyzje wydane w okresie od 1 stycznia do 31 sierpnia 2020 r.

⁸⁷ Wynagrodzenia – 3410,8 mln zł, pochodne od wynagrodzeń – 137,5 mln zł.

- 82 *Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego* – 1 mld zł z poz. 73 *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania*, na zwiększenie części oświatowej subwencji ogólnej na 2019 r. w celu zapewnienia środków na realizację podwyżek wynagrodzeń dla nauczycieli, wprowadzonych od 1 września 2019 r.;
- 28 *Nauka* – 746,3 mln zł, w tym 745,5 mln zł przekazane w formie dotacji z rezerwy poz. 71 na zwiększenie wynagrodzeń pracowników uczelni;
- 42 *Sprawy wewnętrzne* – 609,2 mln zł, w tym 608,9 mln zł z rezerwy poz. 69 na podwyżki wynagrodzeń w Policji, Straży Granicznej, Służbie Ochrony Państwa i Państwowej Straży Pożarnej;
- 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* – 431,2 mln zł z rezerw poz. 44 (400,1 mln zł) i poz. 49 (31,1 mln zł) na podwyżki wynagrodzeń dla pracowników i funkcjonariuszy zatrudnionych w izbach administracji skarbowej, Ministerstwie Finansów, Krajowej Informacji Skarbowej, Krajowej Szkole Skarbowości i Centrum Informatyki Resortu Finansów.

Dyrektor Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego wyjaśnił, że środki dla części 82 zostały uruchomione z poz. 73 rezerw ze względu na porozumienie między stroną rządową a przedstawicielami NSZZ Solidarność, podpisane 7 kwietnia 2019 r. W porozumieniu uwzględniono podwyżki wynagrodzeń dla nauczycieli o 9,6% od 1 września 2019 r. W związku z tym, że zmiany następowały w trakcie roku budżetowego, nie było możliwości zaplanowania ich w projekcie ustawy budżetowej w planie dysponenta. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej wyjaśniła natomiast, że na etapie tworzenia budżetu Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego nie dokonał podziału środków na poszczególnych dysponentów nadzorujących uczelnie, co uniemożliwiło ujęcie ich we właściwych częściach budżetowych. Odnośnie środków przekazanych do części 42 z rezerwy poz. 69 podała, że konieczność ujęcia środków na wynagrodzenia w tej rezerwie wynikała z realizacji ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o ustanowieniu „Programu modernizacji Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Ochrony Państwa w latach 2017-2020”⁸⁸. Dyrektor Departamentu Finansów i Księgowości wyjaśniła, że zaplanowanie wydatków na podwyżki wynagrodzeń w części 19 nie było możliwe na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej w związku z toczącymi się rozmowami ze związkami zawodowymi. Rozmowy pomiędzy Szefem KAS a „stroną społeczną” zakończyły się 21 listopada 2018 r., a zatem już po skierowaniu projektu ustawy budżetowej do Parlamentu.

(akta kontroli str.: 1016-1034,1349-1354, 1408-1411, 1675-1680, 1682-1684, 1686-1705)

W okresie od 1 stycznia do 31 sierpnia 2020 r. środkami pochodzącymi z czterech pozycji rezerw celowych zwiększono plany wydatków 24 części budżetowych łącznie o 406,6 mln zł⁸⁹ z przeznaczeniem na podwyżki wynagrodzeń, z tego:

- 404,1 mln zł na podwyżki wynagrodzeń w państwowych jednostkach budżetowych, klasyfikowane w grupie wydatków bieżących jednostek budżetowych;
- 2,5 mln zł na podwyżki wynagrodzeń w jednostkach niefinansowanych bezpośrednio z budżetu państwa, klasyfikowane w grupie dotacje i subwencje.

Najwięcej środków (309 mln zł) przekazano do części 19 budżetu państwa. Środki te zostały uruchomione z poz. 44 *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych, w tym środki na odbudowę dochodów budżetu państwa i zadania związane z poprawą finansów publicznych*.

⁸⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 2198.

⁸⁹ Wynagrodzenia – 350,8 mln zł, pochodne od wynagrodzeń – 55,8 mln zł.

Dyrektor Departamentu Finansów i Księgowości wyjaśniła, że zaplanowanie wydatków na podwyżki wynagrodzeń w części 19 wynikało z zadań ujętych w Uchwale nr 44/2019 Rady Ministrów z 28 maja 2019 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego „Modernizacja Krajowej Administracji Skarbowej w latach 2020-2022”, które zostały zabezpieczone w rezerwie celowej poz. 44.

(akta kontroli str.: 1035, 1676, 1681, 1685, 1353-1354, 1360-1362)

Należy zauważyć, że wymieniona uchwała została podjęta w maju 2019 r., a więc nie było przeszkód w uwzględnieniu wydatków na realizację programu modernizacji w planie finansowym części 19. W odniesieniu do powyższych wyjaśnień NIK zwraca uwagę, że zwłaszcza środki na podwyżki wynagrodzeń, w związku z powstawaniem skutków finansowych na lata przyszłe, powinny być, co do zasady, planowane we właściwych częściach budżetowych, w planach finansowych jednostek zatrudniających pracowników, a nie finansowane z rezerw celowych.

W grudniu 2019 r. Minister Finansów, na wnioski wojewodów zaakceptowane przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, wydał decyzje zwiększające plany wydatków poszczególnych części, których dysponentami są wojewodowie z rezerwy poz. 4 *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych (...)* o kwoty od 85 tys. do 320 tys. zł, łącznie o 2600 tys. zł. Środki miały być przeznaczone na „doposażenie techniczne oraz wymianę zużytego lub wyeksploatowanego sprzętu wykorzystywanego podczas działań ratowniczych, prowadzonych przez jednostki organizacyjne Państwowej Straży Pożarnej, związanych z przeciwdziałaniem i usuwaniem skutków klęsk żywiołowych, takich jak powódzie, silne wiatry, trąby powietrzne, intensywne opady deszczu, osuwiska ziemi”. Wnioski zostały sporządzone w dniach od 30 września (w jednym przypadku) do 3 października 2019 r. i zaakceptowane przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji w dniach od 1 do 3 października 2019 r. Oznacza to, że wnioski zostały przekazane do Ministra Finansów po terminie określonym w art. 154 ust. 2 upf. Przepis ten stanowi, że właściwi ministrowie lub inni dysponenti części budżetowych występują do Ministra Finansów do 30 września o podział rezerw celowych, w wyniku którego następuje zwiększenie wydatków części budżetowych państwa, których dysponentami są wojewodowie. Cytowany przepis nie zawiera żadnego wyłączenia lub zastrzeżenia co do niestosowania go do rezerw przeznaczanych na przeciwdziałanie klęskom żywiołowym i usuwanie ich skutków oraz na finansowanie zobowiązań Skarbu Państwa, czy też tych, na które udzielono zapewnienia finansowania lub dofinansowania (art. 153 upf). Należy więc przyjąć, że wskazany termin 30 września na przekazywanie wniosków wojewodów do Ministra Finansów dotyczy wszystkich, bez wyjątku, pozycji rezerw celowych, w tym rezerwy poz. 4 jak i poz. 16.

Podobna sytuacja miała miejsce w przypadku:

- wniosku Wojewody Lubelskiego z 15 października 2019 r. o przyznanie z rezerwy celowej poz. 4 środków w kwocie 213,3 tys. zł na realizację przez Gminę Tyszowce zadania pn. „Odbudowa drogi gminnej nr 111502L od km 0+390 do km 1+370 w miejscowości Mikulin, uszkodzonej w wyniku gwałtownego spływu wód opadowych w 2016 r.”, związanego z usuwaniem skutków klęsk żywiołowych, jakie miały miejsce w infrastrukturze komunalnej jednostek samorządu terytorialnego; decyzją⁹⁰ z 23 grudnia 2019 r. Minister Finansów zwiększył plan wydatków części 85/06 *Województwo lubelskie* o wnioskowaną kwotę;
- wniosku Wojewody Śląskiego z 3 grudnia 2019 r. o przyznanie środków z rezerwy celowej poz. 16 *Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa* w kwocie

⁹⁰ Nr MF/FG6.4143.3.257.2019.MF.5350.

15 120,4 tys. zł na uregulowanie zobowiązania wynikającego z umowy zawartej przed sądem; decyzją⁹¹ z 9 grudnia 2019 r. Minister Finansów zwiększył plan wydatków części 85/24 *Województwo śląskie* o wnioskowaną kwotę.

NIK nie podważa potrzeby występowania przez wojewodów o środki z rezerw celowych po 30 września w określonych sytuacjach, szczególnie w przypadku wystąpienia nagłych zdarzeń o charakterze klęski żywiołowej lub konieczności uregulowania wymagalnego zobowiązania wynikającego na przykład z orzeczenia sądu. Należy jednak zwrócić uwagę, że pomimo pojawiających się wątpliwości co do rozbieżności pomiędzy brzmieniem art. 154 ust. 2 ufp a stosowaną praktyką, Ministerstwo Finansów nie podejmowało działań w kierunku doprecyzowania tego przepisu. Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Ministerstwa Finansów komórką organizacyjną właściwą w sprawach ustawy o finansach publicznych był Departament Budżetu Państwa. Dyrektor Departamentu BP wyraziła opinię, że przyjęcie interpretacji, że w przypadku rezerw celowych, których podział jest przeprowadzany w terminie innym niż do 15 października roku budżetowego, ma zastosowanie ust. 2 art. 154 ufp, jest nielogiczne i niezasadne. Zdaniem Dyrektora, wykładni należy dokonywać w stosunku do całego przepisu, a nie do jego poszczególnych części.

(akta kontroli str. 3130-3193)

NIK zauważa, że zadaniem Ministerstwa Finansów, w tym Departamentu Budżetu Państwa, jest opracowywanie projektów przepisów z zakresu finansów publicznych, przy czym należy dążyć do tego, aby obowiązujące przepisy nie budziły wątpliwości interpretacyjnych, a jeśli tak się dzieje, Ministerstwo Finansów powinno podejmować odpowiednie działania w kierunku doprecyzowania przepisów.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

3.2. Podział rezerwy ogólnej

Opis stanu
faktycznego

Analiza *Informacji o wykorzystaniu ogólnej rezerwy budżetowej na dzień 31 grudnia 2019 r.* i *Informacji o wykorzystaniu ogólnej rezerwy budżetowej na dzień 31 sierpnia 2020 r.* wykazała, że rezerwa ogólna została rozdysponowana przez właściwe organy, w granicach ich upoważnień, określonych w art. 155 ustawy o finansach publicznych oraz w rozporządzeniu w sprawie dysponowania rezerwą ogólną budżetu państwa.

(akta kontroli str. 4-57)

W 2019 r. wydano 176 decyzji o rozdysponowaniu środków z rezerwy ogólnej oraz 19 decyzji korygujących (łącznie 195 decyzji). Po uwzględnieniu korekt, z rezerwy ogólnej rozdysponowano 232,6 mln zł (97,9% kwoty planowanej w ustawie budżetowej na rok 2019).

Badaniem objęto 26 decyzji na łączną kwotę 72,6 mln zł, w tym:

- wszystkie (trzy) decyzje wydane przez Ministra Finansów na podstawie upoważnienia wynikającego z § 1 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie dysponowania rezerwą ogólną budżetu państwa,
- 23 decyzje dobrane w sposób celowy według osądu kontrolera. Po dokonaniu analizy wskazanej powyżej *Informacji* wzięto pod uwagę decyzje w sprawach budzących wątpliwości co do konieczności niezwłocznego wsparcia finansowego w związku z wystąpieniem nagłych, nieprzewidzianych zdarzeń (19 spraw) oraz decyzje w sprawach o najdłuższym okresie rozpatrywania, tj. o najdłuższym przedziale czasowym pomiędzy datą zarządzenia Prezesa

⁹¹ Nr MF/FG3.4143.3.346.2019.MF.6131.

Rady Ministrów a datą decyzji Ministra Finansów zwiększającej plan dysponenta środkami z rezerwy (cztery sprawy).

W 2020 r. (do końca sierpnia) wydano 69 decyzji o rozdysponowaniu środków z rezerwy ogólnej oraz sześć decyzji korygujących (łącznie 75 decyzji). Po uwzględnieniu korekt, z rezerwy ogólnej rozdysponowano 145 mln zł, tj. 56,2% kwoty planowanej w ustawie budżetowej na rok 2020 (przed nowelizacją).

Badaniem objęto 22 decyzje na łączną kwotę 49,4 mln zł, w tym:

- wszystkie (pięć) decyzje wydane przez Ministra Finansów na podstawie upoważnienia wynikającego z § 1 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie dysponowania rezerwą ogólną budżetu państwa,
- 17 decyzji dobranych w sposób celowy według osądu kontrolera. Po dokonaniu analizy wskazanej powyżej *Informacji* wzięto pod uwagę decyzje w sprawach budzących wątpliwości co do konieczności niezwłocznego wsparcia finansowego w związku z wystąpieniem nagłych, nieprzewidzianych zdarzeń (15 spraw) oraz decyzje w sprawach o najdłuższym okresie rozpatrywania, tj. o najdłuższym odstępie pomiędzy datą zarządzenia Prezesa Rady Ministrów a datą decyzji Ministra Finansów zwiększającej plan dysponenta środkami z rezerwy (dwie sprawy).

W badanej próbie nie stwierdzono przypadków, aby wydana przez Ministra Finansów decyzja była niezgodna z wnioskiem dysponenta lub zarządzeniem Prezesa Rady Ministrów (bądź uchwałą Rady Ministrów). Każdy wniosek zawierał uzasadnienie, przy czym na ogół uzasadnienie nie było obszerne i podawano w nim przede wszystkim przeznaczenie środków. W każdym zbadanym przypadku istniała podstawa prawna przekazania środków z budżetu państwa na wnioskowany cel.

Spośród badanych 48 spraw dziewięć miało związek z sytuacjami nagłymi, których nie można było przewidzieć na etapie opracowywania ustawy budżetowej. Pozostałe zadania nie miały związku z sytuacjami nagłymi i zdaniem NIK mogły być zaplanowane i uwzględnione w budżecie odpowiedniej części budżetowej.

Z notatek służbowych dołączanych do każdej sprawy nie wynika, aby pracownicy Ministerstwa Finansów weryfikowali warunek określony w art. 155 ust. 3 upf, który stanowi, że rezerwa ogólna nie może być przeznaczona na zwiększenie wydatków, które zostały zmniejszone w trakcie realizacji budżetu w wyniku przeniesień, dokonanych na podstawie art. 171 upf. W dziesięciu przypadkach wnioski dysponentów zawierały informację/oświadczenie, że środki nie są przeznaczone na zwiększenie wydatków, które zostały zmniejszone w trakcie realizacji budżetu w wyniku przeniesień, dokonanych na podstawie art. 171 upf. W pozostałych przypadkach przedłożone do kontroli wnioski dysponentów nie zawierały takiego oświadczenia.

(akta kontroli str.: 125-505, 2941, 2945, 3109-3123)

Dyrektorzy Departamentów Budżetu Państwa, Finansowania Sfery Budżetowej i Finansowania Sfery Gospodarczej przedstawili stanowisko, że norma art. 155 ust. 3 upf jest skierowana do dysponentów poszczególnych części budżetowych, którzy dysponują pełnią wiedzy o dokonanych w trakcie realizacji budżetu przesunięciach wydatków na poszczególne zadania. Wskazywali również na przepis art. 175 upf, nakładający na dysponentów części budżetowych obowiązek sprawowania nadzoru i kontroli wykonania budżetu.

(akta kontroli str.: 111-113, 118-119, 535-536, 539-544, 546-547, 553-554)

NIK, dzieląc stanowisko o obowiązku sprawowania kontroli przez dysponenta części budżetowej, zauważa jednak, że wnioskodawca jest stroną zainteresowaną

otrzymaniem środków z rezerwy ogólnej. Zdaniem NIK, pracownicy Ministerstwa Finansów, dysponując informacjami o kwotach ujętych w planach finansowych poszczególnych części budżetowych, w ramach rozpatrywania wniosku – poza innymi elementami – mogliby dodatkowo weryfikować, czy środki nie są przenoszone do podziałek klasyfikacji budżetowej, w których nastąpiło zmniejszenie w stosunku do planu wydatków według ustawy budżetowej, i wyjaśniać przypadki budzące wątpliwości. Wskazane byłoby także wprowadzenie, np. poprzez dodanie odpowiedniej rubryki w formularzu wniosku, obowiązku składania oświadczenia/ podawania informacji przez wnioskującego dysponenta, że środki nie zostaną przeznaczone na zwiększenie wydatków, które zostały zmniejszone w trakcie realizacji budżetu w wyniku przeniesień, dokonanych na podstawie art. 171 ustawy o finansach publicznych. Wymuszałoby to zwrócenie szczególnej uwagi na obowiązujący warunek i ograniczałoby ryzyko nieświadomego naruszenia omawianego przepisu.

W 2019 r. ośmiu dysponentów części budżetowych zwróciło się do Ministra Finansów z wnioskami o przyznanie środków z rezerwy ogólnej. Pozytywnie rozpatrzono wnioski trzech dysponentów, tj. Prezesa Instytutu Pamięci Narodowej – Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Ministra Inwestycji i Rozwoju oraz Prokuratora Generalnego. Na podstawie wniosków wymienionych dysponentów Minister Finansów zwiększył plan wydatków trzech części budżetowych łącznie o 4780 tys. zł. Odpowiedzi odmownej udzielono na wnioski złożone przez: Rzecznika Praw Obywatelskich, Głównego Inspektora Pracy, Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Prezesa Państwowej Agencji Atomistyki i Wojewody Opolskiego.

Porównanie spraw załatwionych pozytywnie i odmownie wykazało pewne niekonsekwencje w działaniach Ministra Finansów. Minister odmówił przyznania środków Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, argumentując, że rezerwa ogólna służy finansowaniu skutków nieprzewidzianych zdarzeń i umożliwia reagowanie w sytuacjach nagłych, a z drugiej strony przyznał środki dysponentowi części 13, z przeznaczeniem na ustawową działalność Instytutu Pamięci Narodowej, co nie miało związku z żadną sytuacją nagłą. W przypadku Instytutu Pamięci Narodowej środki przyznano niezwłocznie, tj. 7 lutego 2019 r., następnego dnia po przekazaniu wniosku w systemie TREZOR, a w przypadku wniosków Rzecznika Praw Obywatelskich analizowano stopień wykorzystania środków w poszczególnych miesiącach i zwlekano z udzieleniem odpowiedzi do końca roku budżetowego. W wyjaśnieniach⁹² dotyczących przyczyn odmowy przesunięcia środków z rezerwy ogólnej do części 08 *Rzecznik Praw Obywatelskich* Dyrektor Departamentu FS powołała się na tak zwaną autonomię jednostek wymienionych w art. 139 ust. 2 upf, w tym Rzecznika Praw Obywatelskich, oraz na fakt określenia budżetu dla tej części budżetowej przez Parlament RP. Analogiczna sytuacja Instytutu Pamięci Narodowej, który również jest instytucją wymienioną w art. 139 ust. 2 upf, nie była przeszkodą w przyznaniu środków tej jednostce. Przytoczone przykłady wskazują, że nie było jasnych, jednolitych kryteriów przyznawaniu środków z rezerwy ogólnej, a decyzje miały charakter uznaniowy.

W 2020 r. (do końca sierpnia) dwóch dysponentów części budżetowych zwróciło się do Ministra Finansów z sześcioma wnioskami o przyznanie środków z rezerwy ogólnej. W sprawach z 2020 r. nie stwierdzono niejednolitego postępowania. Pozytywnie rozpatrzono pięć wniosków Ministra Zdrowia, na podstawie których Minister Finansów zwiększył plan wydatków części 46 *Zdrowie* łącznie

⁹² Pismo FS3.0811.(3847829).2020 z 27 marca 2020 r., stanowiące odpowiedź na pismo kontrolerów 17 marca 2020 r. nr KBF.410.001.09.2020/AK-26.

o 7783,7 tys. zł. Wszystkie wnioski dotyczyły zadań związanych z profilaktyką lub zwalczaniem choroby COVID-19. Odmownie rozpatrzono wniosek Prezesa Państwowej Agencji Atomistyki, uzasadniając, że rezerwa ogólna stanowi szczególnie instrument wsparcia ze środków budżetu państwa, ukierunkowany na reagowanie w sytuacjach nagłych, losowych, których wystąpienia nie można było przewidzieć przy opracowywaniu budżetu, a wymagających niezwłocznego wsparcia finansowego. W piśmie do Prezesa Państwowej Agencji Atomistyki wskazano, że do grupy nadzwyczajnych sytuacji nie można zaliczyć spraw związanych z utworzeniem nowych miejsc pracy dla dziewięciu pracowników oraz że istniała możliwość zgłoszenia potrzeby w tym zakresie na etapie prac planistycznych nad budżetem państwa na rok 2020.

(akta kontroli str.: 4-57, 133-154, 157-162, 255-267, 348-351, 595-702)

Badanie próby decyzji o uruchomieniu środków z rezerwy ogólnej wykazało, że czas rozpatrywania spraw był zróżnicowany. W niektórych przypadkach sprawy były załatwiane w dniu wpływu wniosku lub w dniu następnym. Stwierdzono również przypadki, gdy okres rozpatrywania sprawy przekroczył 50 dni. Spośród objętych badaniem 48 spraw w:

- pięciu przypadkach decyzja została wydana w dniu wpływu wniosku dysponenta,
- siedmiu przypadkach decyzja została wydana w dniu następnym po otrzymaniu wniosku,
- 26 przypadkach czas rozpatrywania wniosku dysponenta wyniósł od dwóch do 14 dni,
- pięciu przypadkach czas rozpatrywania wniosku wyniósł od 15 do 30 dni,
- trzech przypadkach czas rozpatrywania wniosku wyniósł od 31 do 40 dni,
- jednym przypadku czas rozpatrywania wniosku wyniósł 75 dni.

(akta kontroli str.: 125-126, 130-505)

Decyzję nr MF/FG6.4143.3.6.2020.MF.302 z 28 kwietnia 2020 r. wydano po 75 dniach od przekazania (w systemie TREZOR) wniosku dysponenta (13 lutego 2020 r.). W przedmiotowej sprawie wątpliwości pracowników Departamentu FG budziła klasyfikacja budżetowa wydatków wskazana przez wnioskującego (§ 6530). Departament FG zasięgał w tej sprawie opinii innych komórek organizacyjnych Ministerstwa Finansów (Departamentu Prawnego, Departamentu Budżetu Państwa, Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej). Odpowiedzi wymienionych departamentów zostały udzielone od 2 do 6 marca 2020 r. Decyzja została wydana dopiero 28 kwietnia, tj. po upływie 53 dni od wpływu ostatniej opinii. Dyrektor Departamentu FG wyjaśniła, że długi czas procedowania wymienionej sprawy wynikał przede wszystkim z trudności ostatecznego uzgodnienia sprawy wobec zaistnienia pandemii COVID-19, która spowodowała konieczność zmian organizacyjnych w pracy Ministerstwa (przejsie na pracę zdalną od 16 marca) oraz u dysponenta części budżetowej, przy jednoczesnej konieczności realizacji pilnych priorytetów Rady Ministrów związanych z przeciwdziałaniem skutkom pandemii COVID-19.

Zdaniem NIK, powoływanie się na zmiany organizacyjne, które wystąpiły u dysponenta części, w związku z pandemią COVID-19, nie odnosi się do istoty opisanej sytuacji. Kluczowym jest, że kontrolującym nie przedłożono żadnych dokumentów potwierdzających konieczność przeprowadzania dalszych weryfikacji po uzyskaniu ostatniej opinii w sprawie, na przykład, że w okresie od marca do kwietnia 2020 r. trwały uzgodnienia z dysponentem. Przedstawione wyjaśnienia tylko częściowo zasługują na uwzględnienie, biorąc pod uwagę fakt, że sprawa

przyznania środków Wojewodzie Małopolskiemu została rozstrzygnięta przez Prezesa Rady Ministrów, a Minister Finansów – zarządzeniem nr 9 z 6 lutego 2020 r. – został zobowiązany do dokonania odpowiednich zmian w budżecie państwa na rok 2020.

(akta kontroli str.: 487-505, 532, 540, 3065-3092)

Również w przypadku spraw załatwionych odmownie czas ich rozpatrywania był zróżnicowany. Spośród wszystkich 11 wniosków, które w okresie objętym kontrolą załatwiono odmownie, w:

- trzech przypadkach odpowiedzi udzielono w ciągu miesiąca od wpływu wniosku,
- jednym przypadku rozpatrywanie sprawy trwało dłużej niż miesiąc, ale poniżej dwóch miesięcy,
- trzech przypadkach rozpatrywanie sprawy trwało od dwóch do czterech miesięcy,
- pozostałych czterech przypadkach odpowiedzi na wnioski dysponenta (Rzecznika Praw Obywatelskich) udzielono po upływie ponad pół roku (po sześciu i pół miesiącach, siedmiu miesiącach, w dwóch przypadkach – po dziewięciu i pół miesiącach).

(akta kontroli str.: 599, 615-702)

Biorąc pod uwagę zasadę roczności budżetu i stosunkowo długi okres procedowania niektórych wniosków dysponentów, w sytuacji gdy czas ich rozpatrywania ma istotne znaczenie dla wykonywania budżetu w poszczególnych częściach budżetowych, w ocenie NIK, istnieje potrzeba określenia w wewnętrznych regulacjach granicznych terminów na załatwianie tego rodzaju spraw. Wydaje się, że szczególnie w przypadku spraw rozstrzygniętych przez Prezesa Rady Ministrów (zarządzeniem w sprawie przyznania środków z ogólnej rezerwy budżetowej), wydanie decyzji budżetowej przez Ministra Finansów powinno następować niezwłocznie. Można dopuścić odstępstwa w sprawach szczególnie skomplikowanych, wymagających uzupełnienia bądź zasięgnięcia dodatkowych informacji.

W *Informacji o rezerwie ogólnej i rezerwach celowych* opracowywanej wraz z projektem ustawy budżetowej co roku wskazuje się, że „rezerwa ogólna stanowi szczególnie instrument finansowy umożliwiający Radzie Ministrów reagowanie m.in. w sytuacjach nagłych, których wystąpienia nie można było przewidzieć, a wymagających niezwłocznego wsparcia finansowego”. Na takie przeznaczenie rezerwy ogólnej wskazała w swoich wyjaśnieniach⁹³ również Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa: „Rezerwa ogólna stanowi szczególnie instrument finansowy umożliwiający, co do zasady, reagowanie w sytuacjach nieprzewidzianych, wymagających niezwłocznego wsparcia finansowego, także tych wynikających ze zdarzeń losowych, których skutków nie można było zaplanować w trybie przygotowania projektu budżetu na kolejny rok budżetowy. W konsekwencji gospodarowanie środkami tej rezerwy uwzględnia możliwość interwencji w sytuacjach nadzwyczajnych w każdym momencie roku budżetowego, zwłaszcza że nie stanowi ona źródła odnawialnego, jak np. rezerwa celowa na zobowiązania Skarbu Państwa”. Także w pismach kierowanych do Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, w ramach opiniowania wniosków o przyznanie środków z rezerwy ogólnej, Minister Finansów zajmował podobne stanowisko w kwestii przeznaczenia rezerwy ogólnej⁹⁴.

⁹³ Pismo nr BP8.0811.12.2020 z 20 września 2020 r.

⁹⁴ Jako przykłady można wskazać pismo nr FG1.4143.24.2019 z 10 maja 2019 r. dotyczące wniosku Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, pismo nr FG4.412.12.2019 z 7 czerwca 2019 r. dotyczące wniosku Prezesa Urzędu

Analiza Informacji o wykorzystaniu ogólnej rezerwy budżetowej na dzień 31 grudnia 2019 r. wykazała, że znaczna część rezerwy rozdysponowana została na wydatki, które nie wynikały z nagłych, nieprzewidzianych sytuacji, które wystąpiły w 2019 r., lecz na wydatki, które mogły i powinny być planowane na etapie opracowywania ustawy budżetowej na rok 2019. Przykładowo, z rezerwy ogólnej przeznaczono środki na przebudowę pomieszczeń i modernizację infrastruktury teleinformatycznej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, drugi etap budowy „Parku Pamięci Narodowej” przez Fundację „Lux Veritatis”, prace remontowo-konserwatorskie przy obiektach zabytkowych, przeprowadzenie kampanii informacyjno-promocyjnej działań Rządu RP oraz kampanii społecznej mającej na celu zachęcenie obywateli do udziału w wyborach do Parlamentu Europejskiego, dofinansowanie budowy budynku dla uczelni publicznej, ustawową działalność Instytutu Pamięci Narodowej – Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, pokrycie kosztów działalności misyjnej Polskiej Agencji Prasowej SA, dofinansowanie zorganizowanego w Polsce Finału Mistrzostw Europy w piłce siatkowej kobiet w roku 2019 (choć decyzja w sprawie organizacji zapadła już 2017 r.), dotacje dla jednostek samorządu terytorialnego na przedsięwzięcia o charakterze inwestycyjnym, niezwiązane z żadnymi nagłymi zdarzeniami/wypadkami, takie jak: budowa lub rozbudowa szkół, przedszkoli, obiektów sportowych, rozbudowa i zakup wyposażenia szpitali.

W 2020 r. środki z rezerwy ogólnej uruchomiono między innymi na wymianę laptopów ankieterskich w Centrum Badania Opinii Społecznej, dofinansowanie zakupu 49 średnich samochodów ratowniczo-gaśniczych na potrzeby ochotniczych straży pożarnych, budowę lub rozbudowę budynków przedszkoli i szkół, obiektów sportowych (sal gimnastycznych, boiska, pływalni), stacji uzdatniania wody, dofinansowanie zakupu nieruchomości przez Akademię Ignatianum w Krakowie, adaptację oraz wyposażenie pomieszczeń funkcjonalno-użytkowych Muzeum Żołnierzy Wyklętych w Ostrołęce (w organizacji).

Podobnie wyglądało rozdysponowanie rezerwy ogólnej w latach wcześniejszych. Dla porównania w 2018 r. rezerwy ogólnej przeznaczono środki na dotacje dla jednostek samorządu terytorialnego na przedsięwzięcia o charakterze inwestycyjnym, takie jak: budowa lub rozbudowa szkół, przedszkoli, obiektów sportowych, rozbudowa i zakup wyposażenia szpitali, a także na przebudowę pomieszczeń Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, pokrycie wydatków związanych z obchodami 100-lecia odzyskania przez Polskę niepodległości, remonty i prace konserwatorskie w kościołach. Ani rocznica odzyskania przez Polskę niepodległości, ani inwestycje, takie jak: budowa, przebudowa lub rozbudowa obiektów, nie są zdarzeniami nagłymi, których nie można było przewidzieć na etapie opracowywania ustawy budżetowej.

Pomimo istotnych rozbieżności pomiędzy deklarowanym przeznaczeniem a praktyką dysponowania rezerwą ogólną, nie podejmowano żadnych działań w kierunku doprecyzowania przepisów ustawy o finansach publicznych w zakresie przeznaczenia rezerwy ogólnej i dysponowania tą rezerwą.

(akta kontroli str.: 4-110, 114-119, 733-734, 741-742, 747-748, 778-779)

W przywołanych już w treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego wyjaśnieniach Sekretarz Stanu Sebastian Skuza podniósł, że bardzo trudno byłoby wyznaczyć enumeratywne spektrum celów przeznaczenia rezerwy, bez ryzyka pominięcia ważnych i pojawiających się na bieżąco intencji docelowych. Ponadto Sekretarz Stanu argumentował, że przypisanie środkom rezerwy ogólnej w ustawie

systemowej ich przeznaczenia na etapie planu czyniłoby z niej *de facto* rezerwę celową, rządzącą się odmiennymi od ustalonych systemowo dla rezerw celowych uprawnieniami co do podziału i dystrybucji środków.

(akta kontroli str. 783-790)

Intencją NIK nie jest ustalenie zamkniętego katalogu celów, na jakie mogą być przeznaczane środki z rezerwy ogólnej, lecz wskazanie ogólnych wytycznych, kierunków wydatkowania środków, tak jak przedstawiono w punkcie 2.2. *Zasady obowiązujące przy przyznawaniu środków z rezerwy ogólnej* niniejszego wystąpienia.

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Minister Finansów w sposób nieprzejrzysty i niekonsekwentny postępował przy rozpatrywaniu wniosków o przyznanie środków z rezerwy ogólnej w 2019 r. Przyczyny odmowy przyznania środków z rezerwy ogólnej wskazywane w pismach do jednych dysponentów (Rzecznika Praw Obywatelskich, Prezesa Państwowej Agencji Atomistyki, Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego) nie były przeszkodą w zwiększeniu planu wydatków na wniosek innego dysponenta (Prezesa Instytutu Pamięci Narodowej), pomimo występowania podobnych sytuacji. Oznacza to, że nie było jasnych i jednolitych kryteriów przy przyznawaniu środków z rezerwy ogólnej, a decyzje miały charakter uznaniowy. NIK ocenia działanie Ministra w tym zakresie jako nierzetelne.

(akta kontroli str. 595-702)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działania Ministerstwa Finansów w zakresie podziału rezerw celowych budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Zastrzeżenia NIK budzi niejednolite postępowanie przy rozpatrywaniu wniosków o przyznanie środków z rezerwy ogólnej w 2019 r., przy braku kryteriów oceny zasadności przyznania środków. W ocenie NIK, Minister Finansów powinien dążyć do wprowadzenia zmian doprecyzowujących przepisy ustawy o finansach publicznych w zakresie podziału rezerw budzące wątpliwości interpretacyjne (art. 154 ust. 2) lub dające zbyt dużą swobodę w dysponowaniu środkami rezerwy ogólnej (art. 140 ust. 1, art. 155). Decyzje zwiększające plany wydatków poszczególnych części budżetowych środkami z rezerwy na ogół były wydawane bez zbędnej zwłoki. Wystąpiły jednak pojedyncze przypadki długiego procedowania tego rodzaju spraw, co wskazuje na potrzebę wprowadzenia procedur określających instrukcyjne terminy ich załatwiania.

IV. Uwagi i wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następującą uwagę i wniosek:

Uwaga Wydatki, które można przyporządkować do określonych podziałek klasyfikacyjnych i które nie spełniają żadnego z warunków określonych w art. 140 ust. 2 pkt 2-4 ufp, powinny być planowane w odpowiednich częściach budżetowych.

Wniosek Należy wypracować reguły/kryteria przyznawania środków z rezerwy ogólnej i je konsekwentnie stosować.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, 23 grudnia 2020 r.

Prezes
Najwyższa Izba Kontroli
Marian Banaś

.....
podpis

Sprostowanie oczywistej omyłki pisarskiej

stwierdzonej w wystąpieniu pokontrolnym nr KBF.410.005.01.2020 z dnia 23 grudnia 2020 r. skierowanym do Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej po kontroli P/20/012 „Planowanie i wykorzystanie rezerw budżetu państwa i budżetu środków europejskich” przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów

Na podstawie art. 35c ust. 1 i 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁹⁵ w treści wystąpienia pokontrolnego dokonano sprostowania oczywistej omyłki pisarskiej poprzez zastąpienie wskazanej na stronie 47, w drugim akapicie od góry, w wierszu 12, w zdaniu zaczynającym się od słów „Na wniosek Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów”, pozycji 16 rezerw celowych, pozycją 49 (jest „poz. 16”, powinno być „poz. 49”).

Warszawa, dnia 27 stycznia 2021 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów

Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
podpis

⁹⁵ Dz.U. z 2020 r. poz. 1200, ze zm.