



# DZIENNIK URZĘDOWY

## WOJEWÓDZTWA KUJAWSKO-POMORSKIEGO

---

Bydgoszcz, dnia 9 sierpnia 2023 r.

Poz. 5073

**Uchwała Nr XXVII/66/2023**

**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy  
z dnia 26 lipca 2023 r.**

w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały Nr LXV/94/2023 Rady Miasta Włocławek z dnia 27 czerwca 2023 r. w sprawie zasad udzielenia dotacji celowej na zakup roweru dla osób fizycznych

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 11 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325), art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.), art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) w związku z art. 400a ust. 1 pkt 24 i 32, art. 403 ust. 2, 4 i 5 ustawy z 27 kwietnia 2011 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2022 r. poz. 2556 z późn. zm.) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy

**uchwała, co następuje:**

stwierdza nieważność uchwały Nr LXV/94/2023 Rady Miasta Włocławek z dnia 27 czerwca 2023 r. w sprawie zasad udzielenia dotacji celowej na zakup roweru dla osób fizycznych

Rada Miasta Włocławek w dniu 27 czerwca 2023 r. podjęła uchwałę Nr LXV/94/2023 w sprawie zasad udzielenia dotacji celowej na zakup roweru dla osób fizycznych.

Uchwała wpłynęła do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w dniu 3 lipca 2023 r. i była przedmiotem badania nadzorczego na posiedzeniu Kolegium Izby w dniu 26 lipca 2023 r.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325), w posiedzeniu Kolegium Izby ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Pan Marek Wojtkowski - Prezydent Miasta Włocławek i Pan Piotr Kowal - Przewodniczący Rady Miasta Włocławek, zostali zawiadomieni o terminie posiedzenia Kolegium (pismo z dnia 19 lipca 2023 r. znak RIO-KA-4010-XXVII-8/2023) oraz o możliwości uczestnictwa w posiedzeniu Kolegium.

W posiedzeniu uczestniczyli mający odpowiednie upoważnienie: Pan Paweł Żyżelewicz Dyrektor Wydziału Dróg, Transportu Zbiorowego i Energii w Urzędzie Miasta we Włocławku oraz Pan Krzysztof Czerwiński Radca Prawny.

Przedmiotową uchwałą Rada Miasta Włocławek postanowiła określić zasady udzielania dotacji celowej na zakup roweru dla osób fizycznych. Rada w § 5 postanowiła, że dotacja przysługuje w wysokości odpowiadającej 50% wartości poniesionych kosztów kwalifikowanych, jednak nie więcej niż 1.500 zł brutto. Ponadto organ stanowiący wskazał, że kosztem kwalifikowanym jest koszt zakupu roweru dokonany po dniu zawarcia umowy o udzielenie dotacji. Jednocześnie w § 5 uchwały wskazano, że udzielenie dotacji odbywa się na podstawie wniosku, który można złożyć do dnia 31 sierpnia 2023 r. Ponadto w ramach rozliczenia dotacji Wnioskodawca został zobligowany do złożenia oświadczenia o wykonaniu umowy

poprzez zobowiązanie się, że zakupiony rower będzie alternatywnym środkiem transportu w stosunku do pojazdu silnikowego emitującego CO<sub>2</sub>.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej zważyło, co następuje.

**Art.403.** ust. 2, 4 i 5 ustawy z 27 kwietnia 2011 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2022 r. poz. 2556 z późn. zm.), będący podstawą podjętej uchwały dopuszcza w ust. 4 możliwość finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej w formie udzielenia dotacji celowej z budżetu gminy lub budżetu powiatu na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji. Zasady udzielania dotacji celowej obejmujące w szczególności kryteria wyboru inwestycji do finansowania lub dofinansowania oraz tryb postępowania w sprawie udzielania dotacji i sposób jej rozliczania określa rada gminy w drodze uchwały, zaś udzielenie dotacji celowej następuje na podstawie umowy zawartej przez gminę. Dotacja celowa jest z kolei zdefiniowana w art. 221 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.), jako środki finansowe, które mogą otrzymywać podmioty niezaliczane do sektora finansów publicznych i niedziałające w celu osiągnięcia zysku na realizację celów publicznych, związanych z realizacją zadań tej jednostki, a także na dofinansowanie inwestycji związanych z realizacją tych zadań.

Jak wynika z kolei z definicji zawartej w art. 126 ustawy o finansach publicznych, dotacjami są środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie tej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Należy podkreślić, że zasadniczą cechą odróżniającą dotacje od innych rodzajów wydatków jest m.in. to, że podlegają szczególnym zasadom rozliczania. Ponadto, jak literalnie wynika z dyspozycji art. 126 ww. ustawy, dotacje przeznaczone są na realizację zadań publicznych.

Zgodnie z art. 236 ust. 2 ustawy o finansach publicznych wydatki budżetu można podzielić na wydatki bieżące i wydatki majątkowe. Przez wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego rozumie się wydatki budżetowe niebędące wydatkami majątkowymi, zaś do wydatków majątkowych, w związku z przepisami art. 236 ust. 4 tej ustawy, zalicza się m.in. wydatki na inwestycje i zakupy inwestycyjne. Taki podział przekłada się następnie na stosowaną przez jednostki sfery finansów publicznych klasyfikację budżetową, według której konkretnym źródłom dochodów oraz rodzajom wydatków przypisuje się odpowiedni dział, rozdział oraz paragraf klasyfikacji budżetowej. Wśród paragrafów wydatków bieżących i inwestycyjnych wyróżnia się także odpowiednie paragrafy dotyczące udzielanych dotacji.

Dotacja celowa zaliczana jest, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.

o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270 z późn. zm.), do kategorii wydatków publicznych. Jednostki sfery finansów publicznych w celu prawidłowego ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych, będących wynikiem realizowania swoich zadań zobowiązane są do stosowania ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.). Jednak ze względu na specyfikę sektora finansów publicznych wobec tych jednostek mają również zastosowanie szczególne zasady rachunkowości określone w następujących aktach prawnych:

— rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1718);

— rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342);

— rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 513 z późn. zm.).

Podkreślenia wymaga fakt, że poprzez udzielane dotacje jednostka samorządu terytorialnego realizuje cele publiczne nałożone na nią ustawami, których z różnych powodów nie może sama zrealizować. Gdyby w omawianym przypadku udzielenia dotacji na zakup rowerów jednostka zdecydowała się zakupić je we własnym zakresie, a następnie np. zawrzeć z wybranymi mieszkańcami umowy użyczenia tych rowerów to

ewidencjonując zakupione jednoślady na majątku Miasta kierowałyby się wewnętrznymi zasadami w zakresie polityki rachunkowości. Można więc stwierdzić, że wszystkie rowery o wartości nie przekraczającej górnej kwoty 10.000 zł zostałyby zaewidencjonowane jako niskocenne składniki majątkowe na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe”, a ich zakup zaksięgowany by został w § 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”, czyli w paragrafie wydatków bieżących, a nie inwestycyjnych. W przypadku rowerów o wartości powyżej progów określonych w wewnętrznych regulacjach, które jednak nie mogą przekroczyć 10.000 zł, faktycznie jednostka mogłaby zastosować paragraf inwestycyjny § 606 „Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych” i zaewidencjonować je na koncie 011 „Środki trwałe”.

Chcąc zrealizować badaną uchwałę jednostka z oczywistych powodów nie może w swoim budżecie ująć ich w § 421 i § 605 klasyfikacji budżetowej. Udzielając dotacji winna zastosować

§ 283 „Dotacja celowa z budżetu na finansowanie lub dofinansowanie zadań zleconych do realizacji pozostałym jednostkom niezaliczanym do sektora finansów publicznych” w przypadku dotacji na zadania bieżące lub § 623 „Dotacja celowa z budżetu na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych” w przypadku dotacji na zadanie inwestycyjne.

W zakresie stosowania klasyfikacji budżetowej również Minister Finansów w piśmie z dnia

27 marca 2018 r. (znak: BPI.4102.10.2018) zwrócił uwagę, że w zakresie ujmowania wydatków

w podziałkach klasyfikacji budżetowej, określonej rozporządzeniem Ministra Finansów z 2 marca

2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych „zgodnie z treścią objaśnień zamieszczonych pod paragrafem 614 „Wydatki na zakupy inwestycyjne pozostałych jednostek” do wydatków na zakupy inwestycyjne (które są klasyfikowane odpowiednio w paragrafach: 606, 608, 612 i 614) należy zakwalifikować zakupy środków trwałych, których wartość początkowa jest wyższa niż kwota określona w art. 16f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.), a odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych nie są dokonywane jednorazowo lub gdy od nich nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w przypadkach określonych w tej ustawie. W związku z powyższym w paragrafach: 606, 608, 612 i 614 mogą być klasyfikowane wydatki na środki trwałe o wartości początkowej powyżej 10.000 zł”. Faktem jest, że ostateczną decyzję o sposobie klasyfikowania środków podejmuje, zgodnie z dyspozycją art. 53 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który dysponuje pełnią wiedzy o stanie faktycznym określonego zdarzenia i może dokonać szczegółowej analizy charakteru danego dochodu/wydatku. W zakresie określenia granicznej wartości środka trwałego, jaką jednostka powinna przyjąć, ustalając dla tego środka trwałego zasady amortyzacji „jednostki prowadzące księgi rachunkowe w oparciu o przepisy ustawy [o rachunkowości] zobowiązane są do stosowania nadrzędnych zasad rachunkowości, w tym zasady ostrożności i istotności. Określona w art. 7 ustawy o rachunkowości zasada ostrożności zobowiązuje jednostki do uwzględnienia w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, m.in. zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również w postaci odpisów amortyzacyjnych. Natomiast - zgodnie z art. 8 tej ustawy - określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, o której mowa w art. 7 ustawy”. (odpowiedź Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów w związku z zapytaniem z 18 stycznia 2018 r. - znak: RIO-11-0712/1/2018 - dotyczącym klasyfikowania wydatków budżetowych do wydatków bieżących lub majątkowych).

Kolegium stwierdziło, że w podjętej równolegle na tej samej sesji Rady Miasta Włocławek uchwale Nr LXV/92/2023 z dnia 27 czerwca 2023 r. zmieniającej uchwałę budżetową na rok 2023 jednostka wprowadziła kwotę 200.000 zł w dziale 600 „Transport i łączność”, rozdziale 60095 „Pozostała działalność” w § 6230 „Dotacja celowa z budżetu na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych”. Zgodnie z uzasadnieniem do uchwały kwota ta dotyczy wprowadzenia nowego zadania pn. „Dotacja do zakupu rowerów dla mieszkańców Włocławka”. Oznacza to, że konsekwentnie do zapisów badanej uchwały Rada Miasta i art. 403 ust. 4 ustawy Prawo ochrony środowiska organ stanowiący ma zamiar dofinansować koszty inwestycji.

Kolegium zauważa jednak, że zgodnie ze złożonymi w trakcie posiedzenia Kolegium wyjaśnieniami przedstawicieli Miasta Włocławek w ramach naboru wniosków o dofinansowanie zakupu rowerów złożonych zostało 138 wniosków, z których zaledwie kilka wskazuje na zakup roweru za kwotę wyższą niż 10.000 zł. W ocenie Kolegium niedopuszczalne jest więc sklasyfikowanie wydatków na dotację na zakup pozostałych rowerów jako dotacji na zakupy inwestycyjne. Kolegium dostrzega, że istnieją w obrocie prawnym oraz są wykonywane uchwały organów stanowiących dotyczące dofinansowania ze środków publicznych w ramach dotacji zadań służących ochronie środowiska z zakresu zakupu niskoemisyjnych pieców centralnego ogrzewania (np. pompy ciepła, gaz) oraz przydomowych oczyszczalni ścieków. Co do zasady w tych przypadkach łączna kwota zakupowanych dóbr również często nie przekracza 10.000 zł, jednak nie jest kwestionowany ich inwestycyjny charakter. Zdaniem Kolegium ma tutaj zastosowanie zapis art. 28 ust 8 ustawy o rachunkowości, według którego *„cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania”*. W procesie zakupu pieca czy budowy oczyszczalni ścieków następuje podwyższenie wartości istniejącego środka trwałego, którym jest dom czy nieruchomość. Ustawa o rachunkowości nie wiąże zaś dokonywania tego rodzaju wydatków z posiadaniem prawa własności do „ulepszanej” rzeczy. Korzyści dla ochrony środowiska są zapewnione przez wydatkowanie środków publicznych niezależnie od władztwa nad określonym środkiem trwałym. W przypadku zakupu rowerów nie zachodzi sytuacja, w której jakkolwiek wydatek poniżej kwoty 10.000 zł doprowadzi do podwyższenia wartości już istniejącego środka trwałego. Rower o wartości poniżej 10.000 zł stanowi niskocenny składnik majątkowy i jego zakup musi być sfinansowany w ramach wydatków bieżących, a nie inwestycyjnych. Podobnie rzecz ma się w odniesieniu do dofinansowania jego zakupu przez jednostkę samorządu terytorialnego dotacją, która w tym przypadku nie może mieć charakteru inwestycyjnego. Z racji, że ustawa Prawo ochrony środowiska przewiduje jedynie finansowanie lub dofinansowanie inwestycji, nie jest w ocenie Kolegium możliwe jakiegokolwiek wsparcie środkami publicznymi zakupu przez mieszkańców rowerów.

W wyroku NSA z 5.10.2021 r., I GSK 406/21 wskazano, *„że dotacja na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji, o której mowa w art. 403 ust. 4-6 u.p.o.ś. winna być rozumiana jako typowa dotacja inwestycyjna, czyli wsparcie finansowe, w oparciu o które i na bazie którego beneficjent wytwarza określoną rzecz lub dobro o charakterze trwałym lub też ulepsza dobro już istniejące nie zaś jako wsparcie finansowe służące pokryciu bieżących kosztów obsługi czy utrzymania określonych rodzajów działań, nawet jeżeli działania te prowadzą finalnie do pozytywnych skutków w zakresie ochrony środowiska. Inwestycja nie może być utożsamiana*

*z przeznaczaniem środków finansowych na zakup mediów czy produktów, które ulegają zużyciu*

*w procesie normalnej eksploatacji. Dotacje celowe ze środków budżetowych jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 403 ust. 4 ustawy Prawo ochrony środowiska można udzielać jedynie na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji, a nie na wydatki bieżące”*.

Kolegium wzięło pod uwagę różnice interpretacyjne dotyczące definiowania inwestycji na gruncie ustawy Prawo ochrony środowiska. W tym kontekście należy przytoczyć stanowisko Ministra Środowiska (odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Środowiska - z upoważnienia ministra - na interpelację nr 21939 - 19.04.2011 r.), w myśl którego *„ustawa Prawo ochrony środowiska nie zawiera definicji legalnej pojęcia ”inwestycji”, której koszty mogą być finansowane lub dofinansowane ze środków budżetów powiatów i gmin pochodzących z opłat i kar środowiskowych. Dlatego też, zważywszy na pełną i wyczerpującą regulację ustawy Prawo ochrony środowiska w przedmiocie omawianego mechanizmu finansowego, ustalenie znaczenia tego określenia powinno nastąpić w kontekście przepisów tej ustawy, natomiast w żadnym razie nie powinno następować w oparciu o inne ustawy, w których rozumienie takiego pojęcia może mieć zupełnie inne znaczenie w różnych kontekstach prawnych. Mając na uwadze powyższe, przez ”finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji”, o którym mowa w art. 403 ust. 4 ustawy Prawo ochrony środowiska, należy rozumieć pełne albo częściowe pokrycie ze środków budżetu powiatu lub gminy, pochodzących z opłat i kar środowiskowych, kosztów zaistniałych na skutek podjęcia przez podmiot spełniający przesłanki podmiotowe określone w tym przepisie działań (aktywności) odpowiadających zakresowi przedmiotowemu określonemu w art. 400a ust. 1 pkt 2, 5, 8, 9, 15, 16, 18, 21-25, 29, 31, 32 i 38-42 ustawy Prawo ochrony środowiska”*.

Jednak w ocenie Kolegium jednostki sfery finansów publicznych, a do takich zaliczają się udzielające na gruncie ustawy Prawo ochrony środowiska dotacji jednostki samorządu terytorialnego, powinny posługiwać się legalną definicją inwestycji wynikającą z ustawy o rachunkowości. Wynika to z faktu szczególnych zasad rachunkowości, w oparciu o które jednostki te ewidencjonują dokonywane przez nie zdarzenia gospodarcze. Do takich zdarzeń z całą pewnością zaliczają się dokonywane przez nie wydatki inwestycyjne, które tym odróżniają się od wydatków bieżących, że jest przy nich stosowana właściwa tylko im klasyfikacja budżetowa oraz że w ich wyniku powstają środki trwale umarżane liniowo na koniec roku w oparciu o stosowną stawkę amortyzacyjną. W przypadku zaś dokonywania wydatków bieżących mogą co najwyżej powstać niskocenne składniki majątkowe, które jednostka będzie mogła zaewidencjonować jako tzw. pozostałe środki trwale umarżane jednorazowo w miesiącu przyjęcia. Kwota graniczna, od której jest uzależnione zakwalifikowanie danego dobra do tzw. niskocennych składników majątkowych wynika z zapisu § 7 ust. 2 pkt 6 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342). Wartość ta nie powinna obecnie przekroczyć kwoty 10.000 zł. Tak bowiem wynika z art. 16d ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.).

Kwestia nielegalności dokonywania w ramach wydatków, o których mowa w art. 403 ust. 4 ustawy Prawo ochrony środowiska dotacji na zadania bieżące, a nie inwestycyjne, była również przedmiotem zainteresowania Najwyższej Izby Kontroli, w ramach kontroli dotyczącej „Finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej przez powiaty i gminy” podsumowanej

w 2018 roku (<https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/17/050/>). Najwyższa Izba Kontroli negatywnie oceniła udzielanie przez samorządy dotacji osobom fizycznym na demontaż, transport

i unieszkodliwianie wyrobów zawierających azbest. Według NIK *„zadania związane z usuwaniem wyrobów zawierających azbest nie są zadaniami o charakterze inwestycyjnym i na ich realizację nie mogą być udzielane dotacje podmiotom wymienionym w art. 403 ust. 4 ustawy POŚ”*. NIK oceniła, że usuwanie azbestu jest istotne z punktu widzenia ochrony środowiska i wskazała, że już w 2014 r. występowała do Ministra Środowiska z wnioskiem o zmianę brzmienia art. 403 ust. 4 w taki sposób, aby w ramach dotacji możliwe było finansowanie także działań nie inwestycyjnych. *„Dotychczas wnioszek ten nie został zrealizowany. Minister Środowiska jak również jego pracownicy podtrzymują stanowisko, że zmiana przepisów nie jest potrzebna. Ich zdaniem pojęcia „inwestycja” użytego we wskazanym wyżej artykule nie należy interpretować zawężająco, co oznacza że nie należy posługiwać się definicjami inwestycji określonymi w innych przepisach obowiązującego prawa, m.in. ustawy o rachunkowości czy też ustawy - Prawo budowlane. NIK zwraca uwagę, że każdorazowo przy wydawaniu opinii w powyższej kwestii pracownicy Ministerstwa Środowiska zastrzegają, iż nie ma ona charakteru wiążącego dla innych organów oraz podmiotów. W ocenie NIK niezrozumiałą jest brak działań resortu środowiska w celu zmiany przepisów ustawy POŚ w sposób umożliwiający udzielanie dotacji na zadania nieinwestycyjne, w szczególności na te związane z usuwaniem wyrobów zawierających azbest. Ministerstwo Środowiska wydaje opinie, a jednostki samorządu terytorialnego przyjmują je do stosowania, co prowadzi do naruszenia dyscypliny finansów publicznych w zakresie określonym w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych”*. (s. 12 Informacji o wynikach kontroli).

Analizując kwestię obligatoryjnego inwestycyjnego charakteru udzielanych dotacji, o których mowa w art. 403 ust. 4 ustawy Prawo ochrony środowiska, Kolegium przyjrzało się kwestii intencji ustawodawcy. Przepis pozwalający jednostkom samorządu terytorialnego udzielać dotacji na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji został do prawa wprowadzony ustawą z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy - Prawo ochrony środowiska (Dz. U. Nr 229, poz. 1498). Jak wskazuje opinia w sprawie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy - Prawo ochrony środowiska (druk nr 3169) z dnia 5 lipca 2010 r. *„wprowadzenie możliwości przyznania dotacji podmiotom spoza sektora finansów publicznych (osobom fizycznym, wspólnotom mieszkaniowym, przedsiębiorcom) jest rozwiązaniem korzystnym z punktu widzenia realizacji celów polityki ekologicznej”*. Opinia w dalszej części wskazuje na występujące od 1 stycznia 2010 r. ograniczenie kręgu podmiotów mogących się ubiegać o dotacje, co utrudniło jednostkom samorządu terytorialnego prowadzenie lokalnej polityki ochrony środowiska. Jak wskazano w opinii *„ważnym narzędziem tej polityki były bowiem dotacje do projektów realizowanych najczęściej przez osoby fizyczne czy wspólnoty mieszkaniowe (projekty te obejmują np. budowę przydomowych oczyszczalni*

*ścieków, montaż kolektorów słonecznych i pomp ciepła, usuwanie odpadów azbestowych, termomodernizację budynków). Bodźcem inicjującym tego rodzaju przedsięwzięcia była niejednokrotnie możliwość otrzymania finansowego wsparcia ze środków publicznych. Zniesienie możliwości uzyskania dotacji przez te podmioty spowodowało, że wiele przygotowywanych do realizacji projektów zostało wstrzymanych”. Charakter wymienionych przedsięwzięć - mających z punktu widzenia wydatków budżetu - także cechy wydatków bieżących (np. dofinansowanie usuwania azbestu) wskazuje na to, że celem zmiany ustawy było przywrócenie do dofinansowania przez budżet tych wydatków, które do tej pory były finansowane przez gminne i powiatowe fundusze ochrony środowiska. Przypomnieć bowiem należy, że te fundusze przestały funkcjonować na mocy art. 16 ustawy z dnia 20 listopada 2009 r. o zmianie ustawy - Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 215, poz. 1664). Środki finansowe gminnych funduszy można było przeznaczać m.in. na: edukację ekologiczną oraz propagowanie działań proekologicznych i zasady zrównoważonego rozwoju, wspieranie ekologicznych form transportu oraz inne zadania ustalone przez radę gminy, służące ochronie środowiska i gospodarce wodnej, wynikające z zasady zrównoważonego rozwoju, w tym na programy ochrony środowiska. W funduszach ochrony środowiska funkcjonujących do końca 2009 r. nie było ograniczenia, co do inwestycyjnego charakteru wydatkowanych środków (art. 406 ustawy). Dodatkowo należy wskazać, że także i w pierwszej wersji poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy - Prawo ochrony środowiska z 5 maja 2010 r. (druk 3169) próżno się doszukiwać wymogu dotacji inwestycyjnej. Jedynie w uzasadnieniu wskazuje się na konieczność nowelizacji ustawy w taki sposób, aby gminom i powiatom umożliwić wsparcie finansowe między innymi osób fizycznych, realizujących - jak to określono - „inwestycje prywatne”. Obecne brzmienie dotyczące obligatoryjnego inwestycyjnego charakteru udzielanych dotacji pojawia się w wersji dołączonej do sprawozdania Podkomisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy - Prawo ochrony środowiska (druk nr 3169) z dnia 21 września 2010 r.*

W ocenie Kolegium wydawać się może, że faktyczną intencją ustawodawcy było zachowanie

w dotychczasowym kształcie - po likwidacji powiatowych i gminnych funduszy ochrony środowiska - form finansowanych przez nich zadań - także i tych bieżących na gruncie znowelizowanej ustawy Prawo ochrony środowiska. Jednak w toku prac parlamentarnych dokonano z pozoru niewielkiej, ale jakże istotnej zmiany, w wyniku której dofinansowanie zadań bieżących stało się niemożliwe. Podkreślenia wymaga bowiem, że w toku wykładni prawa w pierwszej kolejności należy posługiwać się wykładnią literalną danego przepisu, która w niniejszym przypadku jest jednoznaczna - art. 403 ust. 4 ustawy Prawo ochrony środowiska stanowi podstawę do udzielania dotacji celowych z budżetu gminy wyłącznie na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji. Zapis ten bezpośrednio też nawiązuje do art. 221 ustawy o finansach publicznych, umożliwiającego samorządom dofinansowanie inwestycji związanych z realizacją celów publicznych.

W ocenie Kolegium Izby zadanie w zakresie zakupu rowerów stanowiących własność osób fizycznych, którego finansowanie określa badana uchwała nie należy do inwestycji w rozumieniu przepisów art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) rozumianych jako „*aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści*”. Tylko taka definicja inwestycji jest legalna i znajduje zastosowanie w omawianym przypadku. Jednostki samorządu terytorialnego ewidencjonują wszystkie zdarzenia gospodarcze w oparciu o ustawę o finansach publicznych, podlegając jednocześnie szczególnym zasadom rachunkowości.

Dopuszczenie do finansowania tego typu wydatków ze środków publicznych może, w ocenie Kolegium, doprowadzić w przyszłości do wywoływania przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego uchwał dotujących zakup np.: łódówek czy zmywarek. W przypadku zakupu tych dóbr bardzo łatwo będzie można wykazać osiągnięcie efektu ekologicznego (zastąpienie starego sprzętu nowym energooszczędnym), co w połączeniu z nadinterpretacją przepisów będzie prowadzić do drenażu samorządowych budżetów i dalszych - niezgodnych z prawem - działań, chyba że ustawodawca dokona zmiany polegającej na umożliwieniu dokonywania wszelkich wydatków, tj. zarówno inwestycyjnych, jak i bieżących.

Fakt, że wśród złożonych wniosków o dotację na zakup rowerów są też i takie (a wskazał na to podczas posiedzenia Kolegium przedstawiciel Miasta), których wartość przekracza przyjęty przez jednostkę próg, od

którego zalicza się wydatki do wydatków inwestycyjnych nie przesądza, zdaniem Kolegium, o bezsporności twierdzenia, że wszystkie wydatki dokonywane w ramach tej dotacji są wydatkami inwestycyjnymi, bo zdecydowana ich większość nie tworzy jednak środków trwałych i ma charakter wydatków bieżących. Wiąże się z tym zasada zrównoważenia budżetu w zakresie dochodów i wydatków bieżących, czyli tzw. wyniku operacyjnego. W tym aspekcie należy także wskazać kwestię wpływu wydatków inwestycyjnych i wydatków bieżących na relację, o której mowa w art. 242 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z art. 242 ust. 1 „*organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie może uchwalić budżetu, w którym planowane wydatki bieżące są wyższe niż planowane dochody bieżące powiększone o przychody, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 5, 7 i 8*”. Dowolne i dokonywane w sposób nieuzasadniony zamienianie jednych wydatków drugimi powoduje zafałszowanie jednego z najważniejszych wskaźników oceny kondycji finansowej jednostek samorządu terytorialnego, od którego uzależnione jest uchwalenie budżetu.

Zdaniem Kolegium Izby, Gmina może wykonywać zadanie własne (tj. finansować cele ochrony środowiska z art. 400a ust. 1 pkt 8 ustawy) czyniąc to w drodze wydatków bezpośrednich z budżetu, czyli płacąc za usługę uprzednio zakontraktowanemu przez siebie wykonawcy zadania nieinwestycyjnego na zasadach z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r. poz. 40 z późn. zm.) w zw. z art. 403 ust. 3 ustawy Prawo ochrony środowiska. Udzielenie dotacji na zadanie niestanowiące inwestycji z zakresu ochrony środowiska musiałoby mieć podstawę w wyraźnym przepisie prawnym. Tymczasem powołane w uchwale przepisy art. 403 ust. 4 i 5 dopuszczają posłużenie się dotacją, ale tylko w celu sfinansowania inwestycji z zakresu ochrony środowiska.

Według Kolegium Izby, dotacja na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji, o której mowa w art. 403 ust. 4-6 ustawy Prawo ochrony środowiska musi być "dotacją inwestycyjną", czyli wsparciem finansowym, które po stronie beneficjenta w sposób bezpośredni prowadzi do powstania rzeczy (dobra) stanowiącej środek trwały, bądź prowadzi do ulepszenia istniejącego środka trwałego - w rozumieniu art. 3 pkt 15, 16, 17 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

Biorąc powyższe pod uwagę Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy stwierdza, że uchwała Nr LXV/94/2023 Rady Miasta Włocławek z dnia 27 czerwca 2023 r. w sprawie zasad udzielenia dotacji celowej na zakup roweru dla osób fizycznych jest nieważna, gdyż w sposób istotny narusza zapisy art. 403 ust. 2, 4 i 5 ustawy z dnia 27 kwietnia 2021 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2022 r. poz. 2556 z późn. zm.).

### **Pouczenie:**

Na niniejszą uchwałę przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, za pośrednictwem Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, w terminie 30 dni od daty doręczenia.

Przewodniczący Kolegium

Daniel Jurewicz