

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

Wydział Prawa i Nauk Społecznych

Izabela Niedzińska

Status prawny instytucji gospodarki budżetowej

Dysertacja doktorska z dziedziny nauk społecznych (dyscyplina: nauki prawne)

Rozprawa doktorska
napisana pod kierunkiem
Prof. dr hab. Artura Kusia

Kielce 2021

Spis treści

Wykaz stosowanych skrótów i pojęć	6
Wstęp	10
Rozdział I	
Podstawowe zagadnienia prawne sektora finansów publicznych	21
1. Uwagi wprowadzające	21
2. Pojęcie i konstrukcja sektora finansów publicznych	24
3. Zmiany istniejących form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych	25
4. Formy zorganizowania jednostek sektora finansów publicznych – próba porównania ich cech z IGB	27
5. IGB jako jednostka sektora finansów publicznych	36
6. Wnioski	41
Rozdział II	
IGB – podmiot nietypowy	46
1. Uwagi wprowadzające	46
2. Powstanie IGB w trybie przekształceń gospodarstw pomocniczych	48
3. Różnice w systemie finansowym i prawnym byłych gospodarstw pomocniczych a IGB	50
4. Powstanie IGB w trybie przekształcenia zakładu budżetowego	53
5. Tworzenie IGB w drodze przekształcenia zakładów opieki zdrowotnej i instytutów badawczych	56
6. Wnioski	58
Rozdział III	
Podstawy administracyjnoprawne i wymagania ekonomiczne tworzenia	
IGB	60
1. Uwagi wprowadzające	60
2. Wyposażenie IGB w mienie państwowe i środki finansowe	61
3. Wyposażenie IGB w nieruchomości	65
4. Statut i regulamin organizacyjny, ich rola w IGB.....	75
5. Wnioski	79

Rozdział IV

Organizacja i zarządzanie IGB	82
1. Uwagi wprowadzające	82
2. Dyrektor IGB – kierownik jednostki sektora finansów publicznych	83
3. Główny księgowy IGB	86
4. Zdolność zatrudniania pracowników przez IGB i obowiązki wynikające z kodeksu pracy	91
5. Zawieranie ugód przez IGB w sprawie spornej należności cywilnoprawnej	100
6. Nadzór nad IGB	104
7. Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w IGB	107
8. Obowiązek i zakres udostępniania informacji publicznej przez IGB	113
9. Wnioski	120

Rozdział V

Cel i zadania publiczne IGB	124
1. Uwagi wprowadzające	124
2. Zadania publiczne realizowane przez IGB	126
3. Opracowanie budżetu zadaniowego przez IGB	136
4. Zadania publiczne wyznaczone dla IGB w ustawie budżetowej	138
5. Zamówienia publiczne udzielane przez organy założycielskie IGB	150
6. Realizacja zadań publicznych przez IGB we współpracy z sektorem prywatnym	160
7. Wnioski	165

Rozdział VI

Zasady gospodarki finansowej	169
1. Uwagi wprowadzające	169
2. Zasada jawności i przejrzystości gospodarowania środkami publicznymi	171
3. Zmiany planu finansowego	174
4. Zysk IGB	175
5. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych i obowiązki sprawozdawcze	179
6. Lokata wolnych środków pieniężnych i zakaz obrotu papierami	

wartościowymi	181
7. Warunek rozliczenia nieściągalnych wierzytelności w koszty uzyskania przychodów	185
8. Finansowe instrumenty wsparcia dla IGB	188
9. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w IGB	198
10. Wnioski	204

Rozdział VII

Charakterystyka aktualnie funkcjonujących IGB – ich statuty i cele	208
1. Uwagi wprowadzające	208
2. Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	209
3. Centrum Zakupów dla Sądownictwa IGB	211
4. Centrum Obsługi Administracji Rządowej	213
5. Centralny Ośrodek Informatyki	217
6. Centrum Usług Logistycznych	220
7. Centralny Ośrodek Sportu	223
8. Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	225
9. Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”	227
10. Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	229
11. Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS	231
12. Krajowy Instytut Mediów	233
13. Wnioski	234

Rozdział VIII

Procesy transformacyjne w IGB	237
1. Uwagi wprowadzające	237
2. Likwidacja administracyjna IGB przez organ założycielski. Zdolność upadłościowa IGB	239
3. Przekształcenie IGB (łączenie, podział)	251
4. Wnioski	254
Zakończenie	257
Załącznik – Wykaz IGB	269

Bibliografia	273
Akty prawne	273
Literatura	278
Orzecznictwo	284
Inne źródła	285
Netografia	287

Wykaz stosowanych skrótów i pojęć

1. Akty prawne

Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 196 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)

k.p. – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)

k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)

k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)

pr. restr. – ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1588)

pr. upadł. – ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.)

p.z.p. – ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1129)

RODO – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119, s. 1)

r.p.g.p.p. – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej (Dz. U. Nr 181, poz. 1217)

u.d.i.p. – ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 2176)

u.f.p. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)

u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.)

u.o.n.d.f.p. – ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.)

u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)

u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)

u.p.p.p. – ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 711 ze zm.)

u.r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)

2. Czasopisma, publikatory

Dz. U. – Dziennik Ustaw

Dz. Urz. – Dziennik Urzędowy

OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich

OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

3. Organy, organizacje, instytucje

CODGiK – Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezji i Kartografii

EFTA – Europejskie Porozumienie o Wolnym Handlu (European Free Trade Agreement)

ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości (zwany także Trybunałem Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich „TSWE”)

GP – Gospodarstwo Pomocnicze

GUS – Główny Urząd Statystyczny

IGB – instytucja gospodarki budżetowej

j.s.t. – jednostka samorządu terytorialnego

KRS – Krajowy Rejestr Sądowy

LPR – Lotnicze Pogotowie Ratunkowe

MSWiA – Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji

NIK – Najwyższa Izba Kontroli

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

RE – Rada Europy

SA – Sąd Apelacyjny

SN – Sąd Najwyższy

SO – Sąd Okręgowy

TK – Trybunał Konstytucyjny

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UZP – Urząd Zamówień Publicznych

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

ZGP – Zakład Gospodarstwa Pomocniczego

ZOZ – Zakład Opieki Zdrowotnej

4. Instytucje gospodarki budżetowej

IGB lub instytucja – Instytucja Gospodarki Budżetowej

BALTICA – Bałtycka Instytucja Gospodarki Budżetowej

BIELIK – Podlaska Instytucja Gospodarki Budżetowej

CARPATIA – Podkarpacka Instytucja Gospodarki Budżetowej

CENTRUM - Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS

CzDS - Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucja Gospodarki Budżetowej

COAR – Centrum Obsługi Administracji Rządowej

CODGiK – Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej

COI – Centralny Ośrodek Informatyki

COKP - Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP

CUL – Centrum Usług Logistycznych

COS – Centralny Ośrodek Sportu

CUW – Centrum Usług Wspólnych
KIM - Krajowy Instytut Mediów
MAZOVIA – Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”
PDZ w Juracie - Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie
POMERANIA – Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej „POMERANIA”
PIAST – Zachodnia Instytucja Gospodarki Budżetowej PIAST
ZIOTP – Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego

5. Inne skróty

art. – artykuł
CEK – Centralna Ewidencja Kierowców
CEP – Centralna Ewidencja Pojazdów
COVID-19 - choroba spowodowana przez koronawirusa (nr 19 oznacza rok pojawienia się zakażenia)
cyt. – cytowany
ewid. – ewidencyjny
ibidem – „tamże” lub „w tym samym miejscu”
itp. – „i temu podobne” lub „i tym podobne”
jw. – jak wyżej
lit. – litera
m.in. – między innymi
np. – na przykład
Nr – numer
op. cit. – dzieło cytowane
PKB - Produkt Krajowy Brutto
PKD - Polska Klasyfikacja Działalności
pkt – punkt
PKWiU – Polska Klasyfikacja WYROBÓW I USŁUG
Podatnik VAT – podatnik od towarów i usług
por. – porównaj
poz. – pozycja
r. – rok
Rada WE – Rada Wspólnot Europejskich
(red.) – redakcja
RM – Rada Ministrów
RP - Rzeczpospolita Polska
s. - strona
Sygn. – sygnatura
t. – tom
tekst jedn. - tekst jednolity
tj. – to jest
TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską
tys. – tysięcy
Zam. Publ. – Zamówienia Publiczne
UE – Unia Europejska
ust. – ustęp
wyd. – wydawnictwo

ww. – wymieniona wyżej
w zw. – w związku
z. – zeszyt
ze zm. – ze zmianami
ZFŚS – Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych
zob. – zobacz
zł. – złoty
VAT/podatek VAT – podatek od towarów i usług

Wstęp

Instytucja gospodarki budżetowej (dalej: IGB) jest stosunkowo nowym podmiotem sektora finansów publicznych wprowadzonym ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹ oraz ustawą – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych². Celem utworzenia tej formy organizacyjnej było umożliwienie wykonywania w nowej formie zadań publicznych realizowanych uprzednio przez dwa działające podmioty (gospodarstwa pomocnicze i zakłady budżetowe). Ustawodawca nie wskazał, dla jakich zadań państwa najważniejsza byłaby forma organizacyjno-prawna IGB. W opinii zleconej przez Biuro Analiz Sejmowych³ zauważono, że nazwa nadana tej formie organizacyjno-prawnej nie jest adekwatna do sposobu jej funkcjonowania. Forma ta zbliżona jest bardziej i przystaje do formy gospodarki pozabudżetowej (przedsiębiorstw), gdyż nie jest związana bezpośrednio z budżetem państwa. Z tym stanowiskiem zgadza się autorka, która przytacza w rozprawie argument dużej niezależności i swobody w dysponowaniu mieniem, w tym dysponowaniu wypracowanym zyskiem z prowadzonej działalności, którym IGB nie dzieli się z budżetem państwa, w przeciwieństwie do przedsiębiorstw.

Niniejsza rozprawa ukazuje IGB jako jedną z nowych form organizacyjno-prawnych funkcjonujących w prawie finansowym. W sektorze finansów publicznych jest to druga nowa forma organizacyjno-prawna⁴ działająca od 2010 r.

Prawo o finansach publicznych jest wyodrębnioną gałęzią w systemie prawa w Polsce. W ujęciu prawniczym o finansach publicznych mówi się jako o obszarze regulacji odrębnej gałęzi prawa publicznego, której przedmiotem są normy odnoszące się do publicznych zasobów pieniężnych i operacji tymi zasobami⁵. Zwraca się też uwagę na aspekt ekonomiczny

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst pierwotny: Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.), dalej: u.f.p.

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.), dalej: p.w. u.f.p.

³ Opinia Biura Analiz Sejmowych z dnia 3 listopada 2008 r. dotycząca rządowego projektu ustawy o finansach publicznych z dnia 20 października 2008 r., druk nr 1181.

⁴ Pierwsza nowa forma organizacyjno-prawna działająca od 2010 r. to agencja wykonawcza, która została wprowadzona przepisami u.f.p. W świetle dyspozycji art. 18 u.f.p. agencja wykonawcza jest państwową osobą prawną, tworzoną na podstawie odrębnej ustawy w celu realizacji zadań państwa. Szczegółowy zakres zadań tej formy określa ustawa oraz statut.

⁵ M. Fryszak, A. Nowak – Far [w:] *Ustawa o finansach publicznych; ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*, Komentarz, Warszawa 2017, s. 16.

regulacji prawnych w kwestii finansów publicznych⁶. Przepisy tego prawa normują publiczną gospodarkę finansową, tj. gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych przez państwo i jednostki samorządu terytorialnego. Przepisy o finansach publicznych normują ponadto działalność instytucji finansowych i ich gospodarkę finansową, ustrój organizacyjny systemu finansów publicznych. Kwestie gromadzenia i wydatkowania środków publicznych reguluje Konstytucja RP z 1997 r.⁷ w rozdziale X „Finanse publiczne” oraz u.f.p.

Dla jasności rozważań prowadzonych w niniejszej rozprawie konieczne wydaje się zdefiniowanie podstawowych dla podjętej problematyki badawczej pojęć „instytucja” oraz „status prawny”.

Pojęcie „instytucja” może być rozumiane jako jednostka organizacyjna, zespół pewnych norm prawnych lub obyczajowych. Jest ono wykorzystywane w wielu dziedzinach nauki, a ponadto używane jest także w języku potocznym. Powstają w związku z tym problemy odnośnie definiowania instytucji w różnych ujęciach⁸, łącznie z niejednorodnym podejściem w literaturze. Termin „instytucja” jest używany w nauce o finansach, w ekonomii, na potrzeby prawa administracyjnego, jak również w innych obszarach, na przykład zarządzania, politologii. Ogólnie można stwierdzić, że instytucję wyróżnia realizacja interesu publicznego, który stanowi pojęcie kluczowe prawa administracyjnego i publicznego prawa gospodarczego o wymiarze nie tylko społecznym, ale i prawnym⁹.

Pojęcie „instytucja” pochodzi od łacińskiego słowa *institutio*, co oznacza urządzenie, zwyczaj. Analizując słownikowe wyjaśnienie samego pojęcia „instytucja”, zauważa się jego częste łączenie z przymiotnikiem „publiczny”. Według słownika języka polskiego „instytucja” to zakład o charakterze publicznym zajmujący się określonym zakresem spraw, działający w jakiejś dziedzinie¹⁰. Zaprezentowane w ten sposób wieloznaczne pojęcie

⁶ W. Wojtowicz (red), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 16.

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

⁸ T. Gawęł, M. Klimczak, *Pojęcie instytucji w prawie i ekonomii* [w:] *Ekonomia i Prawo*, t. 1, *Ład instytucjonalny w gospodarce*, Wrocław 2005, s. 73–86.

⁹ J. Lang, *Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym* [w:] *Przeobrażenia we współczesnym prawie administracyjnym i w nauce administracji*, red. A. Błaś, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji 1997, t. 38, s. 127.

¹⁰ M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 1, Warszawa 1978, s. 796; E. Sobol, *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 2002, s. 276.

„instytucji” stanowi kluczowy punkt odniesienia do analizy konstrukcji prawnoadministracyjnej IGB, opartej na regulacji prawnej przewidzianej u.f.p. Instytucja taka jest tworzona w celu realizacji zadań publicznych, swoje zadania wykonuje odpłatnie, a koszty swojej działalności oraz zobowiązania pokrywa z uzyskiwanych przychodów¹¹.

Podmioty działające w ramach systemu finansów publicznych muszą prowadzić gospodarkę finansową w określony ustawowo sposób. Generalnie podmioty sektora finansów publicznych przy realizacji zadań publicznych wydatkują środki publiczne w trybie administracyjnym. W stosunku do niektórych z tych podmiotów, a do takich należą IGB, ustalono w u.f.p. warunki quasi-rynkowe. Oznacza to m.in., że poprzez IGB umożliwia się prowadzenie działalności według tych samych lub podobnych zasad, na jakich funkcjonują podmioty prowadzące działalność gospodarczą na wolnym rynku, z tym wyjątkiem, iż w IGB różnicuje się warunki, na jakich finansowane są zadania publiczne, a za tym także procedurę wydatkowania środków publicznych¹². IGB jako podmioty wykonujące zadania publiczne zostały wyposażone w samodzielność prawną, organizacyjną oraz finansową. Fundamentalną cechą IGB jest to, że instytucja ta posiada zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych. Może być ona zatem podmiotem stosunków cywilnoprawnych. IGB jako osoba prawna z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego¹³ ma swobodę w zakresie procedury gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz swobodę samodzielnego prowadzenia rachunku ekonomicznego. Wyposażenie IGB w osobowość prawną oznacza, że podmiot ten ma typowe cechy osoby prawnej, do której zalicza się:

- wyodrębnioną strukturę organizacyjną i organy działające za osobę prawną;
- posiadanie odrębnego majątku;
- zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków (w tym prawa do podejmowania działań we własnym imieniu i na własny rachunek);

¹¹ Art. 23 ust. 1 u.f.p.

¹² M. Kosek-Wojnar, K. Maj-Waśniowska, *Funkcjonowanie wybranych form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych w warunkach quasi-rynkowych – próba oceny*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie 2018, z. 5, s. 214.

¹³ Rodzaj rejestru publicznego, prowadzony przez wybrane Sądy Rejonowe i Ministerstwo Sprawiedliwości. Krajowy Rejestr Sądowy działa od 1 stycznia 2001 r. na podstawie ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 112). Zastąpił istniejący poprzednio rejestr handlowy. Krajowy Rejestr Sądowy daje możliwość uzyskania informacji o każdym przedsiębiorcy, podlegającym obowiązkowi wpisu do KRS, w formie odpisu, wyciągu lub odpowiedniego zaświadczenia w kilkudziesięciu ekspozyturach Centralnej Informacji Krajowego Rejestru Sądowego na terenie całego kraju.

- zdolność procesową;
- odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania.

W tytule niniejszej rozprawy zawarto również pojęcie „status prawny”. Termin ten nie ma definicji legalnej. Słowo „status” oznacza stan prawny, położenie jednostki w większej zbiorowości¹⁴. Jest to zasadnicze pojęcie z kategorii języka prawnego, w którym formułowane jest prawo, a więc jest językiem przepisów i norm prawnych. Należy przy tym podkreślić, iż w ustawodawstwie określenia tego nie używa się. Jednakże występuje ono w nauce i literaturze przedmiotu. Wyjaśnienie tego pojęcia użytego w tytule rozprawy sprowadzono w pierwszym rzędzie do przedstawienia usytuowania i pozycji prawnej IGB w strukturze finansów publicznych (sektor rządowy), czyli zagadnień ustrojowych. Przegląd problematyki stanowiącej przedmiot niniejszego opracowania nie oddawałby pełnego obrazu IGB bez analizy zbioru przepisów regulujących działalność tego podmiotu oraz bez przybliżenia praktycznych aspektów wynikających z nich zagadnień.

Pierwszym celem rozprawy jest przedstawienie położenia i umiejscowienia IGB wśród podmiotów sektora finansów publicznych. Chodzi o przeanalizowanie działalności IGB w celu oceny, czy instytucja ta realizuje ustawowe założenia, wykonując zadania publiczne. Czy obowiązujący model statusu IGB zapewnia, respektuje prawa i wolności „przedsiębiorcy”, którym *de facto* jest gwarantowane konstytucyjnie w stosunkach gospodarczych?. Rozprawa ma też na celu skonfrontowanie relacji z organem założycielskim, w szczególności, czy ustawa zapewnia samodzielność IGB, realne środki ochrony przed nadmiernym wkraczaniem organu założycielskiego jako organu państwowego nadzoru w kompetencję IGB.

Rozprawa ukazuje IGB w ujęciu historycznym na tle likwidacji bądź zmian organizacyjnych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz różnic w ich funkcjonowaniu. Jednocześnie podjęto próbę oceny tej instytucji pod względem zdolności do samofinansowania i samodzielnego wykonywania zadań publicznych.

Wprowadzenie i utworzenie w Polsce formy organizacyjno-prawnej w sektorze finansów publicznych, jaką jest IGB, jest pomysłem nowatorskim administracji rządowej¹⁵.

¹⁴ M. Szymczak (red.), *op. cit.*, t. 3, Warszawa 1989, s. 325.

¹⁵ Opinia Biura Analiz Sejmowych z dnia 3 listopada 2008 r. dotycząca rządowego projektu ustawy o finansach publicznych z dnia 20 października 2008 r., druk nr 1181.

Powołanie tej instytucji nie było wzorowane na prawie europejskim, w przeciwieństwie do agencji wykonawczych¹⁶. IGB posiada własne, charakterystyczne cechy organizacyjne i finansowe. Z analizy statutów IGB wynika, że prowadzą one działalność usługową wyłącznie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, chociaż mogą poza jej granicami (realizując zamówienia zagraniczne). Jednakże przeglądając spis przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym, autorka nie stwierdziła istnienia oddziału zagranicznego IGB na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej lub poza nią. W związku z tym nie można było przeprowadzić analizy prawnoporównawczej w tym zakresie. Podstawowym źródłem przychodów IGB jest prowadzenie działalności gospodarczej, zgodnie z przedmiotem działalności wskazanym w statucie danej IGB. Instytucja może również uzyskiwać przychody z innych źródeł, w szczególności ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi a także darowizn, spadków i zapisów.

W rozprawie uwzględniono ustalenia wynikające z publikowanych informacji o przeprowadzonych kontrolach z działalności IGB. Doświadczenia zawodowe zebrane przez autorkę pracy podczas obsługi prawnej IGB w latach 2011–2013 stały się inspiracją do podjęcia pracy nad niniejszą rozprawą. W nauce prawa administracyjnego, gospodarczego nie powstała dotychczas praca, która podejmowałaby w sposób całościowy tematykę statusu prawnego IGB. Rozprawa jest więc próbą wypełnienia luki w nauce prawa, jaką stanowi brak całościowego ujęcia statusu prawnego IGB w Polsce. Konkludując, zamiarem autorki jest przedstawienie najistotniejszych problemów IGB wewnętrznych oraz zewnętrznych uwarunkowań jej funkcjonowania w obrocie gospodarczym. Ponadto należy zwrócić uwagę, że IGB są stosunkowo nieznanymi podmiotami funkcjonującymi na rynku polskim, w związku z tym jest to podmiot mało opisany w literaturze przedmiotu. W rozprawie wykorzystano dostępne, choć stosunkowo skromne jeszcze orzecznictwo sądów powszechnych i administracyjnych z zakresu omawianej problematyki. Do poszczególnych zagadnień wykorzystano również literaturę fachową przedmiotu, akty prawne, publikacje prasowe, opracowania z wystąpień pokontrolnych NIK oraz innych organów kontroli państwowej.

¹⁶ Rozwiązania zaproponowane dla agencji wykonawczej są wzorowane na przyjętych w rozporządzeniu Rady (WE) nr 58/2003 z dnia 19 grudnia 2002 r. ustanawiającym statut agencji wykonawczych, którym zostaną powierzone niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi (Dz. Urz. UE z 2003 r., L 11, s. 1), dalej: rozporządzenie nr 58/2003.

Analiza materiału badawczego pozwoliła na sformułowanie następującej tezy podstawowej rozprawy: treść obowiązujących regulacji ustawowych IGB nie w pełni odpowiada wymogom praktyki gospodarczej, a w szczególności uwarunkowaniom ekonomicznym i prawnoadministracyjnym funkcjonowania w obrocie gospodarczym. Celowe jest tworzenie i funkcjonowanie tylko takich IGB, które posiadają zdolność do samofinansowania. Powyższa teza jest szczególnie uwypuklana w materiałach pokontrolnych NIK.

Wskazana teza wymaga odpowiedzi na kilka pytań badawczych, które na tle obowiązujących przepisów u.f.p. wydają się kluczowe dla oceny funkcjonowania IGB:

1. Jaki jest cel funkcjonowania IGB?
2. Czy IGB posiada zdolność do wykonywania zadań publicznych?
3. Czy IGB ma zdolność do pozyskiwania przychodów z tytułu świadczenia usług na rzecz organu założycielskiego, jak też podmiotów trzecich?
4. Jaki jest wpływ na ograniczenie samodzielności finansowej IGB przez organ założycielski w zakresie przeznaczenia wypracowanego przez te podmioty zysku?
5. Czy źródłem dominujących przychodów IGB powinna być realizacja zadań publicznych jako zadań podstawowych?

Chcąc znaleźć odpowiedzi na te pytania badawcze, przeprowadzono analizę treści obowiązujących przepisów u.f.p., która jest ustawą ustrojową dla IGB, ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz innych ustaw merytorycznie właściwych dla funkcjonowania IGB (ustaw budżetowych). W wyniku tych rozważań stwierdzono, że dodatkowym i uzupełniającym źródłem przychodu IGB może być wykonywanie innych usług niż podstawowe na rzecz jednostek spoza sektora finansów publicznych. Prowadzenie działalności innej niż podstawowa musi być wyraźnie wskazane w akcie założycielskim IGB, wraz z określeniem zadań publicznych.

Wobec stosowanych sztywnych wymogów rozliczeń usług IGB realizowanych na rzecz organów pełniących funkcje organów założycielskich, zdaniem autorki IGB jest w stanie uzyskiwać przychody pozwalające na generowanie zysku wyłącznie dzięki prowadzeniu działalności dodatkowej, którą niejednokrotnie trudno zakwalifikować jako polegającą na wykonywaniu zadań publicznych. Praktyka czerpania przychodów z tego

rodzaju działalności ma podstawę w treści obowiązujących przepisów prawa. Niemniej jednak zasady prowadzenia gospodarki finansowej IGB we wspomnianym zakresie powinny ulec doprecyzowaniu.

Nie wszystkie IGB, co wynika z kontroli organów założycielskich, przestrzegają przepisów u.f.p. i treści statutów określających zasady ponoszenia kosztów oraz przeznaczania zysku, np. CUL, CUW, COI, BALTICA, CARPATIA, PIAST, CzDS, COKP, BIELIK, POMERANIA.

Instytucje gospodarki budżetowej nie mają charakteru spółek prawa handlowego, gdyż ich działanie w istotny sposób ograniczają zarówno przepisy prawa obowiązujące jednostki sektora finansów publicznych, jak i wymagania organu założycielskiego. Uwarunkowania te istotnie wpływają na możliwość podejmowania na szerszą skalę działań czysto komercyjnych przez IGB. Niemniej jednak IGB są w stanie skutecznie realizować wyspecjalizowane zadania o charakterze komercyjnym na rzecz organu założycielskiego, chociaż w ograniczonym wymiarze. Sensem powołania IGB jest realizowanie zadań publicznych, na co wskazuje również ustawa – Prawo zamówień publicznych¹⁷, a nie rozwijanie działalności komercyjnej. W świetle wyroku Wojewódzkiego Sądu Apelacyjnego w Krakowie¹⁸, jeśli IGB wykonuje zadania, które realizować może również inny podmiot w ramach prowadzenia działalności gospodarczej, to jest ona uznawana za podmiot prowadzący taką działalność. Przyjęcie odmiennego założenia prowadziłoby do zakłócenia konkurencji, co byłoby działaniem niedopuszczalnym.

Założone cele rozprawy znalazły swój wyraz w jej konstrukcji. Rozprawa zawiera wstęp, zakończenie i została podzielona na osiem rozdziałów. Każdy rozdział pracy poprzedzony został uwagami wprowadzającymi, mającymi charakter ogólny. Autorka zawarła również w każdym rozdziale wnioski końcowe.

Przedmiotem pierwszego rozdziału są rozważania teoretyczne oraz konstrukcja sektora finansów publicznych, zmiany form organizacyjno-prawnych podmiotów sektora finansów publicznych. W rozdziale tym wskazano też cechy charakterystyczne i przeprowadzono próbę porównawczą wybranych form rozwiązań organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych w stosunku do IGB.

¹⁷ Art. 4 pkt 13 p.z.p.

¹⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 listopada 2011 r., Sygn. akt: I SA/Kr 1377/11, LEX nr 1150183.

W rozdziale drugim omówiono tworzenie pierwszych IGB w ujęciu historycznym w trybie przekształceń gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych.

W rozdziale trzecim autorka opisuje podstawy administracyjnoprawne i uwarunkowania ekonomiczne powstania IGB, wskazuje na wyposażenie IGB w mienie i środki finansowe niezbędne do funkcjonowania tej instytucji. W rozdziale tym przedstawiono również zastrzeżenia co do przepisów aktów wewnętrznych IGB, zwłaszcza statutów IGB, zwrócono uwagę na to, że nie zawsze korespondują one z celem (założeniami) IGB jako osoby prawnej, samodzielnego podmiotu. W niektórych przypadkach sprawia to, że ich dosłowne rozumienie i stosowanie prowadzi do naruszenia zasady swobody ich działalności gospodarczej, co wpływa niekorzystnie na wykonywanie powierzonych zadań publicznych.

W rozdziale czwartym autorka przedstawia wewnętrzną organizację i zarządzanie IGB. Został tu poruszony bardzo ważny problem dotyczący m.in. zatrudniania pracowników IGB, uwzględniający pełne spektrum możliwości zatrudnieniowych w różnych okolicznościach, w jakich to zatrudnienie następuje. Dotyczy to zarówno zatrudnienia pracowniczego, jak i cywilnoprawnego (zlecenia, umów o dzieło), uwzględniając zarówno krótko-, jak i długookresowe zatrudnienie. W rozdziale tym wskazano, że dyrektor IGB pełni rolę samodzielnego pracodawcy w rozumieniu przepisów prawa pracy¹⁹. Przedstawiono również szczegółowe regulacje prawne odnoszące się do pozycji i funkcji dyrektora IGB. Ważną kwestią podjętą w tym rozdziale jest pozycja prawna dyrektora IGB jako kierownika jednostki finansów publicznych w rozumieniu ustawy, który zarazem ponosi odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁰. Wskazano także na problem form nadzoru organów założycielskich i kontroli organów państwowych nad IGB, scharakteryzowano też kontrolę zarządczą oraz warunki i kryteria przeprowadzenia audytu wewnętrznego IGB. W tym rozdziale zwrócono uwagę na to, że IGB ma również obowiązek udostępniania informacji publicznej i określono zakres tej informacji.

W rozdziale piątym znalazło się omówienie podstawowej kwestii, jaką jest cel powołania IGB oraz realizacja przez nią zadań publicznych. Uwagę skoncentrowano głównie na tych elementach działania IGB, które odróżniają ją od innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Mimo, że rozprawa dotyczy IGB jako podmiotu sektora finansów

¹⁹ Art. 3 k.p.

²⁰ Art. 53 u.f.p.

publicznych, niektóre warunki działania porównane zostały do funkcjonowania przedsiębiorców w gospodarce rynkowej. W rozdziale szóstym zasygnalizowano pewne ich podobieństwa w działaniu tych podmiotów, np. obowiązek podatkowy, obowiązek sprawozdawczy. W rozdziale tym omówiono również zasady gospodarki finansowej IGB, co jest zagadnieniem podstawowym dla tej tematyki dotyczącym reguł gospodarowania środkami przez IGB. Określono przedmiot odpowiedzialności kierownictwa IGB za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Poruszono też sprawę przeznaczenia i podziału zysku wypracowanego przez IGB.

W przedostatnim, siódmym rozdziale zaprezentowano charakterystykę IGB działających aktualnie w gospodarce rynkowej. Autorka poddała analizie statuty poszczególnych instytucji pod kątem prawnym. Przedstawiono cel ich działania, zadania publiczne (podstawowe) oraz prowadzenie dodatkowej działalności przez te instytucje. Wskazano istotne przyczyny dotyczące ograniczenia swobody prowadzenia działalności gospodarczej.

W rozdziale ósmym – końcowym zajęto się problemami restrukturyzacji²¹ IGB jako podmiotu obrotu gospodarczego (możliwości form ich przekształcenia). Charakter ogólny działalności gospodarczej IGB uprawnia autorkę do stwierdzenia, że instytucja ta posiada zdolność upadłościową. Przyjęcie przeciwnego założenia naruszałoby zasady działalności gospodarczej, a także zasady prawa upadłościowego. Prowadziłoby to także do istotnej dysfunkcji przepisów prawa zarówno restrukturyzacyjnego, jak i upadłościowego, chroniących obrót gospodarczy. IGB jako przedsiębiorca (osoba prawna) w rozumieniu przepisów cywilnych²² posiada zdolność upadłościową. Przyznanie zdolności upadłościowej IGB związane jest z tym, iż niezależnie od rodzaju wykonywanej działalności podlegają one wpisowi do rejestru przedsiębiorców w KRS²³. Poza tym IGB jako podmiot sektora finansów publicznych nie podlega wyłączeniu, o którym mowa w prawie upadłościowym²⁴. Wymieniono w nim krąg podmiotów nieposiadających zdolności upadłościowej, do których

²¹ Prawo restrukturyzacji (regulowane ustawą z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 1588) zajmuje się kwestią dochodzenia roszczeń od dłużnika niewypłacalnego i zagrożonego niewypłacalnością, co umożliwia takiemu podmiotowi rozwiązanie kryzysu ekonomicznego i uniknięcie upadłości.

²² Art. 431 k.c.

²³ Instytucje gospodarki budżetowej wpisuje się w rejestrze przedsiębiorców, chociaż przedsiębiorcami one nie są – C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2010, s. 129.

²⁴ Art. 6 pr. upadł. (tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.).

IGB się nie zalicza. Tym samym ustawodawca dopuszcza możliwość ogłoszenia upadłości przez IGB, tak jak przez każdego przedsiębiorcę prowadzącego działalność gospodarczą.

Zakreślona we wstępie problematyka stworzyła podstawę do sformułowania wniosków będących rezultatem prowadzonych rozważań. Punktem wyjścia będzie przyjęcie założenia, że można sformułować postulat *de lege ferenda* co do działania i funkcjonowania IGB w sektorze finansów publicznych. *De lege lata* konieczna jest jednak reforma działalności gospodarczej IGB w zakresie wykonywania zadań publicznych, obecnie pełni bowiem mniejszą rolę.

Merytoryczną część rozprawy zamyka zakończenie, w którym autorka odnosi się do osiągniętego celu pracy oraz postawionej tezy. Sformułowała ona uogólnione wnioski końcowe na temat statusu prawnego IGB i stanu *de lege lata*. Wysunięte zostały propozycje zmian przepisów prawnych dotyczących problematyki oraz przedstawione postulaty *de lege ferenda* dla ustawodawcy, który stoi przed koniecznością dokonania zmian w zakresie działania i funkcjonowania IGB w sektorze finansów publicznych.

W rozprawie wykorzystano następujące metody badawcze: historyczno-prawną, dogmatyczno-prawną, teoretyczno-prawną oraz statystyczno-dokumentacyjną.

Metoda historyczno-prawna posłużyła autorce przedstawieniu okresu kształtowania się IGB jako formy jednostki sektora finansów publicznych w latach 2009-2010. W tym okresie następowała transformacja IGB w trybie przekształceń gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych.

Metoda dogmatyczno-prawna była zastosowana przez autorkę w oparciu o analizę przepisów u.f.p., ustaw budżetowych²⁵, jak i innych regulacji aktów wykonawczych dotyczących funkcjonowania IGB, przy użyciu reguł wykładni językowej, celowościowej oraz systemowej. W rozprawie poddano analizie normatywnej IGB pod kątem zdolności do realizacji wyodrębnionych zadań publicznych, zleczanych przez organy władzy publicznej, wykonujących funkcje organu założycielskiego tych instytucji. Analiza normatywna odnosi się także do ustalenia charakteru prawnego i treści ustaw budżetowych, które mają niewątpliwie wpływ na działalność gospodarczą IGB w danym roku. Ustawa budżetowa w swej treści może zweryfikować plany finansowe, zadania publiczne, tym samym zasady

²⁵ Ustawy budżetowe na rok kalendarzowy 2010-2020 zostały zrealizowane.

gospodarki finansowej IGB w danym roku budżetowym w stosunku do założeń projektów planów finansowych tej instytucji.

Metoda teoretyczno-prawna została wykorzystana do przeprowadzenia systematycznego przeglądu aktów prawnych właściwych dla IGB głównie z dziedziny prawa budżetowego oraz prawa administracyjnego (ustrojowego i materialnego), literatury, orzecznictwa.

Metoda statystyczno-dokumentacyjna, która jest stosowana w finansach publicznych przy badaniu budżetu państwa, umożliwiła autorce ocenę ekonomiczną sytuacji IGB w kolejnych latach w oparciu o ich wyniki. Jednocześnie autorka oceniła wpływ wprowadzanych stopniowo nowych rozwiązań prawnych jak, np. pozostawienie środków z poprzednich okresów do ich dyspozycji na poprawę kondycji finansowej IGB.

Rozprawa wymagała także sięgnięcia do przepisów Kodeksu cywilnego²⁶, mając na uwadze, że w ramach działalności gospodarczo – rynkowej IGB, powstają przede wszystkim stosunki cywilno-prawne (majątkowe), a te są regulowane głównie przepisami prawa cywilnego.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 29.09.2021 r.

²⁶ tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.

Rozdział I

Podstawowe zagadnienia prawne sektora finansów publicznych

1. Uwagi wprowadzające

Konstytucja RP²⁷ określa reguły dotyczące zasad gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz zarządzania długiem państwowym. Ustawa o finansach publicznych reguluje kwestie dotyczące funkcjonowania budżetów publicznych (rządowego oraz samorządowego). Ustawa wprowadziła zmiany w organizacji sektora finansów publicznych, ustaliła stabilne zasady dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz nałożyła zakres obowiązków sprawozdawczo-informacyjnych na wszystkie podmioty sektora finansów publicznych.

Jako zasadnicze cele założeń ustawy projektodawcy wskazali²⁸:

- 1) wzmocnienie oraz poprawę przejrzystości finansów publicznych, które mają zapewnić przede wszystkim ograniczenie form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych;
- 2) wprowadzenie rozwiązań w zakresie budżetu zadaniowego;
- 3) przyjęcie stabilnych rozwiązań sprzyjających prowadzeniu racjonalnej gospodarki finansowej w budżecie państwa oraz budżetach jednostek samorządu terytorialnego, w tym uzupełnienie przepisów dotyczących zasad gospodarowania środkami publicznymi poprzez wprowadzenie możliwości udzielania ulg w spłacie określonych w ustawie nieopodatkowanych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym;
- 4) wprowadzenie nowych regulacji usprawniających oraz wzmacniających system audytu wewnętrznego;
- 5) wprowadzenie norm ostrożnościowych w budżecie państwa oraz w budżetach j.s.t.;

²⁷ W rozdziale X zatytułowanym „Finanse publiczne”.

²⁸ Z uzasadnienia do ustawy o finansach publicznych z 2009 r., druk sejmowy nr 1101.

- 6) wprowadzenie zmian w zakresie gospodarowania środkami europejskimi i innymi środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi.

Ustawa zdefiniowała kluczowe terminy, takie jak: środki publiczne, deficyt i nadwyżka sektora finansów publicznych, państwowy dług publiczny. Określiła zakres sektora finansów publicznych, formy prawne jednostek tego sektora, zasady gospodarki finansowej tych jednostek. Ustawa zdefiniowała zakres przedmiotowy finansów publicznych, co ma charakter podstawowy dla funkcjonowania gospodarki finansowej państwa²⁹.

Sektor finansów publicznych w nauce prawa finansowego oznacza zorganizowaną strukturę określoną normami prawnymi, obejmującą wyspecyfikowane instytucje publiczne oraz zawiera instrumenty finansowe umożliwiające realizację funkcji publicznych³⁰. System ten ma za zadanie zapewnić finansowanie zadań o charakterze ogólnopaństwowym, zadań lokalnych realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz świadczeń społecznych na rzecz osób fizycznych i innych podmiotów³¹. Według komentatorów u.f.p.³² sektor publiczny – to państwowe i samorządowe instytucje i jednostki organizacyjne – finansowane (wyłącznie lub głównie ze środków Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego) wykonujące na zasadach niekomercyjnych zadania publiczne przepisane państwu i samorządowi terytorialnemu³³. Od strony formalno-prawnej sektor finansów publicznych określa u.f.p.³⁴ Sektor ten tworzy kilkanaście wymienionych ustawą jednostek i podmiotów, które są wewnętrznie zróżnicowane, możemy wśród nich wyróżnić jednostki posiadające osobowość prawną i takie, które nie posiadają osobowości prawnej. Ustawa też przewiduje, że w celu wykonywania zadań publicznych na podstawie odrębnych ustaw mogą być tworzone inne państwowe i samorządowe osobowości prawne. Forma prawno-organizacyjna i spektrum objętych jednostek i zagadnień unormowanych przedmiotową ustawą jest szeroki.

²⁹ M. Frysztak, A. Nowak-Far [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017, s. 9.

³⁰ E. Kotowska, *Sektor Finansów Publicznych po zmianach*, Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego 2010, nr 2.

³¹ M. Daniluk, *Podstawy finansów*, Warszawa 2005, s. 191-192.

³² E. Malinowskiej - Misiąg i W. Misiąg.

³³ E. Malinowska - Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007, s. 22.

³⁴ Art. 9 u.f.p.

Zadaniem autorki nie jest jednak kompleksowe omawianie wszystkich jednostek sektora finansów publicznych w kontekście IGB. Nie byłoby to ani celowe, ani możliwe w ramach jednego opracowania. Dlatego autorka ogranicza się do prezentacji założeń i konstrukcji sektora finansów publicznych w świetle niektórych pojęć używanych w u.f.p.

W tym rozdziale autorka analizuje zmiany form organizacyjno-prawnych na przykładzie jednostek sektora finansów publicznych, omawiając w ogólnym zarysie ich funkcjonowanie na tle struktury IGB, co jest tematem podstawowym rozprawy. Autorka wskazuje, że przyjęte rozwiązania u.f.p. w pierwszym rzędzie koncentrują się na działalności podejmowanej przez jednostki sektora finansów w zakresie wykonywania zadań publicznych (względ na interes publiczny). Ustawodawca w stosunku do sektora finansów publicznych formułuje generalną zasadę, że podmioty sektora finansów realizują zadania publiczne w celach niekomercyjnych, i wyjątkowo dopuszcza osiąganie zysku tylko przez niektóre z nich, posiadające osobowość prawną, a także świadczące zadania, usługi publiczne (IGB).

Jednostki sektora finansów publicznych są tworzone w celu realizacji zadań publicznych i mogą funkcjonować wyłącznie w formach określonych w u.f.p. Katalog form, w jakich może działać sektor finansów publicznych, jest zamknięty i obejmuje podmioty zróżnicowane pod względem formy zarówno prawnej, jak i organizacyjnej. W obrębie sektora finansów publicznych można wyróżnić jednostki posiadające osobowość prawną (np. agencje wykonawcze, IGB, uczelnie publiczne, Polską Akademię Nauk, Zakład Ubezpieczeń Społecznych) i jednostki, które nie posiadają osobowości prawnej (np. państwowe i samorządowe jednostki budżetowe).

W ramach uwag wstępnych autorka omawia w ogólnym zarysie funkcjonowanie niektórych jednostek sektora finansów publicznych.

Dla jasności rozważań autorka porównuje je z IGB, która jest tematem przewodnim niniejszej rozprawy, wykazując istniejące różnice wynikające z komercyjnego charakteru działalności tej instytucji. Powyższe uwagi autorka w sposób syntetyczny ilustruje dwiema tabelami. Zaprezentowane w nich rozwiązania prawno-organizacyjne dotyczą tylko części podmiotów sektora finansów publicznych wymienionych w u.f.p.³⁵ z IGB, o podobnym rzeczowo charakterze działania i celu (realizujących zadania publiczne).

³⁵ W art. 9 pkt 3, 4, 5, 7 u.f.p.

2. Pojęcie i konstrukcja sektora finansów publicznych

Finanse publiczne³⁶ obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. Na uwagę zasługuje, że ustawa w swych założeniach przyjęła menedżerskie podejście do zarządzania sektorem finansów publicznych (osiąganie zysku). Zarazem wprowadziła instrumenty finansowe typowe dla sektora administracji publicznej w postaci planowania zadaniowego (w ujęciu zadań), a także odpowiedzialność za wyniki finansowe, co cechuje przedsiębiorstwa. Ustawa posługuje się pojęciem „jednostki sektora finansów publicznych” w znaczeniu podmiotowym, oznaczającym określony typ podmiotu sektora finansów publicznych.

Pojęcie „sektor finansów publicznych” jest często używane zamiennie z pojęciem „sektor publiczny”. Przychody jednostek sektora finansów publicznych z prowadzonej działalności oraz innych źródeł nie są dochodami publicznymi. Podstawą tworzenia jednostek sektora finansów publicznych jest u.f.p.³⁷ określająca procedury tworzenia tych podmiotów, ich organizacji, zakres działania „gospodarki finansowej podmiotów sektora finansów publicznych”. Do sektora finansów publicznych zaliczane są także „inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego”.

W wykazie instytucji zaliczonych do sektora finansów publicznych nie wymienia się Skarbu Państwa. Jednak ustawodawca nie wyklucza Skarbu Państwa z sektora finansów publicznych, o czym świadczy tytuł rozdziału 4 w dziale II u.f.p. – „Ogólne zasady zaciągania zobowiązań przez inne niż Skarb Państwa jednostki sektora finansów publicznych”. Tym samym Skarb Państwa jako osoba prawna³⁸, która posiada własne, charakterystyczne cechy ustrojowe i organizacyjne, włączony został w system sektora finansów publicznych.

Ustawa o finansach publicznych stanowi podstawową formę sterowania stosunkami gospodarczymi w sektorze finansów publicznych. Ustala ona ogólne zasady organizacji i funkcjonowania gospodarki jednostek sektora finansów publicznych. Regulacja stosunków gospodarczych i sterowania procesami gospodarczymi w podmiotach finansów publicznych

³⁶ Zgodnie z art. 3 u.f.p.

³⁷ Art. 8 u.f.p.

³⁸ Art. 33 i 34 k.c.

oparta została na metodzie cywilistycznej, w związku z czym metoda zarządzania administracyjnego została w ustawie ograniczona do niezbędnego minimum. Wyrazem tego jest zwiększenie stopnia samodzielności jednostek sektora finansów publicznych prowadzących działalność gospodarczą oraz realizacja ekwiwalentności świadczeń w ramach stosunków umownych. Pozytywne znaczenie w regulacji działalności gospodarczej jednostek sektora finansów publicznych ma rezygnacja organów administracji z bezpośredniego kierowania procesami gospodarczymi w tych jednostkach. Cele działalności gospodarczej jednostek sektora finansów publicznych zostały zarazem podporządkowane planom gospodarczym poprzez określenie zadań gospodarczych, wielkości usług i robót, zakresu inwestycji.

Uregulowania w u.f.p. wpływają (z wyjątkami zastrzeżonymi w ustawie) bezpośrednio na funkcjonowanie IGB – nowej stosunkowo formy organizacyjnej zaliczonej do sektora finansów publicznych.

3. Zmiany istniejących form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych

Jednym z głównych celów u.f.p. było stworzenie warunków dla skutecznej konsolidacji fiskalnej finansów oraz zapewnienie właściwych standardów jawności i przejrzystości funkcjonowania sektora finansów publicznych m.in. poprzez zmniejszenie rozdrobnienia organizacyjnego jednostek³⁹. W wyniku u.f.p. – ustawy systemowej zostały zlikwidowane niektóre formy organizacyjno-prawne w sektorze publicznym, w zamian wprowadzono nowe formy organizacyjno-prawne oraz dokonano zmian w zasadach gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych. Nowe zasady gospodarki finansowej dotyczą również nowo utworzonych jednostek organizacyjnych.

W terminie do 31 grudnia 2010 r. uległy likwidacji wszystkie gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych i zakłady budżetowe podlegające państwowym jednostkom budżetowym. Zadania publiczne realizowane przez gospodarstwa pomocnicze i zakłady budżetowe przy zachowaniu ciągłości świadczenia usług zostały przejęte przez jednostki budżetowe lub specjalnie powołane w tym celu IGB, agencje wykonawcze. Zakłady

³⁹ M. Postuła, *Zmiany w organizacji oraz zasadach gospodarki finansowej sektora finansów publicznych a procesy konsolidacji fiskalnej* [w:] *Celowość i oszczędność wydatków publicznych*, red. H. Kuzińska, Warszawa 2015, s. 145–165.

budżetowe zachowały możliwość funkcjonowania przy jednostkach samorządu terytorialnego (w gminach, powiatach i województwach), przy czym zakres ich działalności uległ ograniczeniu do zadań wskazanych w u.f.p.⁴⁰ jako zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego. Ustawa w ten sposób usankcjonowała istnienie w sektorze finansów publicznych podsektor finansów samorządu terytorialnego w postaci formy zakładu budżetowego. Nową formą organizacyjno-prawną obok IGB są agencje wykonawcze, będące państwowymi osobami prawnymi powołanymi na podstawie ustawy w celu realizacji zadań państwa. Zasady funkcjonowania agencji wykonawczych są wzorowane na przepisach unijnych, które dopuszczają, ażeby te podmioty realizowały niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi⁴¹.

Kolejny obszar zmian form organizacyjnych sektora finansów obejmował przekształcenie już istniejących funduszy celowych, przewidziano możliwość powoływania państwowych funduszy celowych, funkcjonujących jako rachunki bankowe. Wszystkie dotychczasowe samorządowe fundusze celowe włączone zostały bezpośrednio do budżetu właściwych jednostek samorządu terytorialnego. Państwowe fundusze celowe są powoływane ustawowo, nie posiadają osobowości prawnej, ich przychody pochodzą ze środków publicznych, a koszty są przeznaczone na realizację wyodrębnionych, wskazanych ustawowo zadań. Forma organizacyjna obsługi rachunków tworzących fundusz celowy pozostała do wyboru przez ministra lub inny organ wskazany w ustawie tworzącej fundusz⁴².

Instytucje gospodarki budżetowej są stosunkowo nowymi formami organizacyjno-prawnymi w sektorze finansów i są znaczącym elementem procesów konsolidacyjnych finansów publicznych w Polsce. Od samego początku ich powstania zasady funkcjonowania IGB były systematycznie dostosowane do uwarunkowań rynkowych. IGB są państwowymi osobami prawnymi. Osobowość prawną uzyskują z chwilą wpisu do KRS i formalnie stają się wówczas „przedsiębiorstwami”. W u.f.p.⁴³ dopuszcza się prowadzenie przez nie działalności „innej niż podstawowa”, wątpliwości jednak wzbudza to, czy IGB mogą wykonywać zadania inne niż publiczne.

⁴⁰ Art. 14 u.f.p.

⁴¹ Rozporządzenie Rady (WE) nr 58/2003 z dnia 19 grudnia 2002 r. ustanawiające statut agencji wykonawczych, którym zostaną powierzone niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi (Dz. Urz. UE L 11 z 16.1.2003 r. s. 1).

⁴² Art. 29 u.f.p.

⁴³ Art. 26 u.f.p.

Procesy przekształceń sektora finansów publicznych związane z reorganizacją spowodowały ujednolicenie zasad gospodarki finansowej, w tym planowania i sprawozdawczości. Mankamentem u.f.p. jest pozostawienie jednak rozdrobnienia form organizacyjnych podmiotów sektora finansów, co utrudnia zapewnienie właściwych standardów jawności i przejrzystości funkcjonowania sektora.

4. Formy zorganizowania jednostek sektora finansów publicznych – próba porównania ich cech z IGB

Ustawa o finansach publicznych oprócz zmian w zakresie zasad funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych wprowadza nowe rodzaje tych jednostek (agencje wykonawcze, IGB). Obszar zmian dotyczył też przekształceń już istniejących jednostek, jak np. fundusze celowe. Zachowana została również możliwość działania samorządowych zakładów budżetowych przy jednostkach samorządu terytorialnego (gminach, powiatach i województwach), przy czym zakres ich działalności uległ ograniczeniu do sfery związanej konkretnie z zadaniami własnymi jednostek samorządu terytorialnego⁴⁴. Wymienione podmioty są zaliczane do sektora finansów publicznych i podstawowym celem ich działalności jest realizacja zadań publicznych, z tym że różni je forma, organizacja oraz zakres ich samodzielności finansowej. Ustawa wprowadziła metody nowego zarządzania środkami publicznymi – tzw. budżet zadaniowy w jednostkach sektora finansów⁴⁵. Agencje wykonawcze, IGB, dysponenti państwowych funduszy celowych oraz państwowe osoby prawne, zgodnie z określonym przepisem ustawy o finansach publicznych sporządzają plany finansowe w układzie zadaniowym na rok budżetowy i dwa kolejne lata⁴⁶. Ustawa ta objęła także obowiązkiem uchwalenia planów jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiaty i województwa) w postaci wieloletniej prognozy finansowej (WFP)⁴⁷. Zauważyć należy, że budżet zadaniowy w Polsce mimo podstaw prawnych w u.f.p. nie ma charakteru prawnego,

⁴⁴ Art. 14 i art. 18 u.f.p.

⁴⁵ Termin „środki publiczne” pokrywa się z pojęciem „środki na cele publiczne” użytym w art. 216 ust. 1 Konstytucji RP. E. Chojna-Duch [w:] *Prawo finansowe*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2009, s. 51. Środki publiczne są określone poprzez wyliczenie ich kategorii w art. 5 ust. 1 u.f.p.

⁴⁶ Art. 32 u.f.p.

⁴⁷ Wieloletnia prognoza finansowa j.s.t. stanowi instrument wieloletniego planowania finansowego w jednostkach samorządu terytorialnego. Inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały w sprawie WFP i jej zmiany należy wyłącznie do zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

lecz jest to kategoria ekonomiczna⁴⁸. Budżet zadaniowy w Polsce podlega wielu określonym prawem regułom objętym ustawą budżetową. Stanowi on załącznik do projektu ustawy budżetowej na dany rok⁴⁹.

Ustawa o finansach publicznych jest podstawowym aktem prawnym określającym procedury tworzenia, organizacji, zakres działania gospodarki finansowej instytucji sektora finansów publicznych takich podmiotów, jak⁵⁰:

- 1) jednostki budżetowe;
- 2) samorządowe zakłady budżetowe;
- 3) agencje wykonawcze;
- 4) instytucje gospodarki budżetowej;
- 5) państwowe fundusze celowe.

Autorka w tym miejscu podejmie próbę porównania cech wybranych podmiotów sektora finansów publicznych⁵¹, działających na podstawie u.f.p., poprzez analizę i ocenę przyjętych rozwiązań organizacyjnych w stosunku do IGB.

Jednostki budżetowe to jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych⁵², które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek – odpowiednio – dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego (tzw. metoda finansowania brutto). Cechą charakterystyczną jednostek budżetowych jest to, że pełnią one funkcje reprezentanta interesów Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego i podejmują za nie czynności cywilnoprawne. Jednakże każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa dokonaną w jego imieniu i na jego rzecz. Nie mogą one być zatem podmiotem prawa własności nieruchomości albo obiektu budowlanego niezwiązanego trwale z gruntem. Prawo

⁴⁸ E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, M. Tyniewicki, U. Zawadzka-Pąk. *Nowe regulacje w zakresie wieloletności finansów publicznych w Polsce i ich ewolucja*, Warszawa 2014, s. 2.

⁴⁹ Rada Ministrów przedstawia Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli w terminie do 31 maja roku następnego roczne sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej wraz z informacją o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym Planu Finansowego Państwa.

⁵⁰ E. Malinowska-Misiąg. *Ustawa o finansach publicznych*, red. W. Misiąg, wyd. 2, Warszawa 2017.

⁵¹ Art. 9 pkt 3, 4, 5, 7 u.f.p.

⁵² Art. 11–13 u.f.p.

własności w tym przypadku przysługuje nie tym jednostkom, ale Skarbowi Państwa albo jednostce samorządu terytorialnego, jako osobom prawnym⁵³. Możemy wyodrębnić trzy grupy jednostek budżetowych, których zasady funkcjonowania wynikają z przepisów ustawy o finansach publicznych. Pierwszą grupę stanowią jednostki budżetowe nieposiadające osobowości prawnej, np.: urzędy państwowe, policja, wojsko, ministerstwa. Do drugiej grupy należą jednostki budżetowe, które są jednostkami podległymi samorządowej władzy wykonawczej (gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe). Natomiast trzecią grupę tworzą jednostki budżetowe, które są zaliczane do sądów oraz organów kontroli państwowej i ochrony prawa (np. Najwyższa Izba Kontroli). Przedmiotem działalności jednostek budżetowych jest z reguły świadczenie usług o charakterze nieodpłatnym, jednak bez prowadzenia działalności gospodarczej i sprzedaży usług. Jednostki budżetowe działają na podstawie statutu określającego w szczególności nazwę, siedzibę i przedmiot działalności. Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, zwany „planem finansowym jednostki budżetowej”. Państwowe jednostki budżetowe są tworzone, łączone i likwidowane przez ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów oraz inne organy działające na podstawie odrębnych przepisów. Samorządowe jednostki budżetowe są tworzone przez organy stanowiące jednostki samorządu terytorialnego (na podstawie uchwał organów stanowiących j.s.t.). Jednostki budżetowe mogą dokonywać wydatków tylko do wysokości określonej w obowiązującym budżecie i planie finansowym.

Obowiązująca u.f.p. nie przewiduje dalszego funkcjonowania państwowych zakładów budżetowych. Ustawa dopuszcza tylko funkcjonowanie samorządowych zakładów budżetowych, które dotyczą sfery związanej ściśle z zadaniami własnymi jednostek samorządu terytorialnego⁵⁴. Zakres działania samorządowych zakładów budżetowych jest wskazany w ustawie w katalogu zamkniętym i mogą one realizować zadania własne jednostki samorządu terytorialnego, które dotyczą m.in. gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi, wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, zieleni gminnej i zadrzewień, kultury fizycznej i sportu, cmentarzy. Samorządowy zakład budżetowy jest komunalną jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych i nie posiada osobowości prawnej. Jest to taka jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania, pokrywając

⁵³ C. Kosikowski. *Nowa ustawa...*, s. 105–107.

⁵⁴ Art. 14 u.f.p.

koszty swojej działalności z uzyskanych przychodów własnych (zasada samofinansowania netto) oraz ma możliwość otrzymania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Samorządowy zakład budżetowy może otrzymać następujące rodzaje dotacji budżetowych⁵⁵: dotacje na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe dla nowo utworzonego zakładu samorządowego; dotacje przedmiotowe, które nie mogą przekroczyć 50% kosztów działalności; dotacje podmiotowe; dotacje celowe na dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji; dotacje celowe na zadania bieżące finansowane z udziałem środków unijnych lub pochodzących ze źródeł zagranicznych. Dotacje z budżetu, z których rozlicza się dany zakład, nie mogą jednak przekroczyć 50% kosztów jego działalności, przy czym ograniczenie to nie dotyczy dotacji inwestycyjnych oraz dotacji celowych na zadania bieżące finansowane z udziałem środków unijnych lub pochodzących ze źródeł zagranicznych⁵⁶. Ustawa o finansach publicznych nie wymaga więc, aby koszty działalności zakładu budżetowego były pokrywane w całości z osiągniętych przychodów własnych, ani też nie określa, w jakiej części mają one być pokrywane z przychodów własnych. Tworząc zakład budżetowy, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa: nazwę i siedzibę zakładu, przedmiot jego działalności. Samorządowy zakład budżetowy jest tworzony, likwidowany oraz może być przekształcony w inną formę organizacyjną przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego (np. radę gminy, radę powiatu).

Agencja wykonawcza jest państwową osobą prawną tworzoną na podstawie odrębnej ustawy w celu realizacji zadań państwa⁵⁷. Zasady jej działania określa ustawa, którą ją tworzy. Statut nadaje minister sprawujący nadzór nad agencją. Zasady funkcjonowania agencji wykonawczych określa ustawa powołująca ją do życia. Agencje wykonawcze powoływane są na czas określony. Wzorowane są na zasadach przyjętych dla funkcjonowania agencji wykonawczych działających w Unii Europejskiej, które realizują niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi⁵⁸. Podstawą gospodarki finansowej agencji wykonawczych jest roczny plan finansowy, sporządzony w układzie finansowo-rzeczowym, także w układzie zadaniowym, obejmującym m.in. zestawienie zadań w ramach planowanych

⁵⁵ Art. 15 u.f.p.

⁵⁶ Art. 15 ust. 6 u.f.p.

⁵⁷ Art. 18–22 u.f.p.

⁵⁸ Rozporządzenie Rady (WE) nr 58/2003 z dnia 19 grudnia 2002 r. ustanawiające statut agencji wykonawczych, którym zostaną powierzone niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi (Dz. Urz. UE L 11 z 16 stycznia 2003 r., s. 1).

kosztów na dany rok budżetowy. W planie dochodów i wydatków agencji wykonawczej planowane wydatki nie powinny być wyższe od planowanych dochodów. W planie finansowym mogą być dokonywane zmiany po uzyskaniu zgody ministra sprawującego nadzór nad agencją. Agencja wykonawcza może otrzymywać dotacje z budżetu państwa w zakresie określonym w odrębnych ustawach⁵⁹. Nie każda agencja wykonawcza bez względu na przedmiot działania może otrzymywać dotacje celowe na dofinansowanie lub pełne finansowanie kosztów inwestycji oraz wykonywanych zadań państwowych. Agencja wykonawcza jest obowiązana corocznie wpłacać do budżetu państwa – jednostki budżetowej obsługującej ministra sprawującego nadzór nad tą agencją nadwyżkę środków finansowych ustalonych na koniec roku, pozostającą po uregulowaniu zobowiązań podatkowych (metoda rozliczania z budżetem netto). W obrocie cywilnoprawnym agencje wykonawcze są podmiotami odrębnymi od Skarbu Państwa, co oznacza, że mogą otrzymywać pożyczki z budżetu państwa i zawierać we własnym imieniu i na własny rachunek umowy potrzebne do wykonywania określonych w statucie zadań państwowych.

Autorka zwraca uwagę, że przed wejściem w życie u.f.p. działały w systemie budżetowym tzw. agencje państwowe lub państwowe agencje rządowe⁶⁰. Obecnie agencje rządowe stały się agencjami wykonawczymi. Ustawy tworzące te agencje określiły ich kształt organizacyjno-prawny, cele do realizacji których zostały powołane, oraz zasady prowadzenia gospodarki finansowej.

Instytucja gospodarki budżetowej posiada osobowość prawną, którą uzyskuje z chwilą wpisu do KRS. Może być powoływana wyłącznie jako państwowa jednostka i utworzona jedynie przez organy administracji rządowej. Ma nadany statut i posiada regulamin organizacyjny. Odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania publiczne. Z uzyskanych przychodów pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania. IGB nie odprowadza do budżetu państwa swojej nadwyżki budżetowej – środki te tworzą zysk instytucji pozostający do jej dyspozycji i przeznaczony na finansowanie inwestycji i pokrycia straty netto. Koszty IGB mogą być ponoszone tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących uzyskane przychody oraz środki z poprzedniego okresu. Instytucja gospodarki budżetowej może otrzymywać dotację z budżetu państwa na realizację zadań publicznych, jeżeli odrębne

⁵⁹ M. Kosek-Wojnar, K. Maj-Waśniowska, *op. cit.*, s. 217.

⁶⁰ Przepisy art. 92 wprowadzające ustawę o finansach publicznych z dniem 1 stycznia 2012 r. ustanowiły, że agencjami wykonawczymi stały się dotychczas działające agencje rządowe, m.in. Agencja Nieruchomości Rolnych, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, Agencja Mienia Wojskowego, Agencja Rynku Rolnego.

ustawy tak stanowią. Nowo utworzonej instytucji może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Może dokonywać zmiany przychodów i kosztów w trakcie roku budżetowego po uzyskaniu zgody organu wykonującego funkcje organu założycielskiego (zmiany nie mogą spowodować zwiększenia dotacji z budżetu państwa i pogorszenia planowanego wyniku finansowego). Posiada możliwość elastycznego prowadzenia działalności innej niż podstawowa za zgodą organu wykonującego funkcję organu założycielskiego (wymóg określenia w statucie). Przywołany zespół cech IGB ma wstępny charakter i stanowi punkt wyjścia dla dalszych rozważań. Wymienione elementy funkcjonowania IGB zostaną szczegółowo omówione i rozwinięte w dalszej części pracy.

Ustawa o finansach publicznych przewiduje możliwość powoływania państwowych funduszy celowych funkcjonujących jako rachunki bankowe⁶¹. Państwowe fundusze celowe są powoływane ustawowo przez odrębne ustawy i nie posiadają osobowości prawnej. Na zasadzie wyjątku osobowość prawną posiadają Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych⁶². Przychody funduszy pochodzą ze środków publicznych, a koszty są przeznaczone na realizację wyodrębnionych wskazanych ustawowo zadań państwowych⁶³. Fundusz celowy oznacza gwarantowanie pewnych – określonych ustawowo – środków na finansowanie celów bez względu na bieżącą sytuację budżetu. Dysponentem państwowego funduszu celowego może być minister lub inny organ wskazany w ustawie będącej podstawą utworzenia funduszu. Autorka zwraca uwagę na fakt, że brak jest konkretnej definicji ustawowej funduszu. Niemniej ze względu na rodzaj działalności państwowe fundusze celowe możemy podzielić ogólnie na⁶⁴:

- związane z ubezpieczeniami społecznymi;
- związane z funkcjami socjalnymi państwa;
- prywatyzacyjne;
- związane z bezpieczeństwem i obronnością kraju;

⁶¹ Art. 29 ust. 4 u.f.p.

⁶² M. Postuła, *op. cit.*, s. 14.

⁶³ Art. 29 u.f.p.

⁶⁴ E. Malinowska-Misiąg [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 104.

- związane z nauką, kulturą i kulturą fizyczną.

Ustawa o finansach publicznych reguluje szczegółowo zasady funkcjonowania państwowych funduszy celowych i ich organizacji, gospodarki finansowej i nadzoru nad nimi. Państwowy fundusz sporządza plan przychodów i kosztów. Państwowe fundusze mogą być dotowane z budżetu państwa, o ile ustawa będąca podstawą prawną działalności funduszu przewiduje takie źródło jego przychodów (przykładowo dotacje na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych i Fundusz Emerytalno-Rentowy). Państwowe fundusze celowe mogą także udzielać pożyczek jednostkom samorządu terytorialnego, jeżeli ustawa tworząca fundusz tak stanowi⁶⁵.

⁶⁵ Art. 29 i art. 90 u.f.p.

Tabela 1. Zestawienie cech porównawczych czterech wybranych podmiotów sektora finansów publicznych wymienionych w art. 9 pkt 3, 4, 5, 7 u.f.p. z IGB

Forma organizacyjno-prawna	Podstawa/Sposób tworzenia	Podstawa działania	Osobowość prawna	Odpowiedzialność za zobowiązania	Zakres działalności	Obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego	Sposób wykonywania zadań publicznych	Metoda rozliczeń z budżetem
Jednostki budżetowe	Ustawa o finansach publicznych	Statut	Nie posiada	– Skarb Państwa – Jednostka samorządu terytorialnego	Świadczenie usług o charakterze nieodpłatnym /wykonywanie zadań administracji publicznych	Jeżeli kwota ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej dochodów lub kwota wydatków przekroczyła wysokość 40 000 000 zł	Nieodpłatnie	Brutto
Samorządowe zakłady budżetowe	Ustawa o finansach publicznych	Ustawa	Nie posiada	Jednostka samorządu terytorialnego	Zadania własne określone w art. 14 u.f.p.	Jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów przekroczyła wysokość 40 000 000 zł	Odpłatnie	Netto
Agencje wykonawcze	Odrębna ustawa	Odrębna ustawa oraz statut	Państwowa osoba prawna	Skarb Państwa	Realizacja zadań publicznych	Jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość	Odpłatnie	Netto

						40 000 000 zł		
Institucje gospodarki budżetowej	Ustawa o finansach publicznych	Statut	Posiada osobowość prawną z chwilą wpisu do KRS	Skarb Państwa	Realizacja zadań publicznych	Jest dopuszczalne jedynie w ściśle określonych warunkach wskazanych w art. 278 u.f.p.	Odpłatnie	Netto
Państwowe fundusze celowe	Odrębna ustawa	Ustawa	Nie posiada	Skarb Państwa	Zadania należące do organów publicznych (państwowych/samorządowych), które mogłyby być finansowane z budżetu, lecz z pewnych względów uznano, iż dla ich realizacji należy stworzyć odrębne budżety	Jeżeli kwota ujętych w planie finansowym przychodów lub kosztów przekroczyła wysokość 40 000 000 zł	Przychody muszą pochodzić ze środków publicznych	Stanowi wyodrębniony rachunek bankowy

Źródło: opracowanie własne

Tabela 2. Zestawienie cech wspólnych czterech wybranych podmiotów sektora finansów publicznych wymienionych w art. 9 pkt 3, 4, 5, 7 u.f.p. z IGB

Forma organizacyjno-prawna	Cechy wspólne
Jednostki budżetowe	– należą do sektora finansów publicznych; – mogą funkcjonować wyłącznie w formach określonych w ustawie o finansach publicznych; – są finansowane ze środków publicznych, gospodarują środkami publicznymi; – wyłącznym przedmiotem ich działalności jest wykonywanie zadań publicznych (co do zasady w sposób niekomercyjny); – nie są osobami fizycznymi; – podstawą gospodarki finansowej jest plan finansowy; – udostępnianie informacji publicznej w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej; – zobowiązania składają się na państwowy dług publiczny zgodnie z art. 72 ust. 1 u.f.p.
Samorządowe zakłady budżetowe	
Agencje wykonawcze	
Instytucje gospodarki budżetowej	
Państwowe fundusze celowe	

Źródło: opracowanie własne

5. IGB jako jednostka sektora finansów publicznych

Instytucja gospodarki budżetowej definiowana jest jako jednostka sektora finansów publicznych tworzona w celu realizacji zadań publicznych, która wykonuje odpłatnie wyodrębnione zadania oraz pokrywa koszty swojej działalności i zobowiązania z uzyskiwanych przychodów⁶⁶. Instytucje gospodarki budżetowej obowiązuje zasada samofinansowania, z pewnym wyjątkiem (możliwości otrzymania dotacji z budżetu państwa).

Instytucja gospodarki budżetowej może być utworzona w dwóch trybach: podstawowym (od podstaw) zgodnie z u.f.p. lub uproszczonym w wyniku przekształcenia istniejącego gospodarstwa pomocniczego lub zakładu budżetowego. Zgodnie z u.f.p.⁶⁷ IGB może być tworzona przez dwie kategorie podmiotów:

- 1) ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów za zgodą Rady Ministrów udzieloną na jego wniosek,

⁶⁶ M. Korolewska, *Leksykon budżetowy*, www.sejm.gov.pl. Istnieje obowiązek zamieszczania planów finansowych IGB w ustawie budżetowej (art. 122 ust. 1 pkt 1 lit. b u.f.p.) – w załączniku do ustawy.

⁶⁷ Art. 23 ust. 2 i 3 u.f.p.

- 2) organ lub kierownika jednostki z autonomią budżetową jako organ wykonujący funkcje organu założycielskiego⁶⁸. Organ lub kierownik jednostki o utworzeniu IGB informuje Prezesa Rady Ministrów⁶⁹.

Wymienione w przepisach u.f.p. instytucje państwowe⁷⁰ (pozarządowe) nazwane są podmiotami uprzywilejowanymi lub korzystającymi z autonomii budżetowej. Podmioty te posiadają szeroki zakres autonomii i mogą tworzyć IGB samodzielnie. Przykładem instytucji z autonomią budżetową, która skorzystała z uprawnień samodzielnego utworzenia IGB jest Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji. Przewodniczący KRRiT z dnia 31 grudnia 2020 r. utworzył Krajowy Instytut Mediów w formie prawnej IGB⁷¹. Zadaniem Krajowego Instytutu Mediów jest badanie źródła danych o konsumpcji mediów w Polsce. Większość z nich nie utworzyła IGB (np. państwowa inspekcja pracy, sądy administracyjne, sądy powszechne). Niektórzy komentatorzy⁷² zwracają uwagę, że katalog jednostek uprzywilejowanych jest zbyt szeroki. Prawo samodzielnego tworzenia IGB przysługuje podmiotom, których cechą wspólną jest to, że znajdują się poza administracją rządową. Plany finansowe tych podmiotów są włączone do projektu ustawy budżetowej bezpośrednio bez ingerencji Ministra Finansów. Oznacza to, że Minister Finansów nie ma wpływu na kształt przedkładanych przez nie planów finansowych, narzucania im limitów wydatków, czy korygowania wysokości przedstawionych kwot. Uprawnień takich nie posiada także Rada Ministrów. Organem uprawnionym do zmiany propozycji planów wydatków podmiotów uprzywilejowanych jest Sejm, poprzez głosowanie nad ostateczną treścią ustawy budżetowej⁷³. Podmioty te posiadają

⁶⁸ O których mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁶⁹ W art. 139 ust. 2 u.f.p. wymienia się podmioty, których plany finansowe włączane są do projektu ustawy budżetowej przez Ministra Finansów bez dokonywania w nich zmian. Są to Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Kancelaria Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunał Konstytucyjny, Najwyższa Izba Kontroli, Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny wraz z Wojewódzkimi Sądami Administracyjnymi (siedemnaście sądów wojewódzkich), Krajowa Rada Sądownictwa, sądy powszechne, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka, Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji, Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych, Instytut Pamięci Narodowej, Komisja Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu, Krajowe Biuro Wyborcze i Państwowa Inspekcja Pracy.

⁷⁰ O których jest mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p., to podmioty pozarządowe, cieszące się specjalnymi prawami w zakresie tworzenia swoich planów finansowych.

⁷¹ Wyciąg z Centralnej Informacji Krajowego Rejestru Sądowego, stan na dzień 22.09.2021 r., Numer KRS: 0000875978.

⁷² Przykładowo: E. Ruśkowski, J. M. Salachna, Opinia na temat art. 130 ust. 2–4 oraz art. 135 ust. 1 pkt 2 projektu ustawy o finansach publicznych, Zeszyty Prawnicze 2009, nr 1, s. 130–134.

⁷³ Przegląd wydatków podmiotów wskazanych w art. 139 ust 2 ustawy o finansach publicznych. Ministerstwo Finansów. Warszawa, sierpień 2019 r., s. 6.

szeroki zakres autonomii i mogą tworzyć IGB samodzielnie. Podmioty takie traktowane są jako uprzywilejowane, gdyż posiadają tzw. autonomię budżetową, mają pełną swobodę sporządzenia planów finansowych bez uzgodnień z Ministrem Finansów⁷⁴. W ocenie autorki liczba jednostek uprzywilejowanych i uprawnionych do samodzielnego tworzenia instytucji jest zbyt duża, gdyż w sposób sztuczny może to zwiększyć liczbę IGB. Takie rozwiązanie może wpływać na zakłócenie dyscypliny finansowej tych instytucji.

Ustawa o finansach publicznych przewiduje, że gdy organem założycielskim IGB jest minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, konieczne jest na utworzenie IGB uzyskanie zgody Rady Ministrów. Zgoda taka nie jest wymagana w wypadku, gdy podmiotem powołującym IGB jest organ lub kierownik podmiotu uprzywilejowanego⁷⁵. W powyższej sytuacji taki organ lub kierownik jednostki budżetowej informuje tylko Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu IGB.

Drugim z trybów utworzenia IGB jest tryb uproszczony w wyniku przekształcenia istniejącego gospodarstwa pomocniczego lub zakładu budżetowego. Ustawa – p.w. u.f.p. przewiduje także⁷⁶, możliwość utworzenia IGB poprzez przekształcenie gospodarstwa pomocniczego państwowej jednostki budżetowej na zasadach określonych w przepisach wykonawczych. Procedura przekształcenia już istniejącego gospodarstwa pomocniczego w IGB ma na celu zapewnienie ciągłości realizacji zadań publicznych. Utworzone w ten sposób IGB stosownie do treści ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym⁷⁷ podlegały wpisowi do rejestru przedsiębiorców. Z chwilą wpisu do rejestru powołane IGB uzyskały osobowość prawną⁷⁸.

Zasady przekształcenia gospodarstwa pomocniczego w IGB zostały określone rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 września 2010 r. W sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w IGB⁷⁹.

⁷⁴ Tak, np. E. Malinowska – Misiąg [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz Warszawa 2017 r., s. 539.

⁷⁵ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁷⁶ Art. 116 u.f.p.

⁷⁷ Art. 36 pkt 17 ustawy o KRS.

⁷⁸ Art. 23 ust. 5 u.f.p.

⁷⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej (Dz. U. Nr 181, poz. 1217).

Zgodnie z zarządzeniem o utworzeniu IGB przez przekształcenie gospodarstwa pomocniczego wydawał:

- 1) minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, po uzyskaniu zgody Rady Ministrów⁸⁰;
- 2) organ lub kierownik jednostki⁸¹.

Przekształcenie gospodarstwa pomocniczego w IGB następowało z chwilą wpisania jej do KRS⁸². W myśl tych regulacji proces likwidacji gospodarstw pomocniczych powinien być ulec zakończeniu 31 grudnia 2010 r. Z tą datą wygasły stosunki pracy osób zatrudnionych w likwidowanych gospodarstwach pomocniczych i zakładach budżetowych, jeżeli nie dostały propozycji kontynuacji zatrudnienia⁸³.

Zauważyć należy, że decyzja w sprawie utworzenia IGB nie jest pozostawiona wyłącznie w gestii swobodnego uznania ministra czy Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, lecz wymaga uprzedniej zgody Rady Ministrów. Rozwiązanie powyższe wydaje się w pełni uzasadnione. Pozostawienie bowiem w wyłącznej gestii danego ministra czy Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów decyzji o tym, które z gospodarstw pomocniczych będzie poddane procesowi przekształceń w IGB, a które zostanie zlikwidowane, mogłoby stwarzać stan niepewności co do motywów uregulowania sektora finansów publicznych. Decyzja wstępna Rady Ministrów dotycząca utworzenia IGB również nie może być oparta na kryteriach czysto uznaniowych. Wydaje się, że szczególne znaczenie przy podejmowaniu przez Radę Ministrów decyzji w tych sprawach mogą mieć – jako swoiste dyrektywy – ustalenia zawarte w uchwalanych przez Radę Ministrów ustawach budżetowych sporządzanych w danym roku budżetowym i przez trzy kolejne lata⁸⁴. Przepisy u.f.p.⁸⁵ nie formułują wymogów proceduralnych dotyczących składania wniosków o utworzeniu IGB, przede wszystkim nie zawierają określenia terminu do składania wniosku w kwestii powołania IGB ani do dostarczenia stosownych dokumentów niezbędnych do jej utworzenia.

⁸⁰ O której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

⁸¹ O których mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁸² Art. 3 ustawy o KRS.

⁸³ Dane liczbowe dotyczące utworzenia IGB poprzez przekształcenie przedstawiono w załączniku nr 1.

⁸⁴ Art. 103 u.f.p.

⁸⁵ Art. 23 u.f.p.

Generalnie w takiej sytuacji powinny znaleźć zastosowanie przepisy postępowania administracyjnego⁸⁶ o terminach załatwienia spraw. Kryterium zawarte w u.f.p.⁸⁷, dopuszczające utworzenie IGB, wydaje się jednak zbyt ogólne, pozbawione jasnych i przejrzystych określeń. Wniosek ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu IGB powinien zawierać co najmniej takie regulacje i elementy, które zawierają przepisy o ustawie publicznych⁸⁸. W szczególności ustawodawca nakazuje we wniosku o utworzenie IGB wskazać organ administracji rządowej wykonujący funkcje organu założycielskiego, przedmiot działalności podstawowej, źródła przychodów, przeznaczenie zysku. Wątpliwości może budzić, czy we wniosku o utworzenie IGB należy wskazać zasady prowadzenia działalności innej niż podstawowa, jeżeli instytucja ta będzie prowadziła taką działalność. Z literalnego brzmienia tego przepisu obowiązek taki nie wynika, zwłaszcza że katalog elementów, które ma zawierać wniosek do Rady Ministrów, jest zamknięty. Nie ulega natomiast wątpliwości, że prowadzenie działalności innej niż podstawowa może nakazać organ założycielski w statucie, określając zasady prowadzenia takiej działalności oraz jej zakres⁸⁹.

Przepis ustawy p.w. u.f.p.⁹⁰ stanowił, że z dniem 31 grudnia 2010 r. zakończeniu ulega likwidacja państwowych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych. Z kolei z mocy tej ustawy⁹¹ pozostałe po likwidacji środki pieniężne, należności i zobowiązania zlikwidowanego zakładu budżetowego przejmuje organ, który przeprowadza likwidację albo nowo utworzona jednostka organizacyjna. W przypadku zlikwidowanego gospodarstwa budżetowego należności i zobowiązania przejmuje jednostka budżetowa, przy której funkcjonowało gospodarstwo. Przejęcie następuje na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego. W świetle aktów erekcyjnych o utworzeniu IGB, jak również statutów nowo utworzonych podmiotów mienie, które znajdowało się w użytkowaniu likwidowanej jednostki, prawa do korzystania z zabezpieczenia i ochrony oraz inne prawa podlegały nieodpłatnemu przekazaniu do nowo utworzonej jednostki sektora finansów

⁸⁶ Art. 35 i 36 ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.), dalej: k.p.a.

⁸⁷ W art. 23 ust. 1 u.f.p.

⁸⁸ Art. 23 ust. 4 u.f.p.

⁸⁹ Art. 26 ust. 2 pkt 6 u.f.p.

⁹⁰ Art. 87 ust. 1 p.w. u.f.p.

⁹¹ Art. 88 ust. 1 i art. 89 ust. 4 p.w.u.f.p.

publicznych w celu dalszej realizacji zadań publicznych. W związku z likwidacją zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych powstało zagadnienie, kto w procesie karnym ma prawo występowania w charakterze oskarżyciela posiłkowego w imieniu zlikwidowanych jednostek. Na podstawie przepisów kodeksu karnego⁹² można wystąpić o naprawienie szkody wyrządzonej czynem niedozwolonym, jeśli dobra prawne zostały bezpośrednio naruszone lub zagrożone przez przestępstwo. Kodeks postępowania karnego nie reguluje kwestii „przejęcia” statusu pokrzywdzonego przez osobę prawną, instytucję państwową lub samorządową w razie jej likwidacji. Inaczej zatem niż w przypadku osób fizycznych, w odniesieniu do pokrzywdzonych niebędących osobami fizycznymi, kodeks postępowania karnego nie wskazuje, że np. podmiot przeprowadzający likwidację podmiotu będącego pokrzywdzonym, ewentualnie podmiot powstały na skutek przekształcenia pokrzywdzonego niebędącego osobą fizyczną może realizować w postępowaniu karnym uprawnienia pokrzywdzonego⁹³. Zatem z poglądu Sądu Najwyższego wynika, że za dopuszczalne można uznać posiadanie statusu pokrzywdzonego w rozumieniu kodeksu postępowania karnego przez jednostkę, która powstała w miejsce zlikwidowanej, czyli powołanie w ich miejsce IGB.

6. Wnioski

Ustawa o finansach publicznych stanowi zintegrowaną kompleksową formę regulacji prawa finansów publicznych. Celem tej ustawy jest m.in.:

- 1) wykonanie postanowień Konstytucji RP⁹⁴ dotyczących zasad gromadzenia i wydatkowania środków publicznych na cele publiczne oraz zarządzania państwowym długiem publicznym;
- 2) zdefiniowanie zakresu sektora finansów publicznych;
- 3) zwiększenie jawności i przejrzystości kontroli nad finansami publicznymi;
- 4) zapewnienie dostępnej i jawnej informacji o finansach publicznych;

⁹² Art. 46 § 1 k.k.

⁹³ Postanowienie SN z dnia 30 maja 2019 r., Sygn. akt: II KK 305/18, LEX nr 2677020.

⁹⁴ Art. 216 Konstytucji RP.

- 5) wzmocnienie kontroli wydatków publicznych i dyscypliny budżetowej;
- 6) uporządkowanie struktur organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych;
- 7) ustalenie szczególnych zasad rachunkowości, planowania i sprawozdawczości obowiązujących w sektorze finansów publicznych;
- 8) ustalenie zasad kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego oraz koordynacji kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Ustawa o finansach publicznych wprowadziła stabilne zasady dokonywania wydatków ze środków publicznych, które przerodziły się w materialną postać tzw. reguły wydatkowej. Celem reguły wydatkowej jest utrzymywanie odpowiednio niskiego deficytu finansów publicznych i długu państwowego. Ministerstwo Finansów opracowało algorytm (matematyczny wzór) mechanizmu ustalania wydatków z budżetu, w którym pod uwagę bierze się stan gospodarki kraju (inflacja, PKB, wielkość długu państwowego, zasoby pieniężne). Zdaniem autorki jest to mechanizm w miarę obiektywny, ustalona reguła dyscyplinuje wydatki z budżetu państwa i utrzymuje stabilność finansową budżetu. Podmioty sektora finansów publicznych mogą funkcjonować wyłącznie w formach określonych w u.f.p. bądź w odrębnych ustawach. Są one zróżnicowane pod względem formy prawnej i organizacyjnej, mogą być wyposażone w osobowość prawną bądź nie posiadają tego przymiotu, mają różny zakres samodzielności finansowej i sposób rozliczania się z budżetem. Na mocy u.f.p. powstały dwie nowe formy organizacyjno-prawne realizujące zadania z pewnymi wyjątkami, wyłącznie o charakterze ogólnopaństwowym. Do tych podmiotów należy zaliczyć IGB i agencje wykonawcze.

Instytucje gospodarki budżetowej (co jest podstawowym tematem rozprawy) powstały na bazie likwidowanych państwowych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Pod względem finansowym działają one na zasadzie samofinansowania. Odpłatnie realizują zadania, a osiągnęte przychody przeznaczają na własną działalność po uregulowaniu zobowiązań fiskalnych wobec budżetu, co należy ocenić pozytywnie. Instytucje te w początkowej fazie w 2009 i 2010 r. powstały z likwidacji państwowych zakładów budżetowych i przekształcenia gospodarstw pomocniczych. W okresie późniejszym IGB tworzone są jako nowe podmioty gospodarcze w oparciu o u.f.p.

Regulacja stosunków gospodarczych w podmiotach finansów publicznych oparta została na metodzie cywilistycznej. W konsekwencji zwiększona została samodzielność jednostek

sektora finansów publicznych w prowadzeniu działalności gospodarczej. Wobec IGB zrezygnowano z metody zarządzania administracyjnego, zastępując ją metodą cywilistyczną – w większym stopniu stosunkami cywilnoprawnymi.

Oceniając tę koncepcję w świetle zasady równego traktowania – przede wszystkim w aspekcie wolności gospodarczej wykonywania działalności gospodarczej, należy stwierdzić, że struktury organizacyjne finansów publicznych w większym stopniu stały się elementem kształtowania systemu społecznej gospodarki rynkowej. Wyodrębnienie sektora finansów publicznych i utworzenie nowych podmiotów organizacyjno-prawnych tego sektora jest powszechnie akceptowane w doktrynie prawniczej. Zasadniczą funkcją jednostek sektora finansów publicznych jest gromadzenie środków publicznych i ich rozdysponowanie, które polega na gromadzeniu dochodów i przychodów publicznych i wydatkowaniu środków publicznych na finansowanie zadań państwowych. Jednostki sektora finansów publicznych mogą wyłącznie funkcjonować w formach określonych w u.f.p. bądź w ustawach odrębnych. Podmioty sektora finansów publicznych oprócz zróżnicowania form prawno-organizacyjnych, odróżnia zakres samodzielności finansowej i sposób rozliczania się z budżetem. Ustawa o finansach publicznych dzieli te jednostki na wyposażone w podmiotowość prawną bądź nieposiadające osobowości prawnej. Jednostki te pełnią różne funkcje i zadania, dla których realizacji zostały utworzone.

Zadania publiczne realizowane dotychczas przez gospodarstwa pomocnicze i zakłady budżetowe zostały przejęte przez nowo utworzone w tym celu jednostki – IGB. Powyższe podmioty mogły być utworzone w dwóch trybach: trybie podstawowym (od podstaw) w oparciu o u.f.p. oraz w trybie uproszczonym, w wyniku przekształceń istniejącego gospodarstwa pomocniczego lub zakładu budżetowego. Tworzenie IGB odbywa się w trybie administracyjnym, właściwe do ich utworzenia są dwie kategorie podmiotów:

- minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów za zgodą Rady Ministrów (jednostki centralnej administracji rządowej),
- organ lub kierownik jednostki budżetowej mającej pełną autonomię budżetową. Jest to grupa podmiotów o pełnej finansowej swobodzie planowania wydatków, znajdującą się poza administracją rządową. Plany finansowe tych jednostek włączane są do projektu ustawy budżetowej bez dokonywania w nich zmian przez Ministra Finansów.

Generalnie wszystkie te jednostki uznane są za organy założycielskie dla IGB. Ustawa o finansach publicznych uznaje działalność IGB za uregulowaną przepisami działalność gospodarczą, pod warunkiem że instytucje te prowadzą gospodarkę finansową w określony ustawowo sposób. W akcie erekcyjnym o utworzeniu IGB lub w statucie, który winien być nadany takiej instytucji, organ założycielski musi określić przedmiot działalności podstawowej, a więc cel utworzenia instytucji, którym jest realizacja zadań publicznych. Należy zwrócić uwagę, że IGB realizują zadania o charakterze ogólnopaństwowym w warunkach quasi-rynkowych, mają możliwość wydatkowania i rozliczania uzyskanych przychodów w koszty oraz rozliczania się z budżetem metodą budżetowania netto. Wyposażenie IGB wykonujących zadania w sferze publicznej w samodzielność prawną, organizacyjną oraz finansową służy realizacji podstawowego celu, jakim jest zapewnienie efektywnego wydatkowania środków publicznych. Należy podkreślić, że na IGB nie został nałożony obowiązek odprowadzenia do budżetu państwa ani nadwyżki środków obrotowych, ani jakiegokolwiek innej nadwyżki środków budżetowych⁹⁵.

Zmiany wynikające z u.f.p. po analizie form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych i ich zakresu gospodarki finansowej prowadzą do wniosków z natury dość ogólnych, ograniczonych tematem pracy. Ogólne spojrzenie na zakres podmiotowy jednostek sektora finansów umożliwia konstatację, że jednostki budżetowe mogą być powiązane z budżetem państwa w dwojaki sposób: w formie budżetowania netto bądź brutto. Finansowaniem brutto są objęte jednostki sfery budżetowej nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów – odpowiednio – budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Finansowanie netto oznacza, że jednostka sektora finansów publicznych odpłatnie wykonuje zadania publiczne oraz pokrywa koszty i zobowiązania z uzyskanych przychodów. Taką jednostką jest IGB. Wyjątkiem od zasady budżetowania netto jest otrzymywanie przez IGB – jednostkę sektora finansów publicznych – dotacji z budżetu państwa na realizację zadań publicznych w sytuacjach określonych przez ustawy⁹⁶ (na zadania inwestycyjne).

⁹⁵A. Krawczyk-Sawicka, *Ocena sytuacji finansowej instytucji gospodarki budżetowej w latach 2011–2013* [w:] B. Gołębiowska (red.) *Wyzwania współczesnej gospodarki – aspekty teoretyczne i praktyczne*, Warszawa 2015, s. 240-252.

⁹⁶ Art. 24 ust. 1 u.f.p. i art. 132 ust. 2 u.f.p.

Z budżetu państwa może być udzielona dotacja celowa na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji dla IGB⁹⁷. W ocenie autorki ten rodzaj dotacji z budżetu państwa umożliwia szczególnie IGB realizację inwestycji budowlanych własnych (zakupu lub budowy nowego obiektu), bez konieczności sięgania po kredyt lub pożyczkę. Jednak należy poczynić zastrzeżenie, że proponowana inwestycja IGB powinna być wcześniej oceniona przez organ założycielski z punktu widzenia gospodarności. Należy mieć na uwadze, że niewykonanie zadania (nieosiągnięcie celów), na które udzielono dotacji może być powodem żądania od IGB zwrotu całości lub części otrzymanej dotacji.

⁹⁷ Art. 132 ust 2 pkt. 2 u.f.p.

Rozdział II

IGB – podmiot nietypowy

1. Uwagi wprowadzające

Efektem reformy sektora budżetowego wprowadzonej dwiema ustawami, tj.: u.f.p. oraz p.w. u.f.p., było ukształtowanie w nowych ramach prawnych podmiotów tworzących sektor finansów publicznych. Powyższe regulacje likwidowały najpóźniej z dniem 31 grudnia 2010 r. wszystkie dotychczasowe gospodarstwa pomocnicze⁹⁸ państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, wszystkie państwowe zakłady budżetowe oraz część samorządowych zakładów budżetowych⁹⁹. Majątek i zadania eliminowanych podmiotów miały przejść macierzyste jednostki albo miały one być powierzone nowym formom sektora finansów publicznych: agencjom wykonawczym i IGB.

Zadania publiczne realizowane dotychczas w formach organizacyjno-prawnych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych mogły być przejęte do realizacji przez jednostki budżetowe lub wykonywane w nowych formach organizacyjno-prawnych IGB bądź agencji wykonawczej. Decyzje w tym zakresie podejmowali dysponenti części budżetowych (jednostki włączone do budżetu państwa) oraz organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego (rada gminy, rada powiatu, sejmik województwa).

Ustawa – p.w. u.f.p. przewidywała¹⁰⁰ możliwość utworzenia IGB poprzez przekształcenie istniejącego gospodarstwa pomocniczego państwowej jednostki budżetowej bądź państwowego zakładu budżetowego.

⁹⁸ Gospodarstwa pomocnicze były tworzone m.in. przy szkołach, jednostkach więziennictwa, internatach, zakładach dla małoletnich, zakładach opiekuńczo-wychowawczych i parkach narodowych.

⁹⁹ Ustawa o finansach publicznych zakładała likwidację tych form gospodarowania. Zakłady budżetowe oraz gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, których początek działalności przypadał na lata 50. poprzedniego stulecia i których zasadność i sprawność funkcjonowania jest obecnie kwestionowana. W 2006 r. funkcjonowało 62 państwowych i 2906 samorządowych zakładów budżetowych, a także 349 gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych i 616 gospodarstw pomocniczych samorządowych jednostek budżetowych. Zatrudnionych w tych jednostkach organizacyjnych było ponad 90 tys. pracowników (około 2,5 tys. w państwowych jednostkach i ponad 88 tys. w samorządowych). Z uzasadnienia do projektu ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181, s. 2 i 3.

¹⁰⁰ Co wynikało z art. 116 u.f.p.

Dlatego też w tym rozdziale zostały przedstawione kwestie związane z procesem likwidacji zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych, które stały się bazą ekonomiczną dla IGB. W skrócie opisano ich najważniejsze cechy, zwracając uwagę, że w okresie przed transformacją finansów publicznych obydwie podmioty realizowały zadania publiczne w stopniu znacznie ograniczonym ich formą prawną.

Zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze były jednostkami organizacyjnymi sektora finansów publicznych powoływanymi do wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej. Na podstawie dawnej ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych¹⁰¹ były one w pewnym stopniu wyodrębnione majątkowo, finansowo i organizacyjnie z jednostek sektora publicznego, z których były tworzone¹⁰². Nie miały one osobowości prawnej, nie można ich też było uznać za ułomne osoby prawne, gdyż przepisy prawa nie przyznawały im możliwości działalności we własnym imieniu, tylko w imieniu i na rachunek osoby prawnej, w ramach której je utworzono (Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹⁰³).

Zasady przekształcania gospodarstw pomocniczych w IGB zostały określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie sposobu i trybu przekształcania gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej¹⁰⁴. Zgodnie z przepisami tego rozporządzenia przekształcenie gospodarstwa pomocniczego i utworzenie IGB odbywało się w drodze zarządzenia wydanego przez:

- ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów po uzyskaniu zgody Rady Ministrów¹⁰⁵,

¹⁰¹ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.).

¹⁰² A. Kidyba, *Prawo handlowe*, Warszawa 2004, s. 656 i n.: „Nie posiadały one osobowości prawnej. Działalność gospodarstw pomocniczych realizowana była przede wszystkim poprzez sprzedaż swoich wyrobów i usług. Koszty gospodarstwa pokrywane były z przychodów własnych. Zysk gospodarstwa pomocniczego przeznaczony był w 50% na wpłaty do budżetu, a w 50% na potrzeby własne”.

¹⁰³ G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009, s. 70: „Nieprzyznanie zakładom budżetowym zdolności prawnej w odrębnych przepisach nie stanowiło przeszkody do uznania ich, mimo rozbieżności w orzecznictwie”.

¹⁰⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie sposobu i trybu przekształcania gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej (Dz. U. Nr 181, poz. 1217), dalej: r.p.g.p.p.

¹⁰⁵ O której mowa w art. 23 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

- organu lub kierownika jednostki¹⁰⁶.

Przekształcenie gospodarstwa pomocniczego w IGB następowało z chwilą wpisania instytucji do Krajowego Rejestru Sądowego w dziale przedsiębiorców¹⁰⁷. Zgodnie z rozporządzeniem¹⁰⁸ powstała w tym trybie IGB przejmowała przysługujące gospodarstwu pomocniczemu przed jego przekształceniem należności, uprawnienia, obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe, składniki majątkowe inne niż nieruchomości. Minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów albo organ lub kierownik jednostki¹⁰⁹ mógł określić należności, uprawnienia, obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe składniki majątkowe inne niż nieruchomości niepodlegające przejęciu przez IGB. W takim przypadku składniki te przejmowała jednostka budżetowa, przy której funkcjonowało gospodarstwo pomocnicze¹¹⁰. Zasady wyposażania w nieruchomości IGB powstałych w wyniku przekształcenia gospodarstwa pomocniczego określał organ założycielski.

2. Powstanie IGB w trybie przekształceń gospodarstw pomocniczych

Na mocy obecnie obowiązującej u.f.p. zlikwidowane zostały gospodarstwa pomocnicze. W rezultacie zostały one włączone do macierzystych jednostek budżetowych albo w 2010 r. przekształcone w IGB. W odróżnieniu od gospodarstw pomocniczych, według założeń ustawy, IGB musiały być samodzielnymi podmiotami posiadającymi osobowość prawną i własny majątek.

Przekształcenie gospodarstwa pomocniczego w IGB wymagało zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdań, zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz ustawy –p.w. u.f.p., a także zamknięcia rachunków bilansowych. Bilans zamknięcia rachunku przekształconego gospodarstwa pomocniczego stał się bilansem otwarcia IGB. W przypadku

¹⁰⁶ O których mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p.

¹⁰⁷ Nieprzyznanie zakładom budżetowym zdolności prawnej w odrębnych przepisach nie stanowiło przeszkody do uznania ich, mimo rozbieżności w orzecznictwie, za przedsiębiorców świadczących usługi użyteczności publicznej lub organizujących te usługi w świetle nieobowiązujących już ustaw: z dnia 24 lutego 1990 r. o przeciwdziałaniu praktykom monopolistycznym i ochronie interesów konsumentów (tekst jedn.: Dz. U. z 1999 r. Nr 52, poz. 547 ze zm.) oraz z dnia 15 grudnia 2000 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 244, poz. 2080 ze zm.).

¹⁰⁸ Zob. § 4 ust. 1 r.p.g.p.p.

¹⁰⁹ O których mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p.

¹¹⁰ Zob. § 4 ust. 2 i 3 r.p.g.p.p.

przekształcenia więcej niż jednego gospodarstwa pomocniczego w IGB, czego u.f.p. nie zabrania, bilans otwarcia IGB był sporządzany na podstawie bilansów zamknięcia poszczególnych gospodarstw pomocniczych, po uwzględnieniu wzajemnych rozliczeń.

Z chwilą wpisania IGB do Krajowego Rejestru Sądowego uzyskiwała ona osobowość prawną, czyli przejmowała przysługujące gospodarstwu pomocniczemu:

- należności,
- uprawnienia,
- obowiązki,
- środki pieniężne oraz
- rzeczowe składniki majątkowe inne niż nieruchomości.

Ustawodawca z pełną świadomością dokonał wyboru konstrukcji i formy osoby prawnej dla IGB¹¹¹. Koncepcja osoby prawnej gwarantuje, że środki zgromadzone na rachunku są własnością tego nowego podmiotu. Nabyte za nie lub w związku z nimi prawa i pożytki z tych praw stanowią aktywa powołanej IGB.

Na podstawie ustawy – p.w. u.f.p. oraz rozporządzenia w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w IGB¹¹² instytucja przejmuje przysługujące gospodarstwu należności, uprawnienia, obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe składniki majątkowe. Przechodzą bowiem na nią uprawnienia i obowiązki związane dotąd z tym gospodarstwem, tj.: pozostają w jej gestii¹¹³, z pewnymi wyjątkami wynikającymi z przepisu rozporządzenia¹¹⁴. Na mienie IGB może składać się m.in.

¹¹¹ T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 212. Termin „osobowość prawna” odnosi się do osób prawnych i oznacza, że mają one zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych. Osoby prawne mogą więc uczestniczyć w obrocie majątkowym, tj.: być podmiotem praw i obowiązków oraz dzięki wyposażeniu w zdolność do czynności prawnych nabywać je przez własne działania. Pojęcie „osoby prawnej” kształtowane jest ogólnie przez przepisy kodeksu cywilnego (art. 33–43 k.c.). Podstawową cechą osoby prawnej jest, że stanowi ona wyodrębnioną jednostkę organizacyjną, która posiada określone przez prawo cechy. Przepisy prawa regulują status rodzajów osób prawnych w odrębnych ustawach albo też określone ustawy wydawane są dla indywidualnie oznaczonych osób prawnych (np. Narodowy Bank Polski). Ustawa o finansach publicznych jest aktem szczególnym, który przyznaje osobowość prawną kilkunastu jednostkom sektora finansów publicznych, w tym IGB.

¹¹² Art. 116 ust. 1 p.w. u.f.p. i § 4 ust. 1 r.p.g.p.p.

¹¹³ Por. wyrok SN z dnia 19 grudnia 2013 r., Sygn. akt: II CSK 206/13, LEX nr 1433723.

¹¹⁴ Zob. § 4 ust. 1 r.p.g.p.p.

mienie stanowiące wyposażenie przekazane przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego w formie użyczenia¹¹⁵. Użyczenie nie stanowi w tym przypadku nieodpłatnego świadczenia, lecz atypowy (aczkolwiek przewidziany w ustawie) sposób wyposażenia jednostki sektora finansów publicznych w majątek dla potrzeb prowadzonej działalności statutowej. Przeniesienie nieruchomości użyczonej IGB na własność może nastąpić dopiero po wydaniu przez właściwy organ decyzji o wygaśnięciu trwałego zarządu nieruchomości przysługującego organowi założycielskiemu. Ustawodawca przewidział taki sposób wyposażenia jednostki IGB w majątek, który może przybrać postać użyczenia. Jeżeli organ założycielski zdecyduje się na taką formę wyposażenia instytucji w mienie, może określić jednocześnie docelowy termin wydania nieruchomości.

Orzecznictwo sądowe przyjmuje, że w takim przypadku (w drodze użyczenia nieruchomości) dochodzi do następstwa prawnego pod tytułem ogólnym – ale tylko częściowym. W orzecznictwie sądów powszechnych zwraca się uwagę, że w przepisach wykonawczych dotyczących przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w IGB uregulowano następstwo prawne w postaci sukcesji uniwersalnej częściowej¹¹⁶.

3. Różnice w systemie finansowym i prawnym byłych gospodarstw pomocniczych a IGB

System finansowy IGB powstałych w wyniku przekształceń gospodarstw pomocniczych znacznie się różnił od warunków prawno-ekonomicznych funkcjonowania byłych gospodarstw pomocniczych, szczególnie w zakresie przepisów dotyczących:

- zamówień publicznych. W przypadku wykonania świadczeń przez gospodarstwa pomocnicze państwowych jednostek budżetowych na rzecz jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa nie stosowano ustawy – Prawo zamówień publicznych¹¹⁷. W przypadku IGB tej ustawy nie stosuje się tylko w zasadzie do zamówień udzielanych instytucji przez organ założycielski, jeżeli spełnione są warunki określone w ustawie,

¹¹⁵ Art. 28 ust. 2 u.f.p.

¹¹⁶ Wyrok SN z dnia 2 lutego 2018 r., Sygn. akt: II CSK 163/17, LEX nr 2447338.

¹¹⁷ Zgodnie z treścią art. 2 pkt 13 p.z.p.

- podatków od towaru i usług. Gospodarstwa pomocnicze zwolnione były od podatku od towarów i usług w przypadku świadczeń pomiędzy gospodarstwami pomocniczymi, jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi. Zmiana przepisów spowodowała, że w przypadku świadczeń wykonywanych przez IGB na rzecz jednostek budżetowych niebędących podatnikiem podatku od towarów i usług cena ich świadczeń była droższa w stosunku do ceny, jaką może skalkulować gospodarstwo pomocnicze, o kwotę podatku od towarów i usług. Z drugiej strony przyjęta regulacja prawna, co miało być jej motywacją, zrównywała zasady kalkulacji cen przez IGB i podmioty komercyjne, co miało sprzyjać zasadom konkurencyjności,

- gospodarstw pomocniczych. Zwolnione były od podatku dochodowego, jeżeli środki z tego zwolnienia przekazane były na cele wskazane w ustawie. Obecnie IGB nie korzystają z takich zwolnień. Zmiana przepisów w tym zakresie powoduje, że w przypadku IGB osiągającej zyski ponosić ona będzie dodatkowo obciążenia podatkowe, których nie ponosiły gospodarstwa pomocnicze,

- obciążeń wynagrodzeń pracowniczych. W wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego w IGB nastąpił wzrost minimalnych wynagrodzeń pracowniczych w stosunku do wynagrodzeń, jakie wypłacały gospodarstwa pomocnicze,

- braku pokrycia amortyzacji. Od 1 stycznia 2010 r. zlikwidowano tzw. pokrycie amortyzacji, które wynikało z przepisów rozporządzenia dotyczących szczegółowych zasad rachunkowości¹¹⁸ i dotyczyło gospodarstw pomocniczych, co zwiększyło koszty IGB.

W wyniku zastosowania tzw. pokrycia amortyzacji jej kwota nie miała wpływu na wynik finansowy gospodarstwa pomocniczego, po zmianie przepisów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości wszystkie jednostki zobowiązane do stosowania tych przepisów nie dokonują pokrycia amortyzacji, a tym samym jej wysokość nie wpływa na wynik finansowy tych jednostek¹¹⁹. Wprawdzie IGB nie dotyczyło to rozporządzenie, lecz

¹¹⁸ Nieobowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 153 poz. 1752).

¹¹⁹ Gospodarstwo pomocnicze pokrywało koszty swojej działalności z uzyskanych przychodów własnych (obecnie uchylony art. 20 ust. 2 u.f.p.). Koszty działalności obejmowały także amortyzację, więc wynik finansowy obliczony z uwzględnieniem pokrycia amortyzacji mógł być niewłaściwym miernikiem spełnienia warunku samofinansowania, o którym mowa w § 53 uchylonego już rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2005 r. Ponadto nie jest kosztem uzyskania przychodu amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie, co wynika z przepisu art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. a ustawy

ustawa o rachunkowości, ale zgodnie z nią również nie stosuje się pokrycia amortyzacji – zmiana regulacji w tym zakresie, jak również usytuowanie IGB w przepisach o rachunkowości powoduje, że wynik finansowy IGB jest niższy od wyniku, jaki wykazywałyby gospodarstwa pomocnicze, o kwotę stanowiącą równowartość amortyzacji¹²⁰.

Instytucja gospodarki budżetowej od chwili zarejestrowania nabywa zdolność prawną, wpis do rejestru sądowego ma charakter konstytutywny. Ze zdolnością prawną IGB łączy się kwestia jej odpowiedzialności za zobowiązania. Ogólna zasada jest taka, że osoba prawna odpowiada za swe zobowiązania całym swym majątkiem, a więc na zasadach ogólnych. W praktyce może powstać niejednokrotnie problem, kto ponosi odpowiedzialność za zobowiązania zaciągnięte przez założycieli IGB przed jej powstaniem. Na ogół przyjmuje się, że ciąży ona na osobach, które zobowiązanie te zaciągnęły, jednakże z chwilą powstania osoby prawnej odpowiedzialność przechodzi na nią, jeżeli nastąpiło wyraźne lub domniemane potwierdzenie czynności przez te osoby. W myśl u.f.p.¹²¹ IGB jest samodzielnym i samofinansującym podmiotem sektora finansów publicznych, mającym osobowość prawną. Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że samodzielność finansowania to prawo do samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej, pobierania dochodów określonych w ustawach oraz dysponowania nimi – w granicach określonych przez ustawy – do realizacji prawnie określonych zadań¹²². Zatem osoby prawne (w tym IGB), powołujące się na przyznaną im samodzielność finansową mogą w celu prowadzenia gospodarki finansowej podejmować działania, na które zezwalają przepisy prawne.

Należy zwrócić uwagę, że IGB w wyniku przekształcenia przejęła zadania realizowane dotychczas przez gospodarstwa pomocnicze i państwowe zakłady budżetowe. W miejsce dwóch likwidowanych instytucji (gospodarstwa pomocniczego i państwowego zakładu budżetowego) została utworzona jedna instytucja. Krytycy tej regulacji wysuwają

o podatku dochodowym od osób prawnych. Amortyzacja rachunkowa i podatkowa w gospodarstwie pomocniczym, tak jak we wszystkich innych jednostkach prowadzących działalność gospodarczą, powinna być rozliczana oddzielnie. Jednocześnie z przepisów podatkowych nie można było wyprowadzić wniosków o zasadności i jej braku w sprawie naliczania amortyzacji w jednostkach sektora finansów publicznych. Natomiast prowadzenie działalności inwestycyjnej gospodarstwa w ramach planu finansowego jednostki budżetowej mogło mieć wpływ na wielkość obciążeń podatkowych gospodarstwa pomocniczego.

¹²⁰ Informacja o wynikach kontroli NIK, „Funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej”, KBF-4101-05-00/2013, nr ewid. 24/2014/P/13/037/KBF, Warszawa, 12 maja 2014 r.

¹²¹ Art. 23 u.f.p.

¹²² Wyrok TK z dnia 16 marca 1999 r., K 35/98, OTK 1999, nr 3, poz. 37.

zarzut, że IGB nie stanowi nowej instytucji polskiego prawa budżetowego, a jest w swej istocie powtórzeniem rozwiązań prawnych przewidzianych dla zlikwidowanych ustawą wprowadzającą tych dwóch podmiotów. Z takim zarzutem nie można się zgodzić, gdyż IGB jest nową jednostką sektora finansów publicznych. W przeciwieństwie do zlikwidowanych jednostek jest wyposażona w osobowość prawną i może otrzymywać dotacje z budżetu państwa na realizację zadań publicznych, może też samodzielnie dysponować mieniem.

4. Powstanie IGB w trybie przekształcenia zakładu budżetowego

Przepisy wprowadzające u.f.p. oprócz likwidacji gospodarstw pomocniczych przewidywały likwidację państwowych zakładów budżetowych¹²³. Zakłady budżetowe stanowiły formę organizacyjną jednostki, która prowadziła działalność gospodarczą na zasadzie odpłatności, nie posiadając osobowości prawnej. Cechą podstawową zakładów budżetowych było pokrywanie swoich kosztów z przychodów własnych. Na początek działalności zakładowi budżetowemu mogły być przyznane dotacje z budżetu. Zakład budżetowy posiadał odrębny rachunek bankowy, z którego można było dokonywać wypłat tylko do wysokości środków zgromadzonych na tym rachunku. Podstawą działania zakładu budżetowego był plan finansowy obejmujący przychody i rozchody oraz stan środków obrotowych i rozliczenia z budżetem. Zakładem budżetowym zarządzał kierownik. Zakłady budżetowe stanowiły strukturę gospodarki pozabudżetowej, a nie gospodarczej. Ponadto były one zawsze częścią innej osoby prawnej (np. Skarbu Państwa) i nie miały cech pozwalających na wyróżnienie zdolności prawnej, zdolności do czynności prawnej¹²⁴. Obecnie ustawa o działalności komunalnej w związku z u.f.p.¹²⁵ wskazuje na trzy formy realizacji gospodarki komunalnej przez jednostki samorządowe: samorządowy zakład budżetowy, spółkę prawa handlowego i umowy. Nie zlikwidowano jednak zakładów budżetowych jednostek samorządu

¹²³ Zakłady budżetowe działały na podstawie art. 19 u.f.p. i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (Dz. U. Nr 122, poz. 1333), obecnie uchylonego. A. Kidyba, *op. cit.*, s. 717–718.

¹²⁴ W. Wójtowicz (red.), A. Gorgol, A. Kuś, A. Niezgoda, P. Smoleń, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Zakamycze, Kraków 2020, wydanie 9, s. 30-42.

¹²⁵ Art. 14 u.f.p.

terytorialnego¹²⁶, ale ograniczono zakres ich działania do spraw dotyczących zadań własnych samorządu terytorialnego:

- gospodarki mieszkaniowej i gospodarowania lokalami użytkowymi;
- wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymywania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych;
- kultury fizycznej i sportu, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych;
- utrzymywania różnych gatunków egzotycznych i krajowych zwierząt, w tym w szczególności prowadzenia hodowli zwierząt zagrożonych wyginięciem w celu ich ochrony poza miejscem naturalnego występowania;
- cmentarzy.

W p.w. u.f.p. uregulowano kwestie likwidacji wszystkich państwowych zakładów budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych (gminnych, powiatowych i wojewódzkich) prowadzących działalność w zakresie innym niż zadania własne samorządu

¹²⁶ Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych przewidywały nie tylko likwidację gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, o czym już wspomniano (zarówno państwowych, jak i samorządowych), lecz także państwowych zakładów budżetowych (pozostawiając samorządowe zakłady budżetowe w ograniczonym zakresie działania). Ustawa o samorządzie gminnym rozszerza zakres zadań własnych w stosunku do ustawy o finansach publicznych o zadania użyteczności publicznej. Zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 506 ze zm.) jako zadania użyteczności publicznej rozumiane są zadania własne gminy, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 712 ze zm.) zadania z zakresu gospodarki komunalnej mogą być prowadzone przez samorządowe zakłady budżetowe z jednym zastrzeżeniem. Zgodnie z art. 7 tej ustawy działalność wykraczająca poza zadania o charakterze użyteczności publicznej nie może być wykonywana w formie samorządowego zakładu budżetowego. W stosunku do ustawy o finansach publicznych ustawa o gospodarce komunalnej rozszerza przedmiotowy zakres zadań dopuszczalnych do realizacji w formie samorządowych zakładów budżetowych. Oprócz wymienionych wyżej ustaw szereg odrębnych aktów prawnych znacząco powiększa zakres zadań, które mogą być wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe, np. zadania z zakresu pomocy społecznej, reintegracji zawodowej i społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej osób niepełnosprawnych, możliwość przekształcenia statusu zakładu aktywności zawodowej w samorządowy zakład budżetowy. Samorządowy zakład budżetowy, w przeciwieństwie do IGB, nie posiada osobowości prawnej i działa w imieniu jednostki samorządu terytorialnego, który go utworzył w drodze uchwały. W doktrynie prezentowane jest stanowisko, że utworzenie samorządowego zakładu budżetowego wymaga uchwały właściwej jednostki samorządu terytorialnego. Zauważyć należy, że u.f.p. nie wymaga – inaczej niż w przypadku instytucji finansów publicznych – by nadać mu statut.

terytorialnego, określonych w przepisach u.f.p.¹²⁷ Likwidacja zakładów budżetowych tych jednostek powinna była nastąpić z dniem 31 grudnia 2010 r.

Podmiotami uprawnionymi do likwidacji oraz określającymi przeznaczenie mienia znajdującego się w posiadaniu likwidowanego zakładu budżetowego byli w przypadku:

- a) państwowych zakładów budżetowych – ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych przepisów; decyzja o przeznaczeniu mienia zakładu budżetowego była podejmowana w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw Skarbu Państwa,
- b) gminnych, powiatowych lub wojewódzkich zakładów budżetowych – organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego.

Pozostałe po likwidacji środki pieniężne, należności i zobowiązania zlikwidowanego zakładu budżetowego przejmował organ, który przeprowadził likwidację, albo nowo utworzona jednostka organizacyjna; przejęcie następowało na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego.

Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych stworzyły warunki organizacyjno-prawne, majątkowe i techniczne umożliwiające powstanie IGB. Utworzenie IGB przez likwidację zakładu budżetowego musiało spełnić podstawową zasadę zachowania ciągłości realizacji zadań publicznych – zadania pozostające w obszarze działania danego organu, a dotychczas realizowane przez likwidowany zakład budżetowy powinny zostać przejęte przez IGB.

¹²⁷ Art. 14 u.f.p.

5. Tworzenie IGB w drodze przekształcenia zakładów opieki zdrowotnej i instytutów badawczych

W formie IGB mógł funkcjonować, ale tylko przejściowo, publiczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez organ określony w treści nieobowiązującej już ustawy o zakładach opieki zdrowotnej¹²⁸. Warunkiem przekształcenia ZOZ-u w IGB było założenie, iż prowadzenie tego zakładu w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej byłoby niecelowe lub przedwczesne. Decyzje w tej sprawie podejmował organ, który tworzył zakład, po dokonaniu analizy zakresu i charakteru działalności zakładu opieki zdrowotnej w odniesieniu do potrzeb zdrowotnych określonego obszaru lub określonej grupy ludności oraz oceny możliwości pozyskiwania przez zakład opieki zdrowotnej dodatkowych środków finansowych przy nieograniczeniu praw ludności do bezpłatnych świadczeń zdrowotnych określonych w przepisach odrębnych, z zastrzeżeniem¹²⁹ nieobowiązujących już przepisów ustawy o ZOZ.

Ustawa – p.w. u.f.p. zmieniła z dniem 1 stycznia 2010 r. przepisy ustawy o zakładach opieki zdrowotnej w zakresie form organizacyjno-prawnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, pozostawiając samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej i jednostkę budżetową, wprowadzając dodatkowo formę IGB. W konsekwencji na podstawie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej ZOZ mógł być prowadzony w formie organizacyjno-prawnej w postaci IGB. Prowadząc działalność leczniczą, IGB miała prawo – jak inne podmioty tego typu – skorzystać z dostępu do środków publicznych, zgodnie z u.f.p.¹³⁰ Należy jednak podkreślić, że IGB wykonując działalność leczniczą, w pełni podlegała reżimowi ustawy o finansach publicznych, a ustawa o swobodzie działalności gospodarczej nie miała do nich zastosowania w żadnym zakresie. Z przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej wynikało, że przyjęcie formy IGB dla prowadzenia zakładu opieki zdrowotnej było rozwiązaniem przejściowym. Ustawa o działalności leczniczej nie przewidywała możliwości tworzenia samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej przez IGB. Nowo utworzone zakłady publiczne – podmioty lecznicze mogą działać w formie spółki kapitałowej

¹²⁸ W uchylonym art. 8 ust. 1 pkt 1– ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 ze zm.).

¹²⁹ Z dniem 1 lipca 2011 r. została uchylona ustawa o zakładach opieki zdrowotnej. W to miejsce obowiązuje ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 711 ze zm.).

¹³⁰ E. Rabiej, *Formy organizacyjne podmiotów leczniczych – uwarunkowania prawne i ekonomiczne*, Przedsiębiorstwo i Region 2013, nr 5, s. 100.

lub jednostki budżetowej. Żaden z przepisów ustawy o działalności leczniczej obecnie nie przewiduje, że publiczne zakłady opieki zdrowotnej mogłyby działać w formie IGB. W tej sytuacji, chociaż w ustawie o działalności leczniczej wprost nie wymienia się IGB, nie można przyjąć, że mogą one wykonywać działalność leczniczą¹³¹.

Do sektora finansów publicznych zaliczamy także „inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych” z wyłączeniem m.in.; instytutów badawczych¹³². W obecnym stanie prawnym instytuty badawcze są podmiotami pozostającymi poza sektorem finansów publicznych¹³³. Instytuty działają na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych¹³⁴. Ustawa określa formy organizacyjno-prawne ich funkcjonowania oraz możliwości zmian strukturalnych instytutów w inną formę organizacyjno-prawną (włączenia), przekształcenia w IGB. Instytut może zostać przekształcony w IGB¹³⁵. Warunkiem jest aby minister nadzorujący uznał, że przekształcenie w IGB (jednostkę sektora finansów publicznych) są uzasadnione merytorycznie, organizacyjnie i finansowo¹³⁶. Rada Ministrów na wniosek ministra nadzorującego złożony po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw nauki, w drodze rozporządzenia dokonuje przekształcenia instytutu w IGB. Szczegółowe warunki i tryb przekształcenia instytutów określi Rada Ministrów w drodze rozporządzenia. Autorka nie stwierdziła przekształcenia instytutów badawczych w IGB¹³⁷.

¹³¹ T. Głąb [w:] *Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz*, T. Głąb, M. Dulińska, M. Potoczny, Warszawa 2013, komentarz do art. 204.

¹³² Art. 9 pkt 14 u.f.p.

¹³³ M. Cilak, *Instytuty badawcze jako forma działalności naukowej i gospodarczej państwa – problematyka pozycji i formy prawnej*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 4 (3)/2015, s. 63-76, Toruń 2015.

¹³⁴ Dz. U. 2020 r., poz. 1383 ze zm.

¹³⁵ Zgodnie z art. 1 ustawy o instytutach badawczych, instytutem badawczym jest państwowa jednostka organizacyjna wyodrębniona pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, która prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce. Instytut nabywa osobowość prawną z chwilą wpisania do KRS (art. 1 ust 2 ustawy). Instytut jest samodzielnym podmiotem, odpowiadającym za swoje zobowiązania.

¹³⁶ Art. 7 ust 1 ustawy o instytutach badawczych.

¹³⁷ Baza Instytutów Badawczych; strona: <https://rgib.org.pl/index.php/baza-ib/baza-instytutow-2021.09.01>, kwerenda online na dzień 01.09.2021 r.

6. Wnioski

Genezą powstania IGB jest likwidacja państwowych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Ustawa – p.w. u.f.p. przewidywała możliwość utworzenia IGB poprzez przekształcenie istniejących gospodarstw pomocniczych państwowej jednostki budżetowej bądź likwidację państwowego zakładu budżetowego. Zadania publiczne realizowane dotychczas przez gospodarstwa pomocnicze bądź zakłady budżetowe zostały przejęte do realizacji przez nowo utworzone podmioty – IGB. Na mocy u.f.p. zlikwidowane gospodarstwa pomocnicze i zakłady budżetowe zostały przekształcone w IGB bądź majątek ich został włączony do macierzystych jednostek budżetowych.

Przekształcenie gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych w IGB następowało w drodze zarządzenia poszczególnych ministrów lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów za zgodą Rady Ministrów udzielaną na wniosek zamierzającego utworzyć IGB. Instytucje gospodarki budżetowej mogą być tworzone przez organy lub kierowników jednostek posiadających tzw. autonomię budżetową związaną z przywilejem samodzielnego opracowywania planów dochodów i wydatków, które Minister Finansów włącza do projektu ustawy budżetowej. Takie organy założycielskie informują jedynie Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu IGB.

Autorka zwraca uwagę, że utworzone IGB wykazują różnice w stosunku do gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych. Różnice te dotyczą zarówno zasad funkcjonowania, jak i osiąganych przez nie przychodów. Instytucje gospodarki budżetowej w porównaniu do zlikwidowanych podmiotów, na bazie których powstały, działają na zasadzie samofinansowania. Odpłatnie realizują zadania, a osiągnęte przychody służą ich działalności. Instytucje gospodarki budżetowej są osobami prawnymi mającymi własny majątek, w ramach którego ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania.

Powstałe IGB przejęły przysługujące zlikwidowanym gospodarstwom pomocniczym bądź państwowym zakładom budżetowym należności, uprawnienia, obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe. Instytucje gospodarki budżetowej w stosunku do zlikwidowanych podmiotów, które należały wcześniej również do jednostek sektora finansów publicznych, wyróżnia samodzielność gospodarowania środkami finansowymi. Środki finansowe gromadzone są na rachunku IGB i nie przekazuje ona zysków do Skarbu Państwa.

System finansowy IGB i warunki prawno-ekonomiczne ich funkcjonowania wskazują, że nastąpiła zmiana tych warunków w stosunku do obowiązujących gospodarstwa pomocnicze i zakłady budżetowe, szczególnie w sposobach rozliczania się z budżetem.

W przypadku wykonywania zamówień i świadczeń przez IGB ma zastosowanie ustawa – Prawo zamówień publicznych, z wyjątkami zastrzeżonymi w przepisach (dotyczy zamówień na rzecz organu założycielskiego), co było wyłączone i nie obowiązywało w stosunku do gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych. IGB nie jest zwolniona od podatku dochodowego, jeśli środki z tego zwolnienia są przekazane na cele wskazane w ustawie, choć zwolnienie takie dotyczyło jej poprzedników. Zmiana przepisów w tym zakresie powoduje, że jeżeli IGB osiąga zyski, ponosi również obciążenia podatkowe, których nie ponosiły zlikwidowane jednostki. Zdaniem autorki jest to słuszne, biorąc pod uwagę obowiązującą w prawie finansowym zasadę powszechności opodatkowania.

W okresie przejściowym na podstawie przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej zakład opieki zdrowotnej mógł być prowadzony w postaci IGB. Ustawa o działalności leczniczej nie przewiduje możliwości tworzenia ZOZ-u przez IGB.

Rozdział III

Podstawy administracyjno-prawne i wymagania ekonomiczne tworzenia IGB

1. Uwagi wprowadzające

W społecznej gospodarce rynkowej funkcjonuje wiele podmiotów gospodarczych o różnej strukturze organizacyjnej uczestniczących w obrocie gospodarczym. Podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej odbywa się z zachowaniem warunków określonych przepisami prawa. Utworzenie IGB nie jest obligatoryjne. Podstawą ich utworzenia są przepisy u.f.p. albo przepisy ustaw odrębnych. Cytowane ustawy przewidują tylko możliwość tworzenia IGB, co wymaga podkreślenia. Ustawa nie precyzuje zadań publicznych, które będą realizowane przez te jednostki, wymaga jednak wyraźnego wskazania zakresu działalności IGB, która powinna się koncentrować na wykonywaniu zadań publicznych. Określenie zakresu powierzonych jej zadań pozostaje w gestii organu założycielskiego. Ustawodawca w przepisach dotyczących jej funkcjonowania stwierdził, że IGB musi przyjąć formę osoby prawnej. Przyznając IGB osobowość prawną, ustawa zapewnia dostęp do dotacji z budżetu państwa, co w istotny sposób może być korzystne szczególnie w pierwszym okresie jej funkcjonowania i przyczyniać się do poprawy gospodarności tej jednostki. Należałoby zatem wykluczyć taką możliwość, co wynika z tekstu ustawy, że IGB może przyjąć inną formę organizacyjno-prawną. IGB jako jednostka sektora finansów publicznych działa na podstawie statutu. Ustawa o finansach publicznych przewiduje, że statut jest nadawany przez IGB przez organ założycielski, który ją utworzył, tj.: minister, kierownik urzędu centralnego lub inny organ wykonujący funkcje organu założycielskiego.

Ustawa o finansach publicznych wymaga, aby statut określał przedmiot działalności IGB, obejmujący działalność podstawową oraz uboczną. W ocenie autorki jest to warunek sine qua non ustawy. Przepisy u.f.p. nie precyzją pojęcia „nazwa IGB”. W związku z powyższym ustalenie nazwy IGB pozostaje w kompetencjach organu założycielskiego, jej wybór należy do organów tworzących IGB. Postulowane jest w ramach funkcjonowania administracji, aby nazwa jednostki odpowiadała kategorii zadań przez nią wykonywanych, a

zwłaszcza celowi i funkcji, jaką ma do spełnienia¹³⁸. Obligatoryjnym elementem statutu, wymaganym przepisami, jest określenie siedziby IGB¹³⁹. Jeżeli w statucie nie zostanie określona siedziba IGB, to taki statut będzie niezgodny z prawem. Niezgodność taka będzie miała charakter rażący. Sąd rejestrowy nie może takiej IGB wpisać do rejestru przedsiębiorców, przez co nie uzyska ona przymiotu osoby prawnej. Wpis do rejestru ma charakter konstytutywny, bowiem IGB uzyskuje status osoby prawnej z chwilą wpisu. Akt o utworzeniu IGB powinien być opublikowany w dzienniku urzędowym na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych¹⁴⁰.

Działalność IGB opiera się na majątku przyznanym tej instytucji przez organ założycielski. Wartość majątku IGB odzwierciedla fundusz IGB. W trakcie funkcjonowania IGB fundusz ten może ulec zwiększeniu lub zmniejszeniu. Organizację wewnętrzną określa regulamin nadawany przez dyrektora jednostki.

Za najważniejsze cechy IGB można uznać jej osobowość prawną, wykonywanie określonych zadań publicznych, działanie na zasadach samodzielności, władztwo nad majątkiem.

2. Wyposażenie IGB w mienie państwowe i środki finansowe

W wykonania delegacji ustawy – p.w. u.f.p.¹⁴¹ Rada Ministrów wydała rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w IGB. Przepisy rozporządzenia zostały wydane „z uwzględnieniem rozliczeń” związanych z zakończeniem działalności gospodarstw pomocniczych oraz zapewnieniem ciągłości realizacji zadań i ich specyfiki¹⁴². Stosownie do powołanego

¹³⁸ M. Krajewski, *Prawne aspekty tworzenia centrów usług wspólnych w samorządzie terytorialnym*, Ekspertyzy i opracowania Narodowego Instytutu Samorządu Terytorialnego 2016, nr 14. Teza powyższa jest aktualna również w stosunku do IGB.

¹³⁹ Art. 26 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

¹⁴⁰ Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1461).

¹⁴¹ Z art. 116 ust. 1. p.w. u.f.p.

¹⁴² Art. 116 ust. 2 p.w. u.f.p.

rozporządzenia¹⁴³ IGB przejęła przysługujące gospodarstwu pomocniczemu przed jego przekształceniem należności, uprawnienia i obowiązki, środki pieniężne oraz rzeczowe składniki majątkowe inne niż nieruchomości, została również podmiotem, w szczególności zezwoleń i koncesji, które zostały przyznane na rzecz gospodarstwa pomocniczego przed jego przekształceniem, chyba że odrębne przepisy lub decyzja o udzielaniu zezwolenia lub koncesji stanowiły inaczej. Ponadto stosownie do tego rozporządzenia¹⁴⁴ przekształcenie gospodarstwa pomocniczego w IGB wymagało zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdań, zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz o finansach publicznych, a także zamknięcia rachunków bankowych. Bilans zamknięcia przekształconego gospodarstwa pomocniczego stał się bilansem otwarcia IGB¹⁴⁵.

Istota powyższych przepisów jednoznacznie wskazuje na wolę ustawodawcy, zgodnie z którą nowa IGB miała być sukcesorem wszystkich praw i obowiązków dotychczas funkcjonującego w obrocie prawnym gospodarstwa pomocniczego. IGB powstała w wyniku likwidacji gospodarstwa pomocniczego stała się więc następcą prawnym pod tytułem ogólnym (tzn. sukcesorem generalnym) przekształconego gospodarstwa pomocniczego nie tylko w zakresie praw i obowiązków natury cywilnoprawnej, które z zasady prawa cywilnego są w większości dziedziczne i zbywalne, lecz również w zakresie praw i obowiązków o charakterze publicznoprawnym, które z istoty swej mają charakter niezbywalny. Sukcesja IGB powstałej z przekształcenia gospodarstwa pomocniczego obejmowała zatem również wszelkie zobowiązania zlikwidowanego zakładu gospodarstwa pomocniczego wobec Skarbu Państwa. Należy podkreślić, że u.f.p. oraz p.w. u.f.p. nie przewidywały możliwości oddłużenia gospodarstwa pomocniczego bądź zakładu budżetowego przed likwidacją i przekazaniem majątku IGB. Formuła ogólna przekazania majątku uzasadnia również pogląd, że wszelkie uprawnienia o charakterze publicznoprawnym nabyte przed przekształceniem zakładu gospodarstwa pomocniczego lub gospodarstwa pomocniczego na mocy aktów administracyjnych (np. wynikające z zezwolenia na prowadzenie określonej działalności, pozwolenia budowlane, decyzje w sprawach podatkowych itp.) przeszły z mocy prawa na

¹⁴³ Zob. § 4 ust. 1 r.p.g.p.p.

¹⁴⁴ Zob. § 6 r.p.g.p.p.

¹⁴⁵ Zob. § 7 ust. 1 r.p.g.p.p. Bilans zamknięcia gospodarstwa pomocniczego odzwierciedla stan jego aktywów i pasywów. Minister, organ lub kierownik jednostki (wykonujący funkcję organu założycielskiego) może po sporządzeniu bilansu zamknięcia gospodarstwa pomocniczego wyłączyć z jego majątku pewne składniki, które nie weszłyby do majątku powstałej IGB.

IGB. Sukcesja praw i obowiązków przez IGB obejmowała również wszelkie stosunki prawne zewnętrzne, w jakich pozostawało gospodarstwo pomocnicze bądź zakład budżetowy z różnymi podmiotami prawa bądź organami administracji publicznej do chwili przekształcenia go w IGB.

Od pojęcia sukcesji generalnej praw i obowiązków gospodarstwa pomocniczego, zakładu budżetowego jako generalnego skutku prawnego ich przekształcenia w IGB¹⁴⁶, które obejmuje wszelkie stosunki prawne zewnętrzne, należy odróżnić skutki prawne samego utworzenia IGB, jakie u.f.p. z tym wiąże. Zakres przedmiotowy przekazania mienia obejmował w zasadzie cały majątek likwidowanego gospodarstwa pomocniczego, zakładu budżetowego, tzn. wszystkie składniki materialne i niematerialne, o których mowa w przepisach kodeksu cywilnego¹⁴⁷. W celu oszacowania majątku przed wydaniem zarządzenia o przekazaniu IGB majątku powinno się dokonać analizy stanu, polegającej m.in. na ustaleniu stanu prawnego majątku i ocenie realizacji przyszłych obowiązków IGB wynikających z u.f.p. Przekazanie mienia IGB mogło się odbyć wyłącznie przy zastosowaniu jednej z form wymienionych w przepisach u.f.p.¹⁴⁸, tzn. przez: 1) przeniesienie na własność nieruchomości, 2) wyposażenie w mienie w formie użyczenia. Oznacza to, że jakakolwiek inna czynność rozporządzająca, mająca za przedmiot wyposażenie w majątek IGB, np. obciążenie go hipoteką, odsetkami, zastawem, przewłaszczeniem na zabezpieczenie, wierzytelnością itp., nie mogła być uznana za dopuszczalną formę przekazania mienia, gdyż mogła w efekcie doprowadzić do uszczerbku w części lub całości majątku IGB w pewnym okresie czasu.

W przypadku jednostek sektora finansów publicznych majątek jest określany pojęciem mienia publicznego (państwowego i samorządowego)¹⁴⁹. W związku z tym majątek IGB podlega szczególnym zasadom państwowego nadzoru finansowego. W skład mienia IGB wchodzi majątek trwały. Składnikami majątku trwałego są środki trwałe¹⁵⁰. Zakres pojęcia „środki trwałe” określa ustawa o rachunkowości, ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku

¹⁴⁶ W rozumieniu art. 116 p.w. u.f.p.

¹⁴⁷ Art. 55 k.c.

¹⁴⁸ Art. 28 ust. 2 pkt 1 i 2 u.f.p.

¹⁴⁹ T. Augustyniak-Górna, *Podmiotowość finansowoprawna jednostek budżetowych*, Zeszyty Naukowe UL, seria I, 1979, nr 65, s. 92.

¹⁵⁰ M. Kaczurak-Kozak, *Charakter środków trwałych i zasady gospodarowania nimi w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych*, PWSZ IPSZ Studia Lubelskie 2009, t. V, s. 311-329.

dochodowym od osób prawnych¹⁵¹ oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵².

Z przepisów zawartych w ustawie o rachunkowości¹⁵³ wynika, że kryterium zaliczenia danego składnika do środków trwałych przez IGB jest:

- przewidywany okres ekonomicznej użyteczności dłuższy niż rok,
- kompletność środka,
- zdolność do użytkowania,
- przeznaczenie na potrzeby jednostki.

Nie ma natomiast wyznaczonej granicy wartościowej, określającej możliwość zaliczenia rzeczowego składnika majątkowego do środka trwałego. W myśl ustawy o rachunkowości do środków trwałych zalicza się nieruchomości, w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale spółdzielcze, własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu i ponadto:

- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Do środków trwałych nie zalicza się tych nieruchomości, które nie są używane przez jednostkę do realizacji jej zadań statutowych, a zostały nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych. Wśród rzeczowych składników majątkowych przekazanych IGB na wyposażenie przez organy założycielskie nie stwierdzono przypadków przekazania lokali spółdzielczych czy spółdzielczego prawa do lokali użytkowych.

¹⁵¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.).

¹⁵² Ustawa z dnia 26 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.).

¹⁵³ Art. 3 ust. 1 pkt 12, 15 u.r.

3. Wyposażenie IGB w nieruchomości

Utworzenie IGB – państwowej osoby prawnej wiąże się z przekazaniem jej określonego mienia (zwłaszcza nieruchomości). Czyni to organ założycielski. Przekazanie mienia oznacza przeniesienie na rzecz państwowej osoby prawnej, którą jest IGB, określonych uprawnień do poszczególnych składników mienia (nieruchomości, ruchomości). Szczególnie istotne jest wyposażenie państwowej osoby prawnej IGB w nieruchomości. Wyposażenie przez organ założycielski utworzonej IGB w takie składniki mienia, jak zabudowane grunty Skarbu Państwa, może nastąpić wyłącznie na podstawie przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami¹⁵⁴, gdy bowiem chodzi o państwowe osoby prawne, a taką jest IGB, wyposażenie w nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa następuje w drodze przeniesienia własności nieruchomości i wymaga zachowania trybu tej ustawy¹⁵⁵. Legitymowanym do dokonania wyposażenia IGB w formie przeniesienia własności nieruchomości Skarbu Państwa jest organ założycielski lub organ nadzorujący zgodnie ze statutem danej instytucji. Źródłem wyposażenia IGB może być tylko nieruchomość z zasobu nieruchomości Skarbu Państwa.

Nie jest więc możliwe wyposażenie IGB w nieruchomości, które nie wchodzą w skład tego zasobu, np. oddane przez Skarb Państwa w użytkowanie wieczyste.

Dotychczas po utworzeniu państwowej osoby prawnej nie wyposażało się już takiej jednostki w nieruchomości w oparciu o przepisy ustawy o gospodarce nieruchomościami. Zmiana przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami wprowadziła możliwość doposażenia IGB, przy czym doposażenie to odbywać się ma na takich samych zasadach jak pierwotne wyposażenie IGB (w oparciu o te same przepisy)¹⁵⁶. Starosta (wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej) albo – odpowiednio – dyrektor oddziału Agencji Mienia Wojskowego wskazuje nieruchomości, które mogą być przeznaczone w celu wyposażenia IGB, ale także w celu ich doposażenia. Wydaje się, że starosta i dyrektor Agencji Mienia Wojskowego mogą w odpowiedzi na wniosek organu założycielskiego o wskazanie odpowiedniej nieruchomości poinformować, że w zasadzie wśród nieruchomości Skarbu

¹⁵⁴ Art. 51 u.g.n.

¹⁵⁵ Określonego w art. 52 i 53 u.g.n.

¹⁵⁶ Art. 51a u.g.n. dodany przez art. 19 pkt 23 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz. U. poz. 2260).

Państwa, którymi gospodarują, nie ma nieruchomości odpowiedniej na wyposażenie lub doposażenie IGB.

W początkowym okresie tworzenia IGB zarówno w statutach, jak i zawartych pomiędzy IGB a organami założycielskimi umowach użyczenia wskazywano wartości użyczonych im nieruchomości. W konsekwencji przyjęte od gospodarstw pomocniczych bądź zakładów budżetowych pierwsze wyposażenie w ruchome składniki majątkowe nie zostały określone w załącznikach IGB do statutow. Mienie ruchome i użyczone im nieruchomości jako składniki majątkowe spełniają definicję aktywów określoną przez u.f.p.¹⁵⁷ Przepisy ustawy o rachunkowości ponadto stanowią, że do aktywów zalicza się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przyszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych¹⁵⁸. Biorąc pod uwagę przepisy ustawy o rachunkowości, ruchomości i nieruchomości przekazane IGB przez organ założycielskie, jako pierwsze wyposażenie w formie użyczenia, służące wykonywaniu działalności statutowej, należy traktować jako składniki rzeczowych aktywów trwałych, co oznacza, że powinny one zostać ujęte w ewidencji bilansowej instytucji.

Zasady wyposażenia IGB w nieruchomości powinny zostać określone przez organ założycielski w ich statutach. Nieruchomości te po wydaniu przez właściwy organ decyzji o wygaśnięciu trwałego zarządu przysługującego danym jednostkom budżetowym stanowić będą własność lub przedmiot użytkowania wieczystego instytucji. Majątek, który przekazano instytucjom jako pierwsze wyposażenie, powinien zostać przyjęty do ewidencji księgowej jako aktywa instytucji. Również przyjęte jako pierwsze wyposażenie majątkowe nieruchomości w formie użyczenia powinny mieć określone w statucie IGB wartości początkowe, czego w tych statutach nie ma. Przyjęte składniki majątkowe należy wprowadzić do ewidencji bilansowej, gdyż spełniają one definicję aktywów¹⁵⁹.

Definicję nieruchomości (gruntów), prawa własności z nimi związanego, rodzajów umów w zakresie obrotu nieruchomościami (gruntami) zawierają przepisy prawa

¹⁵⁷ Art. 3 ust. 1 pkt 12 u.r., art. 28 ust. 2 i 5 u.f.p.

¹⁵⁸ Art. 3 ust. 1 pkt 12 i 15 u.r.

¹⁵⁹ Definicja aktywów została określona w art. 3 ust. 1 pkt 12 u.f.p. w zw. z art. 28 ust. 2 u.f.p.

cywilnego¹⁶⁰. Regulacje dotyczące wskazanych instytucji prawnych określa w szczególności kodeks cywilny oraz ustawa o gospodarce nieruchomościami. Ta ostatnia dotyczy tylko i wyłącznie nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa oraz własność jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z kodeksem cywilnym grunty to części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności. Z kolei budynki lub części takich budynków, które z zasady trwale są z gruntem związane, łącznie z gruntem – jako ich część składowa – stanowią jednolity przedmiot własności, o ile oczywiście przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Na gruncie prawa cywilnego grunty definiowane są jako nieruchomości¹⁶¹.

Natomiast nieruchomość gruntową definiuje ustawa o gospodarce nieruchomościami, zgodnie z którą należy przez to rozumieć grunt wraz z częściami składowymi, z wyłączeniem budynków i lokali, jeżeli stanowią odrębny przedmiot własności. Ustawa o gospodarce nieruchomościami wyraźnie stwierdza, że nieruchomość stanowiąca własność Skarbu Państwa oraz własność j.s.t. może być przedmiotem obrotu¹⁶². W szczególności nieruchomości te mogą być, oprócz sprzedaży, przedmiotem m.in.:

- oddania w użytkowanie wieczyste,
- oddania w najem lub dzierżawę,
- użyczenia,
- oddania w trwałą zarząd,
- przekazania jako wyposażenie tworzonych IGB.

Przy tym „zbywanie albo nabywanie nieruchomości” stanowiących własność Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego to – zgodnie z przepisami ustawy o gospodarce nieruchomościami – dokonywanie czynności prawnych, na podstawie których następuje przeniesienie własności nieruchomości lub przeniesienie prawa użytkowania wieczystego

¹⁶⁰ Art. 46 § 1 k.c., 46¹ k.c., 48 k.c., 50 k.c., art. 191 k.c.

¹⁶¹ Wyróżnia się co najmniej trzy rodzaje nieruchomości: a) gruntowe, b) budynkowe, c) lokalowe. O ile każdy grunt (niezabudowana działka gruntu) stanowiący przedmiot odrębnej własności jest nieruchomością z mocy art. 46 k.c., o tyle budynek lub lokal jest nią tylko wtedy, gdy przepis szczególny tak stanowi. Do części składowych gruntu zgodnie z art. 48 k.c. należą w szczególności: a) budynki trwale z gruntem związane, b) inne urządzenia trwale z gruntem związane, c) drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Jest to wyrazem zasady *superficies solo cedit*, zgodnie z którą własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową (art. 191 k.c.).

¹⁶² Art. 13 ust. 1 u.g.n.

nieruchomości gruntowej albo oddanie jej w użytkowanie wieczyste¹⁶³. Zatem wyposażenie IGB w nieruchomości polega na przeniesieniu własności nieruchomości lub oddaniu nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste. Realizacja wyposażenia IGB jako państwowej osoby prawnej w mienie rzeczowe, składniki majątkowe może nastąpić w trybie ustawy o gospodarce nieruchomościami¹⁶⁴ w drodze aktu notarialnego, a ponadto oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste wymaga wpisu do księgi wieczystej.

Zdaniem autorki, wyposażenie IGB powinno zostać poprzedzone kompleksową analizą prawną i faktyczną, z uwzględnieniem wymaganych dokumentów dla potrzeb przeniesienia danej nieruchomości na jej rzecz. Akt o utworzeniu IGB nie przenosi automatycznie prawa własności budynków czy też wieczystego użytkowania wieczystego gruntów na rzecz państwowej osoby prawnej – IGB, lecz stanowi tylko niezbędną przesłankę do realizacji takiego przeniesienia w formie zastrzeżonej przez przepisy prawa cywilnego, tj. z zachowaniem aktu notarialnego. Zatem niezbędnymi elementami do przeprowadzenia przedmiotowej transakcji są:

- 1) wskazanie nieruchomości na wyposażenie IGB przez organ założycielski¹⁶⁵,
- 2) określenie podmiotu legitymowanego do dokonania wyposażenia IGB w nieruchomości¹⁶⁶,
- 3) określenie formy pełnomocnictwa do przeniesienia nieruchomości na rzecz IGB¹⁶⁷, wydanie oświadczenia o wartości rynkowej danej nieruchomości, które zostanie odzwierciedlone w akcie notarialnym (gdy wystąpi okoliczność, iż IGB nie posiada informacji o aktualnej cenie i wartości przedmiotowej nieruchomości, jest możliwość złożenia oświadczenia o wartości nieruchomości przez właściwego umocowanego przez organ założycielski pełnomocnika do zawarcia aktu notarialnego),
- 4) uzyskanie przez IGB wypisów z rejestru gruntów i z kartoteki budynków, wyrysów z mapy ewidencji danej nieruchomości,

¹⁶³ G. Bieniek, S. Kalus, Z. Marmaj, E. Mzyk, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami*. Komentarz, Warszawa 2008, s. 600.

¹⁶⁴ Art. 53 ust. 2 u.g.n.

¹⁶⁵ Art. 51–53 u.g.n.

¹⁶⁶ Art. 53 u.g.n.

¹⁶⁷ Art. 53 ust. 2 u.g.n.

- 5) uzyskanie decyzji administracyjnej o wygaszeniu prawa trwałego zarządu nieruchomości z klauzulą ostateczności tej decyzji¹⁶⁸.

Samo wymienienie nieruchomości w treści aktu założycielskiego IGB nie powoduje przejścia prawa własności na tę instytucję. By było możliwe zawarcie umowy przenoszącej na IGB prawo własności nieruchomości lub umowy o użyczenie, IGB musi uzyskać osobowość prawną, a ponadto muszą zostać powołane jej organy (dyrektor), który reprezentują IGB przy zawarciu umowy notarialnej.

W przypadku użyczenia nieruchomości IGB przez organ założycielski konieczne również będzie podpisanie umowy w formie aktu notarialnego (mimo że w zwykłych okolicznościach zawarcie umowy użyczenia odbywa się zgodnie z przepisami cywilnymi¹⁶⁹, bez zachowania formy notarialnej). Taka umowa zawierana jest przez organ założycielski z IGB. Zawarcie umowy użyczenia możliwe jest dopiero po uzyskaniu przez IGB osobowości prawnej (wpisanie do KRS) oraz po powołaniu jej organów – dyrektora, który będzie reprezentował IGB przy podpisywaniu umowy notarialnej.

Minister Infrastruktury i Budownictwa bądź organ założycielski państwowej osoby prawnej, wychodząc z inicjatywą utworzenia IGB, powinien mieć koncepcję przedmiotu jej działania, co może wiązać się z konkretnie oznaczoną nieruchomością znajdującą się w zasobie nieruchomości Skarbu Państwa zarządzanym przez starostę. W przypadku przekazania nieruchomości IGB rola starosty, jako wykonawcy zadania z zakresu administracji rządowej, kończy się wraz ze wskazaniem nieruchomości na wyposażenie, ponieważ podmiotami przenoszącymi własność wskazanej nieruchomości lub oddającymi ją w użytkowanie wieczyste jest właściwy minister branżowy lub organ założycielski. Natomiast nieruchomość wskazana na wyposażenie IGB oddawana jest w trwały zarząd¹⁷⁰ przez starostę w formie decyzji. Za odrębną formę należy uznać porozumienie zawierane ze starostą z ministrem właściwym do spraw administracji publicznej w sprawie wskazania nieruchomości, które mają być oddane w trwały zarząd jednostkom wymienionym w ustawie o gospodarce nieruchomościami¹⁷¹ (naczelne władzy i urzędy). Starosta wykonujący zadania

¹⁶⁸ Art. 54 ust. 2 u.g.n.

¹⁶⁹ Art. 710 k.c.

¹⁷⁰ W. Sobejko, *Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2000, nr 1, s. 83.

¹⁷¹ Art. 60 u.g.n.

z zakresu administracji rządowej zobowiązany jest m.in. do ewidencjonowania nieruchomości oraz do sporządzenia planu wykorzystania zasobu nieruchomości Skarbu Państwa. Na wniosek Ministra Infrastruktury i Budownictwa, organu założycielskiego lub organu nadzorującego wskazuje on nieruchomości, które mogą być przeznaczone na wyposażenie IGB (państwowej osoby prawnej). Ustawa o gospodarce nieruchomościami¹⁷² nie określa formy wniosku ani przesłanek dokonywania wyboru nieruchomości. Wniosek dotyczący nieruchomości mającej stanowić wyposażenie IGB powinien obligować do wyszukiwania jej, określać wymagania, jakie powinna ona spełniać, może również wskazywać określoną nieruchomość¹⁷³.

Wyposażenie IGB polega na przeniesieniu własności nieruchomości. W sprawie przeniesienia własności nieruchomości na rzecz IGB pełnomocnictwo powinno być sporządzone w takiej formie, jaka jest wymagana od umowy, którą w imieniu mocodawcy zawiera pełnomocnik. W przypadku przeniesienia nieruchomości Skarbu Państwa na rzecz IGB pełnomocnictwo powinno być sporządzone w formie aktu notarialnego.

Jednocześnie do istoty wyposażenia IGB należy też to, że przeniesienie własności nieruchomości następuje nieodpłatnie, zaś przy oddaniu nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste nie pobiera się pierwszej opłaty¹⁷⁴. Z dniem 1 stycznia 2019 r. prawo użytkowania wieczystego wygasło z mocy ustawy¹⁷⁵.

Zgodnie z ustawą z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym¹⁷⁶ IGB jako państwowa osoba prawna¹⁷⁷ i jednocześnie jednostka sektora

¹⁷² Art. 52 u.g.n.

¹⁷³ J. Szachulowicz, M. Krassowska, A. Łukaszewska, *Gospodarka nieruchomościami. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2003, s. 11.

¹⁷⁴ Art 51 ust. 4 u.g.n.

¹⁷⁵ Na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 139) z dniem 1 stycznia 2019 r. prawo użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe zostało przekształcone w prawo własności tych gruntów. Dotyczy to zarówno gruntów należących do Skarbu Państwa, jak i tych będących własnością jednostek samorządu terytorialnego. Z analizy statutów instytucji wynika, że niektóre IGB posiadają na wyposażeniu hotele, biura, hale, warsztaty, stacje benzynowe, które są przeznaczone na prowadzenie działalności gospodarczej. W kontekście treści tejże ustawy są to nieruchomości niemieszkalne. W związku z tym nieruchomości te nie mogą być kwalifikowane jako nieruchomości na cele mieszkaniowe.

¹⁷⁶ Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.).

¹⁷⁷ Art. 3 pkt 3 ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym.

finansów publicznych powinna kierować się zasadami określonymi w ustawach. Zgodnie z tą ustawą dyrektor IGB gospodaruje nabytym lub powierzonym mieniem Skarbu Państwa oraz może zbywać lub nabywać jego składniki, w szczególności zapewniając wycenę takiego mienia. Współpracuje z innymi organami, które na mocy przepisów odrębnych gospodarują mieniem, oraz z właściwymi jednostkami samorządu terytorialnego podejmuje czynności w postępowaniu sądowym, w szczególności w sprawach dotyczących własności lub innych praw rzeczowych na mieniu, w tym zapłaty należności za korzystanie z mienia. Ponadto dyrektor IGB zajmuje się ewentualnymi roszczeniami ze stosunku najmu, dzierżawy lub użyczenia oraz może składać wnioski w zakresie stwierdzenia nabycia własności przez zasiedzenie, o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości, wpisy w księgę wieczystą i zapewnia ochronę tego mienia¹⁷⁸.

Biorąc pod uwagę, iż przeniesienie własności nieruchomości na rzecz IGB następuje w drodze aktu notarialnego, czynność wpisu podlega kontroli sądu w postępowaniu wieczystoksięgowym.

Rzeczą ważną po zawarciu aktu notarialnego przez IGB jest wpisanie nieruchomości do księgi wieczystej. Notariusz bądź dyrektor IGB będzie zobowiązany do niezwłocznego złożenia wniosku o ujawnienie prawa IGB do nieruchomości w księdze wieczystej. Zatem wypis wystawionego pełnomocnictwa wraz z wypisem aktu notarialnego umowy będzie też podstawą dla sądu rejonowego wydziału ksiąg wieczystych do dokonania wpisu. Należy tutaj zaznaczyć, iż zawarcie aktu notarialnego, np. z nieprawidłowym pełnomocnictwem lub pełnomocnikiem ustanowionym przez niewłaściwy organ może spowodować, że ta czynność będzie nieważna z mocy prawa. Sąd rejonowy wydziału ksiąg wieczystych może wówczas wydać orzeczenie odmawiające wpisania IGB jako właściciela do ksiąg wieczystych. Skutkiem takiego orzeczenia będzie dla IGB konieczność sporządzenia nowych aktów notarialnych. W konsekwencji złamanie procedury wieczystoksięgowej naraża IGB na dodatkowe koszty związane z ponowieniem zawarcia aktów notarialnych. Zatem do sporządzenia aktu notarialnego przeniesienia nieruchomości na rzecz IGB potrzebne jest pełnomocnictwo w formie aktu notarialnego. Brak formy aktu notarialnego powoduje nieważność czynności, przepis stanowi bowiem, że jeżeli ustawa zastrzega dla czynności prawnej inną formę szczególną, czynność dokonana bez zachowania tej formy jest

¹⁷⁸ Art. 5 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym.

nieważna¹⁷⁹. Innymi słowy, umowa przeniesienia nieruchomości zawarta w każdej innej formie niż forma aktu notarialnego, która jest formą szczególną, powoduje, że umowa jest nieważna (nie odnosi żadnego skutku prawnego), w związku z czym przeniesienie własności IGB bez aktu notarialnego nie następuje. Jeżeli kwota za czynność notarialną zostałaby zapłacona przez IGB w związku z zawarciem nieważnej umowy sprzedaży, w nowej umowie w formie aktu notarialnego notariusz zawrze oświadczenie, iż kwota została już zapłacona. Nabycie własności może również nastąpić wskutek zasiedzenia nieruchomości przez IGB.

Zasiedzenie to sposób nabycia określonego prawa, w tym przypadku prawa własności nieruchomości, w którym podstawą jest upływ czasu. Na skutek zasiedzenia, które następuje *ex lege*, dotychczasowy uprawniony traci swoje prawo, a nabywca uzyskuje je niezależnie od niego. Zgodnie z kodeksem cywilnym „posiadacz nieruchomości nie będący jej właścicielem nabywa własność, jeżeli posiada nieruchomość nieprzerwanie od lat dwudziestu jako posiadacz samoistny, chyba że uzyskał posiadanie w złej wierze. Po upływie lat trzydziestu posiadacz nieruchomości nabywa jej własność, choćby uzyskał posiadanie w złej wierze”¹⁸⁰. Przesłanką niezbędną do nabycia prawa własności rzeczy jest posiadanie samoistne. Natomiast posiadaczem samoistnym rzeczy jest ten, kto postępuje z rzeczą jak właściciel¹⁸¹. O posiadaniu samoistnym świadczą okoliczności dostrzegalne dla innych osób, posiadacz wyraża tym samym wolę wykonywania względem rzeczy prawa własności¹⁸². Należy również pamiętać, że „jeżeli podczas biegu zasiedzenia nastąpiło przeniesienie posiadania, obecny posiadacz [tu: IGB] może doliczyć do czasu, przez który sam posiada, czas posiadania swego poprzednika”¹⁸³. Jeżeli jednak poprzedni posiadacz uzyskał posiadanie nieruchomości w złej wierze, czas jego posiadania może być doliczony tylko wtedy, gdy łącznie z czasem posiadania obecnego posiadacza wynosi przynajmniej lat trzydzieści. Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio w wypadku, gdy obecny posiadacz jest „spadkobiercą” poprzedniego posiadacza. Stwierdzenie takiego zasiedzenia następuje w postępowaniu nieprocesowym¹⁸⁴.

¹⁷⁹ Art. 73 § 2 k.c.

¹⁸⁰ Art. 172 k.c.

¹⁸¹ Art. 336 k.c.

¹⁸² Wyrok SN z dnia 19 grudnia 2000 r., V CKN 164/00, LEX nr 52668; postanowienie SN z dnia 28 lutego 2002 r., Sygn. akt: III CKN 891/00, LEX nr 54474.

¹⁸³ Art. 176 k.c.

¹⁸⁴ Uregulowany w art. 609–610 k.p.c.

Do wniosku o stwierdzenie zasiedzenia własności nieruchomości w tym trybie IGB byłaby zobligowana dołączyć na etapie sądowym następujące dokumenty:

- 1) odpis z księgi wieczystej (jeśli nieruchomość ją posiada),
- 2) mapę nieruchomości (ewidencyjną),
- 3) wypis z rejestru gruntów i budynków,
- 4) zaświadczenie z urzędu skarbowego o odprowadzanych składkach podatku od nieruchomości.

W ocenie autorki samo postępowanie o stwierdzenie zasiedzenia własności nie jest proste ze względów dowodowych, ponieważ trzeba udowodnić nieprzerwane posiadanie samoistne przez 20 lub 30 lat.

Ponadto należy również wspomnieć, iż w rozumieniu przepisów o rachunkowości także oddanie składników nieruchomości do korzystania IGB na podstawie prawa cywilnego, jeżeli wartość jej przedmiotu nie przekracza 50 000 euro, daje IGB uprawnienia do nieruchomości. Regulacja ta odnosi się zatem na przyszłość do przypadków, gdy IGB będzie już posiadała na wyposażeniu rzeczowe składniki majątkowe (aktywa trwałe) w postaci nieruchomości gruntowych i budynków.

Z istoty gospodarki budżetowej wynika, iż IGB to podmiot samofinansujący i nastawiony na osiąganie zysku. Obowiązek ujawnienia IGB w rejestrze przedsiębiorców przesądza o jej statusie prawnym. Powyższa okoliczność determinuje – przynajmniej w pewnym zakresie – zasady opodatkowania nieruchomości i obiektów budowlanych będących w posiadaniu IGB. Zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁸⁵ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Pod pojęciem tym¹⁸⁶ należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Powołana regulacja nakazuje generalnie, aby wszystkie przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości traktować jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, o ile są tylko w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Nie ma przy tym znaczenia, czy

¹⁸⁵ Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

¹⁸⁶ Art. 1 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

i w jakiej części przedsiębiorca wykorzystuje te przedmioty do wykonywanej działalności gospodarczej. Zdaniem sądów administracyjnych w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁸⁷ sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budynku, budowli lub gruntu skutkować musi uznaniem tych kategorii za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej¹⁸⁸. Z faktu, iż IGB realizuje cele o charakterze społecznym nie można wywodzić, iż nie posiada statusu przedsiębiorcy w rozumieniu prawa unijnego. W stanowisku wspólnym Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumów oraz Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2004 r. w sprawie stosowania przepisów o pomocy społecznej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego i leśnego w 2005 roku wyraźnie wskazano, iż przepisy prawa UE znajdują zastosowanie także do podmiotów sektora publicznego prowadzących działalność gospodarczą. Pojęcie przedsiębiorcy rozumiane jest przy tym w tej ustawie bardzo szeroko i obejmuje swym zakresem wszystkie kategorie podmiotów zaangażowanych w działalność gospodarczą, niezależnie od formy prawnej tego podmiotu i źródeł jego finansowania. Posiadający zatem status IGB jest przedsiębiorcą w myśl tej ustawy. Dlatego też będące w posiadaniu IGB grunty, budynki i budowle podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości¹⁸⁹. Wyjątek stanowią te przedmioty opodatkowania – budowle, grunty, budynki, które są związane z wykonywaniem przez IGB wyłącznie działalności podstawowej, zadania publiczne, o ile więc jest możliwe ich wydzielenie w zakresie działań publicznych, to w tym zakresie można przyznać, iż nie znajdują się one w posiadaniu IGB. Jeśli takie wydzielenie nie jest możliwe, należy przyjąć, iż ich wykorzystywanie, nawet w niewielkim zakresie, do działalności gospodarczej przesądza o istnieniu związku, o którym mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych¹⁹⁰ i obliguje IGB do płacenia podatku od nieruchomości.

W przypadku podziału IGB wyposażonych w nieruchomości przejście nieruchomości z dzielonej IGB na nowo utworzone następuje na podstawie aktu podziału (oznacza to

¹⁸⁷ Art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

¹⁸⁸ Wyrok NSA z dnia 5 marca 2014 r., Sygn. akt: II FSK 679/12, LEX nr 1467155; wyrok NSA z dnia 1 lipca 2014 r., Sygn. akt: II FSK 1349/14, LEX nr 1490431.

¹⁸⁹ Interpretacja indywidualna prawa podatkowego z dnia 18 kwietnia 2016 r., nr FN.3120.6.2016, Szczyrk.

¹⁹⁰ W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

z reguły konieczność wydania przez organ założycielski decyzji o podziale, a następnie aktu utworzenia nowego podmiotu)¹⁹¹.

4. Statut i regulamin organizacyjny, ich rola w IGB

Ustawa o finansach publicznych¹⁹² określa, iż każda IGB musi posiadać statut¹⁹³. Z przepisów tych wynika obowiązek nadania statutu przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego, ale bez określenia czasu, w jakim ten obowiązek musi zostać zrealizowany. Z punktu widzenia techniki legislacji poprawną formą byłoby posłużenie się w przepisie zwrotem „jednocześnie z utworzeniem jednostki organ nadaje jej statut”. Należy tu podkreślić, że IGB nie może działać bez dokumentu statutowego, zwłaszcza że stanowi on podstawę uzyskania osobowości prawnej przez IGB¹⁹⁴. Zatem każda IGB musi posiadać statut¹⁹⁵. Tym samym nie jest możliwe powstanie IGB, której funkcjonowanie regulowałyby wyłącznie przepisy u.f.p. Należy tu podkreślić, że próba utworzenia IGB z wyłączeniem statutu z mocy prawa byłaby nieważna. W u.f.p. odnośnie do utworzenia IGB połączono dwie kwestie prawne: wydanie zarządzenia o jej utworzeniu oraz nadanie statutu. Katalog postanowień statutowych IGB ma charakter otwarty, na co wskazuje zwrot „w szczególności”. Jednocześnie ustawodawca wskazał tryb nadania i niezbędne minimum, które musi zawierać treść statutu¹⁹⁶.

¹⁹¹ Art. 55 u.g.n.

¹⁹² Art. 26 ust. 1 u.f.p.

¹⁹³ W nauce prawa administracyjnego statut jest aktem normatywnym, zwanym też aktem prawotwórczym zawierającym normy generalne i abstrakcyjne, tj. normy, na podstawie których adresat jest wyodrębniony i których przedmiot jest określony jako typ zachowania się, niezależnie od tego, jaką formę ma podstawa prawna ich stosowania. W. Gromski, *Akt normatywny* [w:] *Encyklopedia prawa*, red. U. Kalina-Prasznica, Warszawa 2000, s. 23–24; M. Kulesza, *Przepisy administracyjne „w zamkniętym systemie źródeł prawa”*, Samorząd Terytorialny 2000, nr 9, s. 3; L. Garlicki i in., *Źródła prawa w Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1997, s. 7; J. Starościan, *Źródła prawa administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. I, Wrocław 1977, s. 95 i n.

¹⁹⁴ Art. 23 ust. 5 u.f.p.

¹⁹⁵ Statut jest aktem prawnym regulującym zadania, strukturę organizacyjną i sposób działania podmiotów prawa publicznego lub prywatnego. Na podstawie statutowych działają wszelkie urzędy administracyjne, urzędy jednostek samorządu terytorialnego oraz urzędy centralnych i terenowych organów administracji rządowej. Statuty prawa publicznego są zazwyczaj nadawane przez organy nadrzędne nad regulowanymi podmiotami w drodze aktu notarialnego, na podstawie przepisu ustawy. Statut z reguły jest wymagany przy rejestracji osoby prawnej w Krajowym Rejestrze Sądowym bądź w rejestrze administracyjnym.

¹⁹⁶ Art. 26 ust. 1 i 2 u.f.p.

Statut IGB określać powinien w szczególności:

- nazwę i siedzibę tej instytucji,
- przedmiot działalności podstawowej tej instytucji,
- źródła uzyskiwania przychodów tej instytucji,
- tryb i zasady dokonywania zmian w statucie tej instytucji,
- stan wyposażenia w środki obrotowe oraz składniki majątkowe przekazane tej instytucji,
- zasady prowadzenia działalności innej niż podstawowa, jeżeli ta instytucja będzie prowadzić taką działalność.

Statut, zgodnie z wnioskiem o wyrażenie zgody na utworzenie IGB, określać ma istotne cechy jednostki. W szczególności ustawodawca nakazuje w nim wskazać przedmiot działalności podstawowej oraz zasady prowadzenia działalności innej niż podstawowa, jeżeli ta instytucja będzie prowadzić taką działalność. Przedmiot działalności podstawowej musi być już wcześniej oznaczony we wniosku. Wątpliwości może budzić, czy nakazując określenie zasad prowadzenia działalności innej niż podstawowa statut powinien zobowiązywać również do wskazania zakresu tej działalności. Choć z literalnego brzmienia przepisu obowiązek taki nie wynika, wydaje się to logiczną konsekwencją całości regulacji statutowej, zwłaszcza jeżeli konieczne jest określenie działalności.

W treści statutu organ założycielski może wyposażyć instytucję w jednostki organizacyjne (oddziały), które wchodzi w skład i tworzą strukturę IGB. Są to oddziały prowadzące samodzielnie działalność gospodarczą poza głównym miejscem wykonywania działalności IGB. Na przykład Ośrodki Przygotowań Olimpijskich COS, mieszczące się w Giżycku, Spale, Szczyrku, Wałczu, działają pod tą samą nazwą, mimo że nie posiadają osobowości prawnej, bowiem jest to część firmy IGB wydzielona wewnętrznie i organizacyjnie. Ośrodki te samodzielnie prowadzą księgi rachunkowe i sporządzają sprawozdania finansowe – bilans (tzw. odział samobilansujący), co potwierdzają przepisy, np. statut, regulamin organizacyjny. Bilans łączny sporządzany jest na zasadzie wzajemnych

wyłączeń, IGB jako jednostka macierzysta określa zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, tzw. politykę rachunkowości i inne dokumenty¹⁹⁷.

Należy zauważyć, że katalog elementów, które ma zawierać statut, nie jest zamknięty, użyto bowiem sformułowania „w szczególności”¹⁹⁸. Uzasadnione jest zatem twierdzenie, że statut IGB powinien zawierać co najmniej takie regulacje, które nie pozostają w sprzeczności z innymi przepisami prawa, wskazując na sposób działania tej jednostki.

Kontrola funkcjonowania działalności IGB w latach 2011–2013 wykazała, że w żadnym z objętych kontrolą statucie nie uregulowano zasad pokrycia strat¹⁹⁹. Ustawa o finansach publicznych w wersji obowiązującej w 2009 r. nie odnosiła się do tej kwestii, a jednocześnie stanowiła, że koszty IGB mogą być ponoszone tylko w ramach posiadanych środków finansowych obejmujących uzyskane przychody oraz środki z poprzedniego okresu²⁰⁰. Powyższe postanowienie ustawy stwarzało trudności w interpretacji z ekonomicznego punktu widzenia. Dopiero przy nowelizacji ustawy sformułowanie „środki z poprzedniego okresu” należy rozumieć jako wypracowany przez IGB zysk z lat poprzednich, który powiększa fundusz instytucji. Takie rozumienie tego pojęcia zawiera u.f.p.²⁰¹ Znowelizowana ustawa precyzuje źródła pokrycia strat IGB z funduszu zapasowego z zysku netto z przeznaczeniem na pokrycie straty netto²⁰². Takie postanowienie ustawy powinno się znaleźć w statucie każdej IGB. Straty IGB powinny być pokryte z utworzonego funduszu zapasowego z uwzględnieniem uprzednio wypracowanych i pozostających do dyspozycji instytucji zysków. Za takim rozumieniem pokrycia strat przemawia powiązanie gospodarki finansowej IGB z budżetem państwa. Należy wskazać, że na IGB nie został nałożony obowiązek odprowadzania do budżetu ani nadwyżki środków obrotowych, ani jakiegokolwiek innej nadwyżki środków budżetowych²⁰³. Uregulowanie zasad pokrycia strat

¹⁹⁷ Uzasadnienie do zarządzenia nr 11 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 31 marca 2015 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Sportu”.

¹⁹⁸ Art. 26 ust. 2 u.f.p.

¹⁹⁹ Informacja o wynikach kontroli NIK funkcjonowania instytucji gospodarki budżetowej, druk KBF-4101-05-00/2013.

²⁰⁰ Art. 24 ust. 3 u.f.p.

²⁰¹ Art. 24 ust. 3 u.f.p.

²⁰² Art. 28 ust. 8 pkt 2 u.f.p.

²⁰³ A. Krawczyk-Sawicka, *op. cit.*

powinno być określone w statucie IGB jako jeden z istotnych elementów, mających oparcie w ustawie o finansach publicznych.

Statut IGB nie wymaga sporządzenia w formie aktu notarialnego, gdyż przepis u.f.p. regulujący kwestię nadania statutu IGB nie wymaga szczególnej formy dla jego sporządzenia, jaką jest akt notarialny. Gdyby ustawodawca wymagał formy szczególnej dla sporządzenia statutu, uregulowałby tę kwestię w przepisach ustawy. W związku z brakiem wymogu sporządzenia statutu w formie aktu notarialnego jest on sporządzony w zwykłej formie pisemnej, podobnie jak zmiany do niego. Jednocześnie jednolity tekst statutu IGB musi zostać złożony do akt rejestrowych KRS. Do tekstu jednolitego nie stosuje się przepisów o formie czynności prawnych. Tekst jednolity statutu nie musi mieć formy aktu notarialnego²⁰⁴.

Ważnym aktem wewnętrznym IGB jest regulamin organizacyjny, który jest nadawany przez dyrektora IGB²⁰⁵. Regulamin organizacyjny IGB jest aktem prawnym wydanym na mocy delegacji ustawowej. Takim regulaminem organizacyjnym może być określona, np. szczegółowa struktura organizacyjna IGB, wydziały oraz jednostki zewnętrzne IGB. Regulamin może obejmować także normy o charakterze materialnym określające przesłanki wydawania aktów wewnętrznych przez dyrektora IGB podejmowanych na podstawie regulaminu. Zakres mocy obowiązującej regulaminu rozciąga się na wszystkie szczeble organizacyjne IGB. Ustanawiając regulamin organizacyjny IGB, trzeba mieć na względzie, iż jest on instrumentem umożliwiającym dyrektorowi kierowanie instytucją w procesie świadczenia usług i realizacji zadań publicznych. Regulamin organizacyjny IGB powinien być podany do wiadomości pracowników w sposób stosowany w IGB. Treść takiego regulaminu musi być znana zainteresowanym osobom, w szczególności osobom na stanowiskach kierowniczych. Regulamin organizacyjny IGB reguluje w szczególności organizację wewnętrzną IGB, zasady, według których dana jednostka wykonuje swoje zadania, właściwości poszczególnych komórek organizacyjnych, sposób obiegu dokumentacji, kompetencje osób sprawujących funkcje kierownicze oraz schemat organizacyjny instytucji. Z przedstawionego opisu wynika, że regulamin organizacyjny IGB ma charakter wewnętrzny. Normy regulaminu IGB nie mogą stanowić podstawy prawnej podejmowania w stosunku do podmiotów zewnętrznych jakichkolwiek czynności. Zatem

²⁰⁴ Zob. § 209² rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 2019 r. – Regulamin urzędowania sądów powszechnych (Dz. U. 2019 r. poz. 1141).

²⁰⁵ Art. 26 ust. 3 u.f.p.

regulamin IGB nie może kształtować praw i obowiązków innych podmiotów, których nie łączy stosunek podległości. Ustawodawca nie wymienia wyraźnie w jednym przepisie²⁰⁶ elementów, jakie powinny się znaleźć w regulaminie organizacyjnym. Natomiast inne regulacje prawne u.f.p. wskazują, jakie sprawy można unormować w regulaminie organizacyjnym danej IGB²⁰⁷. Przykładem może być tutaj, iż kierownik jednostki IGB może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki, a przejęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego dokumentu albo wskazane w regulaminie organizacyjnym IGB. W regulaminie organizacyjnym mogą się znaleźć regulacje dotyczące podpisywania pism związanych z wydawanymi poleceniami, odpowiedzi na skargi i wnioski oraz obchodzenie się z korespondencją kierowaną do IGB.

Nadanie regulaminu organizacyjnego IGB należy wyłącznie do kompetencji jej dyrektora. Zauważyć należy, że ustawa nie wymaga, aby regulamin organizacyjny był uzgadniany albo podlegał zatwierdzeniu przez organ wykonujący funkcję organu założycielskiego. Niemniej jednak organ założycielski w przypadku braku takiego regulaminu może nakazać jego wprowadzenie²⁰⁸.

5. Wnioski

Pierwsze IGB zostały utworzone w wyniku przekształceń gospodarstw pomocniczych i likwidacji państwowych zakładów budżetowych. Powstałe w tym trybie instytucje budżetowe przejęły majątek likwidowanych jednostek. IGB przyjęły przysługujące tym jednostkom należności, uprawnienia i obowiązki oraz rzeczowe składniki majątkowe. Ponadto utworzona w ten sposób nowa instytucja została podmiotem zezwoleń i koncesji, które posiadały wcześniej te jednostki. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych i wydane przepisy wykonawcze (rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w IGB) przewidywały, że nowo powołane instytucje zachowują ciągłość realizacji zadań publicznych wykonywanych dotąd przez ich poprzedników.

²⁰⁶ Art. 26 ust. 3 u.f.p.

²⁰⁷ Np. art. 53 ust. 2 u.f.p.

²⁰⁸ Wynika to wprost z art. 26 ust. 4 u.f.p.

IGB stały się więc następcą prawnym przekształconych jednostek w zakresie praw i obowiązków cywilnoprawnych. Sukcesja IGB obejmowała również wszelkie zobowiązania wobec Skarbu Państwa, które przeszły z mocy prawa na IGB. Skutkiem prawnym utworzenia IGB było przekazanie majątku, mienia likwidowanych jednostek, tzn. wszystkich składników materialnych i niematerialnych, o których mowa w przepisach kodeksu cywilnego²⁰⁹.

Zakres przedmiotowy przekazania mienia wiązał się z wyposażeniem IGB w nieruchomości. Wyposażenie IGB w nieruchomości mogło nastąpić wyłącznie na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami i obejmowało nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa. Wyposażenie IGB w nieruchomości gruntowe albo oddanie jej w użytkowanie wieczyste może nastąpić w drodze aktu notarialnego, a ponadto czynności te wymagają wpisu do księgi wieczyste.

IGB musi posiadać statut nadany przez organ wykonujący funkcję organu założycielskiego. W statucie organ założycielski ma określić przedmiot działalności podstawowej oraz ewentualnie wskazać zasady prowadzenia działalności innej niż podstawowa, jeżeli ta instytucja będzie prowadziła taką działalność. W statucie konieczne jest określenie rodzaju działalności, czyli zakres (przedmiot) wykonywanych zadań publicznych.

Forma prawa i spektrum objętych normowaniem zagadnień jest więc szeroki. W ocenie autorki, konstruując statut organu założycielskiego powinien mieć na względzie założenia aksjologiczne i ustawą określone cele, ale także uwzględniać możliwość prawne i faktyczne instytucji (przede wszystkim finansowe) wynikające z „konkurencyjnych” zasad gospodarki rynkowej. Trzeba jednak mieć na uwadze okoliczność, że działalność gospodarcza IGB, jest oparta w pierwszym rzędzie na idei kontraktowania określonych usług i świadczeń u organu założycielskiego, przybierając nieraz charakter tzw. przymusu ze strony organu założycielskiego – zmuszającego, wynikający z jego pozycji.

Ważnym aktem prawnym, który ma charakter wewnętrzny, jest regulamin organizacyjny wydawany przez dyrektora instytucji. Regulamin organizacyjny IGB reguluje w szczególności organizację wewnętrzną instytucji, zasady, według których wykonuje swoje zadania, właściwości poszczególnych komórek organizacyjnych, sposób obiegu dokumentacji. Autorka zwraca uwagę, że regulamin nie może kształtować praw i obowiązków innych podmiotów, z którymi IGB prowadzi działalność w obrocie

²⁰⁹ Art. 55 k.c.

gospodarczym. Organ założycielski nie zatwierdza regulaminu organizacyjnego, jednak może nakazać jego wprowadzenie w przypadku jego braku.

Instytucje gospodarki budżetowej uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisu do KRS (do rejestru przedsiębiorców). Osobowość prawną instytucji jest jedną z jej najważniejszych cech w porównaniu do poprzedników – zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych, co wymaga podkreślenia. W kontekście zakładanych celów przez u.f.p. IGB miały realizować zadania publiczne, które uprzednio znajdowały się w gestii zlikwidowanych gospodarstw pomocniczych i państwowych zakładów budżetowych. Przepisy o tworzeniu IGB są interpretowane szeroko, cele i zadania powołanego IGB nie mogą polegać jedynie na wiernym odtworzeniu zadań zlikwidowanych jednostek. Organ założycielski tworząc IGB może poszerzyć zakres tych zadań. Zdaniem autorki istotne jest, aby obejmował on zakres zadań publicznych, w których organ założycielski ma prawo – z reguły jednocześnie obowiązek – działania, wynikający z ustawy ustrojowej określającej zakres działania i właściwość (kompetencje) organu założycielskiego.

Rozdział IV

Organizacja i zarządzanie IGB

1. Uwagi wprowadzające

Na szczególną pozycję IGB działającej w warunkach społecznej gospodarki rynkowej wpływa to, iż jest jednostką sektora finansów publicznych, a także państwową jednostką organizacyjną. Te dwa elementy jej pozycji determinują odmienną sytuację organizacyjną i zarządzania nimi w porównaniu do przedsiębiorstw. Cechą gwarantującą samodzielność i samorządność instytucji jest m.in. posiadanie własnych organów, czyli zarządu, który podejmuje decyzje we wszystkich sprawach IGB, zgodnie z przepisami prawa, wykonując zadania publiczne²¹⁰.

Organ założycielski, powołując IGB, jednocześnie określa jego zadania, strukturę, organizację i sposób działania. Ustawa przewiduje, że IGB musi posiadać statut, który nadaje organ założycielski na podstawie upoważnienia ustawowego.

Istota procesu zarządzania IGB nie różni się ogólnie od zarządzania innymi organizacjami, wyróżnia ją przede wszystkim specyfika realizowanych celów innych niż zysk komercyjny (zadania publiczne).

IGB, będąc osobą prawną, jest jednocześnie zakładem pracy, jednostką zatrudniającą pracowników. W IGB upoważnienie do działania, jako organ tej osoby, posiada jej dyrektor. Działa on w sposób przewidziany w ustawie i opartym na niej statucie²¹¹. Przepisy o finansach publicznych i opartego na niej statutu IGB (czyli inaczej mówiąc – przepisy określające ustrój IGB – osoby prawnej) określają, że dyrektor jest organem IGB – osoby prawnej i zarazem kierownikiem²¹² jednostki sektora finansów publicznych oraz jego

²¹⁰ Tak m.in. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 23 kwietnia 1958 r., 9/23, VI 1958, OSPiKA, poz. 247) przyjął definicję, iż: „przez zarząd, administrację, prowadzenie cudzych spraw rozumie się zazwyczaj kierowanie sprawami majątkowymi innej osoby. Przyjmuje się, że zarząd obejmuje zarówno wydawanie dyspozycji faktycznych, jak i zawieranie odpowiednich czynności prawnych w imieniu osoby zastąpionej”; zob. A. Kidyba *Prawo handlowe*, wyd. 5, Warszawa 2004 r., s. 78

²¹¹ Art. 38 k.c.

²¹² Kierownik według *Encyklopedii organizacji i zarządzania*, PWE, Warszawa 1997, s. 12, to zwierzchnik lub podmiot kierujący pracą danego zespołu ludzkiego będącego organizacją formalną. Pojęcie „kierownik” jest bliskie pojęciu określającemu menedżera. Kierownik odpowiada za realizację celów organizacji. Musi przestrzegać zasad racjonalnego gospodarowania i troszczyć się o wynik ekonomiczny firmy (tak P. Bartkowiak,

kompetencje. Szeroki zakres kompetencji dyrektora IGB, połączenie funkcji zarządczej i jednocześnie sprawowanie roli kierownika finansowego jednostki, wskazuje, że dyrektor IGB odpowiada za realizację celów instytucji. Przypis u.f.p.²¹³ określa jednocześnie, że IGB musi posiadać głównego księgowego, który ma określone obowiązki w zakresie nadzoru nad finansami jednostki.

Sprawowanie zarządu IGB wiąże się z prawami i obowiązkami przysługującymi jednostce z racji prowadzenia działalności, które polegają na kompetencji do dokonywania – w granicach określonych przepisami – rozporządzeń mieniem i zaciągania zobowiązań cywilnoprawnych.

W ramach kierowania i zarządzania gospodarką IGB dyrektor posiada kompetencje do przeprowadzenia kontroli zarządczej oraz zarządzania audytu wewnętrznego obowiązującego niektóre jednostki sektora finansów publicznych. Dysponując majątkiem publicznym, IGB ma także obowiązek udostępniania informacji publicznej.

Przeprowadzony wyżej przegląd problematyki dotyczącej podmiotowego i przedmiotowego aspektu realizacji kierowania i zarządzania IGB wskazuje na złożoność zagadnienia spotęgowaną koniecznością posiłkowego stosowania przepisów kodeksu cywilnego, kodeksu pracy oraz prawa finansowego.

2. Dyrektor IGB – kierownik jednostki sektora finansów publicznych

Ustawa o finansach publicznych²¹⁴ wskazuje, że organem kierującym IGB jest dyrektor instytucji powoływany i odwoływany przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego²¹⁵. Powołanie może nastąpić na czas określony, jeżeli przewidują to przepisy szczególne, lub nieokreślony, na co wskazuje kodeks pracy²¹⁶. Dyrektora IGB powołuje się na czas nieokreślony. Z u.f.p.²¹⁷ wynika, iż powołanie jest formą nawiązania stosunku pracy

P. Niewiadomski, *Menadżer a kierownik w Organizacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2011, nr 48, s. 29).

²¹³ Art. 54 ust 1 u.f.p.

²¹⁴ Art. 27 u.f.p.

²¹⁵ Komentowana ustawa nie określa, na jaki czas może być powołany dyrektor IGB.

²¹⁶ Art. 68 i n. k.p.

²¹⁷ Art. 27 ust. 1 u.f.p.

w rozumieniu przepisów kodeksu pracy²¹⁸. Informacja o powołaniu dyrektora instytucji podlega ujawnieniu w rejestrze przedsiębiorców²¹⁹. Ustawa o finansach publicznych nie przewiduje, iż powołanie na stanowisko dyrektora instytucji musi być poprzedzone konkursem, co jest wymagane w stosunku do niektórych stanowisk, np. dyrektora przedsiębiorstwa państwowego²²⁰. Powołanie dyrektora IGB może nastąpić tylko w formie pisemnej, brak pisemnego powołania nie wywołuje skutku prawnego, czyli nawiązania stosunku pracy. Dyrektor instytucji jako pracownik zatrudniony na podstawie powołania może być odwołany w każdym czasie (niezwłocznie lub w określonym terminie). Skoro odwołanie jest możliwe w każdym czasie, to oznacza, że nie wymaga ono uzasadnienia. Odwołanie dyrektora instytucji powinno być dokonane jednak na piśmie i jest równoznaczne z wypowiedzeniem umowy o pracę.

Dyrektor IGB jest zarazem kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych²²¹, wobec czego ponosi odpowiedzialność za całość gospodarki finansowej IGB. Dyrektora instytucji dotyczą uprawnienia i obowiązki właściwe dla kierownika jednostki dyrektora finansów publicznych (m.in. odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych). Podstawowe kompetencje dyrektora IGB wymienia u.f.p.²²², do zadań dyrektora IGB należy m.in. zarządzanie tą instytucją. Użyty w tej ustawie²²³ wyraz „zarządzanie” nie jest adekwatny do sprawowanej funkcji przez dyrektora instytucji, chodzi o „kierowanie” IGB. W ustawie²²⁴ jest wymieniony katalog zadań dyrektora IGB w sposób enumeratywny (zamknięty). Tymczasem z innych ustaw i regulacji można wysunąć wniosek, iż katalog kompetencji jest znacznie szerszy, np. wynika to z ustawy o rachunkowości czy też

²¹⁸ H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014, s. 261-284.

²¹⁹ Ustawa o finansach publicznych nie wprowadza wymagań formalnych, którym powinna odpowiadać osoba powołana na stanowisko dyrektora instytucji. Powołanie na stanowisko stosowane jest w prawie pracy tylko do osób, co do których wymóg zatrudnienia na podstawie powołania wynika z przepisów szczególnych rangi ustawowej. Powołanie nie może być wprowadzone na podstawie statutu, regulaminów (por. W. Sanetra, *Powołanie na stanowisko – instrument polityki personalnej czy polityki zatrudnienia* [w:] *Prawo w XXI wieku*, red. W. Czapliński, Warszawa 2008).

²²⁰ Ustawa z dnia 25 września 1991 r. o przedsiębiorstwach państwowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1317).

²²¹ W rozumieniu art. 53 u.f.p.

²²² Art. 27 ust. 2 u.f.p.

²²³ Art. 27 ust. 2 u.f.p.

²²⁴ Art. 27 ust. 2 u.f.p.

z kodeksu pracy, w rozumieniu którego dyrektor IGB spełnia obowiązki pracodawcy, bądź z innych regulacji rangi ustawowej.

Do dyrektora IGB należy reprezentowanie instytucji na zewnątrz, przygotowanie i nadanie jej regulaminu organizacyjnego, przygotowanie rocznego rozliczenia IGB, w tym bilansu rachunku zysków i strat. Obowiązki wymienione z mocy przepisów ustawy o finansach publicznych²²⁵ *ratio legis* należą do prerogatywy kierownika jednostki sektora finansów publicznych. Za przyjęciem takiej tezy przemawia też obowiązek opracowania projektu rocznego planu finansowego i przekazania go do organu założycielskiego w trybie i terminach określonych w przepisach dotyczących prac nad projektem ustawy budżetowej.

Zgodnie z u.f.p.²²⁶ to kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. W IGB odpowiedzialność taką ponosi więc jej dyrektor. Może on jednak powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom instytucji. Przyjęcie tych obowiązków przez taką osobę powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym instytucji. Określone uprawnienia i obowiązki w zakresie finansów publicznych mogą też wynikać na przykład ze statutu jednostki. Nie jest możliwe całkowite przeniesienie odpowiedzialności za całość gospodarki finansowej instytucji na inną osobę. Wynika to z interpretacji treści przepisu u.f.p.²²⁷, który stanowi, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych może powierzyć tylko określone obowiązki z zakresu gospodarki finansowej pracownikom jednostki, na przykład uprawnienia za zaciąganie zobowiązań czy dokonywanie wydatków (tylko dysponowanie środkami publicznymi) do określonej wysokości. Tym samym powierzenie nie może dotyczyć i powodować przeniesienia całości obowiązków i uprawnień kierowniczych na inną osobę. Określenie ustawowe „powierzenie obowiązków” oznacza przekazanie wyraźnie określonych uprawnień i obowiązków kierownika instytucji wyłącznie na rzecz pracownika tej instytucji i tylko przez jej kierownika. W sytuacji gdy z różnych powodów dojdzie do zmiany osoby wykonującej czynności kierownika (dyrektora) w instytucji, konieczne jest udzielenie ponownych pełnomocnictw osobom wykonującym czynności kierownicze z upoważnienia imiennego kierownika (dyrektora) instytucji.

²²⁵ W art. 27 ust. 2 u.f.p.

²²⁶ Art. 53 u.f.p.

²²⁷ Art. 53 u.f.p.

W ustawie może budzić wątpliwość sformułowanie²²⁸, które wymienia sześć kompetencji dyrektora IGB, które są ujęte w katalog zamknięty. Treść redakcji przepisu pozostaje w sprzeczności z ogólnym stwierdzeniem określonym w u.f.p.²²⁹, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych (dyrektor IGB) jest odpowiedzialny za całość gospodarki tej jednostki. Autorka przychyliła się do opinii wyrażonej w literaturze przedmiotu, że jest to sprzeczność pozorna, spowodowana niedostatkami warsztatu legislacyjnego²³⁰. Z u.f.p. wynika bowiem ogólne domniemanie, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Ustawa nie przewiduje żadnych wyjątków od tej zasady, gdyż obejmuje swym zakresem podmiotowym osoby zarządzające jednostkami sektora finansów publicznych bez względu na tryb i formę ich tworzenia oraz nazwę. Niewątpliwie przepis u.f.p.²³¹ stanowi podstawową integralną część ustawy i zawiera treść normatywną obowiązującą i wiążącą, odnoszącą się wprost do IGB.

3. Główny księgowy IGB

Główny księgowy każdej IGB to funkcja niezwykle trudna i istotna dla prawidłowego jej funkcjonowania, gdyż z wykonywaniem obowiązków głównego księgowego związane jest działanie zarówno całej jednostki, jak i praktycznie każdej jej komórki organizacyjnej. Organizacja pracy służb finansowo-księgowych IGB spoczywa bezpośrednio na głównym księgowym. Od jego kwalifikacji i doświadczenia zależy przygotowanie jednostki i jej pracowników do właściwej realizacji nałożonych zadań publicznych.

Główny księgowy IGB to jedna z najważniejszych osób w kierownictwie jednostki. Jako jedna z niewielu osób funkcyjnych główny księgowy ma określone prawa i obowiązki oraz musi spełniać formalne wymogi objęcia stanowiska (w zakresie wykształcenia, doświadczenia zawodowego itp.), ustalone w u.f.p. Świadczy to o ogromnej wadze zagadnień będących w kompetencji głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych. Ustawa o finansach publicznych nie nakłada obowiązku spełnienia takich wymogów nawet na

²²⁸ Art. 27 ust. 2 u.f.p.

²²⁹ Art. 53 ust. 1 u.f.p.

²³⁰ F. Grzegorzcyk, *Przedsiębiorstwo publiczne kontrolowane przez państwo*, Warszawa 2012; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LEX/el. 2008, uwagi do art. 27.

²³¹ Art. 53 u.f.p.

kierownika jednostki, jakim jest dyrektor IGB. Powyższe uregulowania nie są zapisane w ustawie bezzasadnie, z wykonywaniem obowiązków głównego księgowego związana jest bowiem zarówno ogromna odpowiedzialność, jak i obszar działania obejmujący funkcjonowanie praktycznie każdej komórki organizacyjnej jednostki²³² sektora finansów publicznych.

Głównym księgowym IGB²³³ jest pracownik, któremu kierownik jednostki (dyrektor IGB) powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie: prowadzenia rachunkowości jednostki finansów publicznych, wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi, dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz dokonywania wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Główny księgowy w IGB powinien być także menedżerem działalności gospodarczej, przygotowującym decyzje w sprawach finansowych i koordynującym ich realizację, dokonującym wstępnego rachunku ekonomicznego podejmowanych działań, prowadzącym analizę budżetu jednostki, proponującym optymalne metody i sposoby pozyskiwania dochodów i wydatkowania środków pieniężnych przez daną jednostkę itp.

Nie każda osoba może zostać głównym księgowym jednostki sektora finansów publicznych. Ustawa o finansach publicznych²³⁴ określa wymogi, które trzeba spełniać, ubiegając się o to stanowisko. Głównym księgowym może być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym, chyba że przepisy odrębne uzależniają zatrudnienie w jednostce sektora finansów publicznych od posiadania obywatelstwa polskiego,
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych,
- 3) nie była prawomocnie skazana za przestępstwa: przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko działalności instytucji państwowych oraz

²³² A. Waryszak, *Prawa i obowiązki głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych*, samorząd.infor.pl.

²³³ Zgodnie z art. 45 ust. 1 u.f.p. z 2005 r.

²³⁴ Art. 45 ust. 2 u.f.p.

samorządu terytorialnego, przeciwko wiarygodności dokumentów lub za przestępstwo karne skarbowe,

4) spełnia jeden z poniższych warunków:

- a) ukończyła ekonomiczne jednolite studia magisterskie, ekonomiczne wyższe studia zawodowe, uzupełniające ekonomiczne studia magisterskie lub ekonomiczne studia podyplomowe i posiada co najmniej 3-letnią praktykę w księgowości,
- b) ukończyła średnią, policealną lub pomaturalną szkołę ekonomiczną i posiada co najmniej 6-letnią praktykę w księgowości,
- c) jest wpisana do rejestru biegłych rewidentów na podstawie odrębnych przepisów,
- d) posiada świadectwo kwalifikacyjne uprawniające do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub certyfikat księgowy, wydane na podstawie odrębnych przepisów²³⁵.

Jedną z czynności dokonywanych przez głównego księgowego jest wstępna kontrola dokumentów księgowych w IGB. Główny księgowy jest pracownikiem o szczególnym statusie²³⁶. Kierownik jednostki powierza mu obowiązki i odpowiedzialność między innymi w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki, wykonywania dyspozycji środkami publicznymi, dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji z planem finansowym. Podpis głównego księgowego na dokumencie ma szczególny walor – oznacza przede wszystkim, że nie zgłasza on zastrzeżeń do prawidłowości i zgodności z prawem danej operacji oraz potwierdza, że zobowiązania wynikające z danej operacji mieszczą się w planie finansowym danej jednostki.

Do czynności przyjmowania obowiązków głównego księgowego niezbędne jest przeprowadzenie szeregu czynności mających na celu przede wszystkim poznanie:

- a) jednostki, jej zadań i specyfiki,
- b) sytuacji finansowej i majątku jednostki,

²³⁵ A. Błaszko, *Obowiązki finansowo-księgowe w jednostce sektora finansów publicznych* [w:] *Prawo w praktyce*, Warszawa 2017, s. 69–71.

²³⁶ I. Motowilczuk, *Prawa i obowiązki głównych księgowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, „Poradnik Rachunkowości Budżetowej” 2008, nr 8.

- c) przyjętych rozwiązań w zakresie polityki rachunkowości, m.in. aby zapewnić ciągłość ich stosowania (dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych, tak aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne²³⁷),
- d) szczegółowego zakresu obowiązków głównego księgowego i służb finansowo-księgowych jednostki,
- e) kierownika jednostki, pracowników podległych komórkom finansowo-księgowym oraz innych osób funkcyjnych jednostki, a także sprawdzenie podstawowych danych prezentowanych w księgach rachunkowych i innych dokumentach.

Przyjęcie obowiązków przez głównego księgowego w IGB powinno nastąpić w sposób protokolarny²³⁸. Protokół winien zawierać, obok oczywistych informacji, takich jak dane osób przekazujących i obejmujących obowiązki głównego księgowego, miejsce, datę, także podstawowe informacje o majątku jednostki i prowadzonych księgach rachunkowych. W myśl u.f.p.²³⁹ przyjęcie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej przez głównego księgowego jednostki powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym jednostki. Również ustawa o rachunkowości²⁴⁰ stanowi, iż przyjęcie odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości (przez osobę inną niż kierownik jednostki) powinno być stwierdzone w formie pisemnej²⁴¹.

W trakcie przyjmowania obowiązków przez głównego księgowego należy odnieść się do u.f.p.²⁴², dającej głównemu księgowemu prawo żądania od kierowników innych komórek organizacyjnych jednostki udzielania w formie ustnej lub pisemnej niezbędnych informacji

²³⁷ Art. 5 ust. 1 u.r.

²³⁸ E. Kowalewska, Zaciąganie zobowiązań a podpis głównego księgowego, „*Poradnik Buchaltera dla jednostek sektora finansów publicznych*” Nr 7, „*Buchalter*” 2005, nr 14.

²³⁹ Art. 44 ust. 2 u.f.p.

²⁴⁰ Art. 4 ust. 5 u.r.

²⁴¹ A. Waryszak, *Przyjęcie obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych*, Rachunkowość Budżetowa 2007, nr 13.

²⁴² Art. 6 u.f.p.

i wyjaśnień, jak również udostępnienia do wglądu dokumentów i wyliczeń będących źródłem tych informacji i wyjaśnień. Główny księgowy IGB ma prawo wnioskowania do kierownika jednostki o określenie trybu, według którego mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne jednostki prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Realizując czynności kontrolne, warto także pamiętać o zasadach dokonywania przez głównego księgowego wstępnej kontroli. Główny księgowy IGB dokonuje wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, a także wstępnej kontroli kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Dowodem dokonania przez głównego księgowego IGB wstępnej kontroli jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza, że:

- a) nie zgłasza on zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem;
- b) nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji;
- c) zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Główny księgowy IGB w razie ujawnienia nieprawidłowości zwraca dokument właściwemu rzeczowo pracownikowi, a gdy ten nie usunie nieprawidłowości, odmawia jego podpisania. O takiej odmowie podpisania dokumentu i jej przyczynach główny księgowy zawiadamia pisemnie kierownika jednostki (dyrektora IGB). Kierownik jednostki może wstrzymać realizację zakwestionowanej operacji albo wydać w formie pisemnej polecenie jej realizacji. Jeżeli kierownik jednostki wyda polecenie realizacji zakwestionowanej operacji, niezwłocznie zawiadamia o tym w formie pisemnej dysponenta części budżetowej, czyli organ założycielski.

Ponadto główny księgowy ponosi odpowiedzialność w przypadku odrębnego powierzenia mu poszczególnych obowiązków przez kierownika jednostki²⁴³. Powierzenie to powinno spełniać wymogi przewidziane dla upoważnienia stosowanego w przypadku

²⁴³ M. Karlikowska, *Odpowiedzialność głównego księgowego*, *Finanse Publiczne* 2007, nr 4.

wszystkich innych pracowników jednostki sektora finansów publicznych, w szczególności podstawę prawną²⁴⁴ oraz zakres powierzonych czynności. Przyjęcie upoważnienia powinno być potwierdzone podpisem upoważnionego wraz z datą jego przyjęcia. Natomiast nie można pociągnąć głównego księgowego do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w IGB, jeśli zakres jego czynności stanowi jedynie odwzorowanie przepisów o finansach publicznych odnoszących się do obowiązków głównego księgowego w jednostce sektora finansów publicznych²⁴⁵. Główny księgowy IGB może ponieść samoistną odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jeśli nie dokona lub nienależycie dokona wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczej lub finansowej z planem finansowym lub kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących takiej operacji i będzie to miało wpływa na²⁴⁶:

- a) dokonanie wydatku powodującego przekroczenie kwoty wydatków ustalonej w planie finansowym IGB,
- b) zaciągnięcie zobowiązania niemieszczącego się w planie finansowym IGB.

Poniesienie odpowiedzialności przez głównego księgowego IGB z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych nie wymaga żadnego dodatkowego upoważnienia. Wystarczy, że kierownik jednostki powierzył danej osobie obowiązki głównego księgowego.

4. Zdolność zatrudniania pracowników przez IGB i obowiązki wynikające z kodeksu pracy

Ustawa o finansach publicznych nie reguluje zatrudnienia pracowników w podmiotach sektora finansów publicznych. Przepisy tej ustawy nie zawierają też delegacji (upoważnienia) do wydawania aktu wykonawczego normującego stosunki pracy w jednostkach sektora finansów publicznych. Warunki pracy tej grupy pracowników nie są regulowane odrębną ustawą, w sposób szczególny w stosunku do przepisów kodeksu pracy. Okoliczność powyższa pozwala wysnuć wniosek, że obowiązuje w tej materii kodeks pracy w stosunku do

²⁴⁴ Art. 53 ust. 2 u.f.p.

²⁴⁵ Art. 54 u.f.p.

²⁴⁶ T. Bole, K. Borkowska, A. Kościńska-Paszkowska, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2012.

pracowników sfery finansów publicznych, który należy stosować w pełni bezpośrednio. Wchodzenie w stosunki pracy z osobami fizycznymi jest uwarunkowane po stronie podmiotu zatrudniającego m.in. zdolnością podmiotu do bycia stroną umowy o pracę. Istotną przesłanką prawną dla IGB jest fakt posiadania zdolności prawnej w zakresie prawa pracy, czyli posiadania statusu pracodawcy. Pracodawcami są niewątpliwie jednostki organizacyjne mające osobowość prawną, w szczególności przedsiębiorstwa i inne jednostki, które zostały wpisane do rejestru osób prawnych nawet pod różnymi nazwami²⁴⁷. Za pracodawcę należy więc uważać IGB, która jest wyodrębniona organizacyjnie, finansowo i spełnia warunki samodzielności w dziedzinie stosunków pracy w zakresie zatrudniania pracowników na podstawie umów o pracę²⁴⁸.

Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych²⁴⁹ przewidywały, że generalnie stosunki pracy osób zatrudnionych w restrukturyzowanych gospodarstwach pomocniczych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, państwowych zakładów budżetowych ulegną wygaśnięciu w chwili zakończenia procesu ich likwidacji lub 31 grudnia 2010 r., jeżeli pracownicy tych jednostek nie dostali propozycji kontynuacji zatrudnienia²⁵⁰. W odniesieniu do zatrudnionych w tych jednostkach pracowników ustawodawca stworzył w p.w. u.f.p.²⁵¹ szczególne zasady i tryb przejścia pracowników przez nowego pracodawcę (IGB). Do transferu pracowników nie dochodziło wprost na zasadzie

²⁴⁷ W rozumieniu art. 3 k.p.

²⁴⁸ Z. Hajn, *Pojęcie pracodawcy po nowelizacji Kodeksu pracy*, Praca i Zabezpieczenie Społeczne 1997, nr 5, s. 20; L. Florek (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 39–49; W. Ciupa, *Nowoczesna umowa o pracę*, Warszawa 2001, s. 71.

²⁴⁹ W art. 100 ust. 1 u.f.p.

²⁵⁰ Propozycje zatrudnienia (nowych warunków pracy i/lub płacy) na dalszy okres mogły składać osobom zatrudnionym w likwidowanych jednostkach:

- państwowych zakładach budżetowych – minister, kierownik urzędu centralnego, wojewoda lub inny organ działający na podstawie odrębnych przepisów, którzy utworzyli zakład budżetowy;
- gminnych, powiatowych albo wojewódzkich zakładach budżetowych – organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego;
- państwowych lub samorządowych gospodarstwach – kierownik państwowej albo gminnej powiatowej czy wojewódzkiej jednostki budżetowej, dla obsługi której gospodarstwo zostało utworzone.

Powyższe regulacje usunęły z rynku najpóźniej 31 grudnia 2010 r. wszystkie gospodarstwa pomocnicze państwowych i samorządowych jednostek budżetowych, wszystkie państwowe zakłady budżetowe oraz część samorządowych zakładów budżetowych.

²⁵¹ Art. 100 ust. 4 p.w. u.f.p.

przejścia zakładu na nowego pracodawcę²⁵². Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych przewidywały szczególną koncepcję zatrudnienia osób z likwidowanych jednostek²⁵³. Mogli oni w ciągu dwóch miesięcy od daty otrzymania propozycji nowego zatrudnienia rozwiązać stosunek pracy w IGB za siedmiodniowym wypowiedzeniem. Rozstanie takie powodowało skutki jak wygaśnięcie stosunku pracy za wypowiedzeniem przez pracodawcę. Powyższa forma umożliwiła przyznanie pod pewnymi warunkami ekonomicznej odprawy zatrudnionemu, który rozwiązał stosunek pracy w tym trybie. Do przyjętych pracowników IGB stosowały już nowe warunki pracy lub płacy dostosowane do przepisów funkcjonujących w przejmowanych podmiotach. Wprowadzona regulacja prawna była szczególna, w sposób odmienny bowiem niż przepisy kodeksu pracy określała dla pracowników skutki przejęcia gospodarstwa pomocniczego, zakładu budżetowego lub jego części przez IGB jako podmiot finansów publicznych.

W przypadku przekształcenia gospodarstwa pomocniczego lub zakładu budżetowego w IGB nie zachodziła prosta transformacja stosunków pracy zatrudnionych tam pracowników, jak to ma miejsce w przypadku przejęcia każdego zakładu pracy²⁵⁴. Nie ulega wątpliwości, że celem przepisu kodeksu pracy²⁵⁵ jest zagwarantowanie pewności oraz ciągłości zatrudnienia pracownikom w warunkach przymusowej zmiany pracodawcy. Natomiast przepisy wprowadzające reformę sektora budżetowego przewidywały wygaśnięcie stosunków pracy pracowników z dniem likwidacji, jeśli zatrudniony w odpowiednim czasie nie przyjął propozycji nowych warunków pracy i/lub płacy bądź umowa o pracę została z nim wcześniej rozwiązana za wypowiedzeniem.

Pracownicze świadczenia związane z wygaśnięciem stosunku pracy (odprawy ekonomiczne i emerytalne, ekwiwalenty za urlop, nagrody jubileuszowe, trzynaste pensje) powinny zostać wypłacone zwolnionym pracownikom przez likwidowane podmioty ostatniego dnia zatrudnienia, czyli 31 grudnia 2010 r. w przypadku gdy tego nie uczyniono bądź zrealizowano tylko część należności pracownikowi, mieliśmy do czynienia z zaległymi świadczeniami ze stosunku pracy. W takiej sytuacji pozostałe po zlikwidowanych zakładach

²⁵² Art. 23¹ k.p.

²⁵³ Do przyjętych pracowników przez IGB przepisy wprowadzające przewidywały w art. 100 ust. 3 zdanie drugie odpowiednie stosowanie wyłącznie art. 23¹ § 4 k.p.

²⁵⁴ Zgodnie z art. 23 k.p.

²⁵⁵ Art. 23 k.p.

pracy składniki majątkowe, należności i zobowiązania (w tym ze stosunków pracy) przejęła macierzysta jednostka budżetowa, przy której działały te podmioty²⁵⁶. Oznaczało to, że spóźnionych wynagrodzeń i świadczeń byli pracownicy zlikwidowanych zakładów pracy mogli się domagać po 31 grudnia 2010 r. od kierownika jednostki budżetowej²⁵⁷, przy których te jednostki figurowały.

Inaczej mówiąc, transformacja stosunków pracy pracowników przekształconego gospodarstwa pomocniczego bądź zakładu budżetowego, którzy byli zatrudnieni na podstawie umów o pracę w tych jednostkach, nie miała charakteru pełnego i całkowitego, co gwarantowały przepisy prawa pracy²⁵⁸. Nie stali się oni z mocy prawa pracownikami IGB z pierwszym dniem po wydaniu zarządzenia o utworzeniu IGB. Pełna transformacja stosunków pracy w prawie pracy przy przejęciu zakładu oznacza, że warunki pracy i płacy omawianej kategorii pracowników pozostają niezmienione, zaś ich zmiana lub rozwiązanie stosunku pracy może nastąpić na zasadach ogólnych wynikających z kodeksu pracy. Przyjęte rozwiązania o utworzeniu IGB różniły się w sposób zasadniczy od tych, które wynikają z przepisów prawa pracy²⁵⁹, wyjąwszy zupełnie odmienne uregulowania dotyczące ukształtowania stosunku pracy dyrektora IGB (powołanie). Podmiot zatrudniający miał prawo dać wypowiedzenie danej osobie z powodu likwidacji zakładu budżetowego bądź gospodarstwa budżetowego²⁶⁰. Obowiązkiem kierownika zakładu było uzasadnienie pisma wypowiadającego likwidacją pracodawcy. W świetle przepisów prawa pracy²⁶¹ w sytuacji likwidacji zakładu nie wiązały pracodawcę przepisy o szczególnej ochronie przed wypowiedzeniem stosunku pracy, np. wiek przedemerytalny, okres ciąży²⁶².

²⁵⁶ Art. 88 ust. 1 i art. 89 ust. 4 p.w. u.f.p.

²⁵⁷ R. Majewska, *Co musi zrobić dział kadr w likwidowanych jednostkach budżetowych?*, Rzeczpospolita z 16 grudnia 2010 r., dodatek: Praca i świadczenia.

²⁵⁸ Art. 23¹ k.p.

²⁵⁹ Art. 23¹ k.p.

²⁶⁰ Art. 100 ust. 4 p.w. u.f.p.

²⁶¹ Art. 41 k.p.

²⁶² Niemniej dotychczasowy pracodawca miał obowiązek powiadomić podwładnych na piśmie w związku z reformą finansów publicznych o zmianach w stosunkach pracy wskutek likwidacji zakładu pracy. Powyższą czynność pracodawca powinien przeprowadzić odpowiednio wcześniej przed planowaną datą likwidacji zakładu budżetowego bądź gospodarstwa pomocniczego, aby pracownicy mogli zorientować się wcześniej (przed wygaśnięciem stosunku pracy).

Również działające w tych podmiotach zakładowe organizacje związkowe nie kontynuowały swej działalności w IGB powstałej z przekształcenia. Zachodziła potrzeba spełnienia na nowo formalności wymaganych na podstawie odrębnych przepisów dla zawiązania i rejestracji związku zawodowego w powstałym zakładzie pracy (IGB). Podobnie nie pozostały w mocy postanowienia regulaminów pracy, obowiązujące w tych podmiotach w chwili ich przekształceń. Przepisy ustawy wprowadzającej nie przewidywały wprost szczególnej ochrony stosunku pracy przez byłych członków zarządu zakładowej organizacji związkowej przekształconego zakładu pracy. Było to niewątpliwie przeoczenie ustawodawcy i luka prawna w regulacji ustawowej dotyczącej kontynuowania stosunku pracy członków zarządu zakładowej organizacji związkowej w fazie przekształcenia w nową formę prawną. Zasada transformacji stosunków pracy w procesie przekształcenia nie dotyczyła również dyrektora tego podmiotu, jego stosunek pracy wygasł z dniem zakończenia likwidacji, chyba że zostały mu zaproponowane przez organ likwidacyjny nowe warunki pracy lub płacy na dalszy okres.

Niemniej w zakresie obowiązków podatkowych IGB (nowy pracodawca), w której zatrudniony kontynuował stosunek pracy, przejęła funkcje płatnika nałożone przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z powyższego wynikał obowiązek sporządzania stosownych informacji i obowiązek poboru przez IGB jako nowego pracodawcę zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wszelkie inne obowiązki z tym związane²⁶³.

W świetle przepisów prawa pracy IGB jest pracodawcą²⁶⁴. W związku z tym dyrektor IGB ma uprawnienia do samodzielnego angażowania i zatrudniania pracowników we własnym imieniu i dokonywania czynności prawnych w stosunkach pracy. Zdolność zatrudniania pracowników potwierdzają obowiązujące IGB statuty, które wskazują dyrektora IGB jako organ właściwy w sprawach stosunku pracy. Dyrektor IGB jest pracodawcą i przełożonym wszystkich pracowników, co oznacza, że ma kompetencje prawną do samodzielnego nawiązywania, modyfikowania i rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy. Najczęściej odbywa się to w drodze umów o pracę, których formy i tryb zawarcia określa rozdział II kodeksu pracy. IGB, tak jak każdemu pracodawcy, przysługuje prawo do ustalenia procedury poszukiwania i doboru kandydatów do pracy, nawet w drodze konkursu,

²⁶³ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu nr: II PB1/415-814/14-2/AMN.

²⁶⁴ Art. 3 k.p.

oraz żądania od nich wyrażenia zgody na poddanie się takiej procedurze. Konkurs może być zorganizowany również w celu wyłonienia kandydata do zatrudnienia na podstawie umowy o pracę. Wykorzystanie konkursu jako sposobu zawarcia stosunku pracy może wynikać z wewnętrznych regulacji obowiązujących w IGB, procedura konkursu może być ustalona w regulaminie organizacyjnym IGB. Jednak przy konstruowaniu procedury konkursu IGB musi uważać, żeby nie naruszyć zasady niedyskryminowania w zakresie nawiązania stosunku pracy²⁶⁵, mogłoby to bowiem stanowić podstawę domagania się od IGB (potencjalnego pracodawcy) odszkodowania na podstawie kodeksu pracy²⁶⁶. Należy mieć na uwadze, że czynności z zakresu prawa pracy nie musi wykonywać osobiście dyrektor IGB, niektóre z tych czynności mogą być dokonywane przez każdą z osób wyznaczonych do reprezentacji pracodawcy na podstawie przepisów kodeksu pracy²⁶⁷ (np. wystawianie świadectwa pracy, zastosowanie wobec pracownika kary za nieprzestrzeganie ustalonego porządku, regulaminu pracy, przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy). IGB będąca pracodawcą w rozumieniu przepisów kodeksu pracy²⁶⁸ jest legitymowana w sporach o roszczenia ze stosunku pracy jej pracowników. W relacji indywidualnej w sporze sądowym z pracownikiem tylko IGB może być pozwana w sprawie ze stosunku pracy, nie zaś wewnętrzna jednostka organizacyjna IGB (odział, zakład), gdzie pracownik wykonuje pracę.

Dyrektor IGB ma uprawnienie ustanawiania aktów zakładowych²⁶⁹. Do podstawowych aktów prawa w zakładzie pracy należą regulaminy pracy i wynagradzania. W zakresie, w jakim są one korzystniejsze dla pracownika, mają pierwszeństwo nawet przed przepisami ustawowymi. Regulamin pracy jest podstawowym aktem prawa zakładowego o charakterze porządkowym. Jego celem jest unormowanie wszystkich spraw organizacyjnych, istotnych dla prawidłowego funkcjonowania zakładu pracy i związanych z nimi praw i obowiązków pracodawcy i pracowników²⁷⁰. Swoim zakresem obejmuje danego pracodawcę (IGB) oraz wszystkich pracowników zatrudnionych w jego zakładzie na podstawie stosunku pracy. Regulamin obowiązuje również pracowników młodocianych.

²⁶⁵ Art. 18^{3a-3b} k.p.

²⁶⁶ Art. 18^{3d} k.p.

²⁶⁷ Art. 31 § 1 k.p.

²⁶⁸ Art. 3 k.p.

²⁶⁹ T. Zieliński, G. Goździewicz [w:] Kodeks pracy. Komentarz pod redakcją L. Florka. Warszawa 2011 r., s. 49.

²⁷⁰ Art. 104–1041 k.p.

Natomiast nie podlegają mu osoby zatrudnione na podstawie umów cywilnoprawnych. W zależności od stanu zatrudnienia ich utworzenie jest obowiązkiem pracodawcy lub możliwością, z której może, ale nie musi skorzystać. IGB ma obowiązek wprowadzenia regulaminu pracy, gdy zatrudnia co najmniej 50 pracowników (przed 1 stycznia 2017 r. liczba była określona na co najmniej 20 pracowników²⁷¹). Przy ustalaniu liczby zatrudnionych pracowników uwzględnia się osoby pozostające w stosunku pracy, niezależnie od wymiaru czasu pracy. Do tej liczby wlicza się więc pracowników zatrudnionych w niepełnym czasie pracy. Nie ma tutaj znaczenia rodzaj prowadzonej przez IGB działalności, podstawa nawiązania stosunku pracy ani rodzaj pracy wykonywanej przez pracownika. Ustawodawca nie wprowadził zastrzeżenia, że chodzi o stałe lub zwykłe zatrudnienie danej liczby pracowników²⁷². Począwszy od 1 stycznia 2017 r. ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. nowelizująca kodeks pracy przewiduje, że także pracodawca IGB zatrudniający mniej niż 50 pracowników może wydawać regulamin pracy. Regulamin pracy, który był wydany przez IGB w czasie obowiązywania poprzedniego brzmienia przepisu kodeksu pracy²⁷³, obowiązuje nadal. Jeżeli zatrudnienie zmniejszy się poniżej 50 osób, regulamin pracy nadal obowiązuje. Regulamin pracy jest wewnątrzzakładowym aktem normatywnym wydanym przez pracodawcę, który określa organizację oraz porządek w procesie pracy oraz związane z tym prawa i obowiązki pracodawcy i pracownika²⁷⁴. Regulamin pracy jest ustalany przez pracodawcę (IGB) w uzgodnieniu z zakładową organizacją związkową, a gdy w IGB nie działa zakładowa organizacja związkowa, regulamin ustala dyrektor IGB. Regulamin pracy wchodzi w życie po upływie 2 tygodni od dnia podania go do wiadomości w sposób przyjęty (stosowany) u danej IGB.

Przepisy u.f.p. nie regulują zasad wynagradzania pracowników sektora finansów publicznych. Wynagrodzenia w państwowych jednostkach budżetowych są ustalane na podstawie ustawy z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw²⁷⁵. Obejmuje ona podmiotowym zakresem pracowników państwowych jednostek organizacyjnych, które prowadzą gospodarkę

²⁷¹ K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Komentarz aktualizowany do kodeksu pracy*, LEX/el. 2018.

²⁷² Art. 2 pkt 1 i 2 oraz L. Florek (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, Warszawa 2017.

²⁷³ Art. 104 k.p.

²⁷⁴ W świetle art. 9 k.p.

²⁷⁵ Ustawa z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1658 ze zm.).

finansową na zasadach określonych u.f.p.²⁷⁶ Pracownikami zatrudnionymi w państwowych jednostkach sfery budżetowej są pracownicy jednostek budżetowych w rozumieniu u.f.p., tzn. jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów – odpowiednio – budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego²⁷⁷. Jednostką budżetową zatem będą w rozumieniu u.f.p. jednostki wymienione w u.f.p.²⁷⁸, które są zarazem organami założycielskimi IGB (przygotowują one własne budżety włączane przez Ministra Finansów do projektu ustawy budżetowej). W myśl u.f.p.²⁷⁹ IGB jest samodzielnym, samofinansującym podmiotem gospodarczym, posiadającym osobowość prawną, który pokrywa koszty swej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów. IGB nie jest więc jednostką budżetową w rozumieniu u.f.p.²⁸⁰, chociaż należy do jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych. Pracowników zatrudnionych w IGB nie można zaliczyć do grupy pracowników państwowych jednostek sfery budżetowej w rozumieniu powyższej definicji. W odniesieniu do pracowników IGB zatrudnionych na podstawie umów o pracę zasady wynagrodzenia na podstawie kodeksu pracy²⁸¹ ustala dyrektor instytucji w regulaminie wynagrodzeń. Nie obejmuje on osób zarządzających instytucją, dyrektora, zastępców dyrektora, w stosunku do których zastosowanie ma ustawa z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi²⁸². W stosunkach pracy z tymi osobami występuje podmiot, który utworzył daną jednostkę (organ założycielski). Podmiot ten ustala dla tych osób zasady wynagradzania.

Instytucja gospodarki budżetowej jest zobowiązana także tworzyć fundusz świadczeń socjalnych, jeżeli na dzień 1 stycznia danego roku zatrudnia co najmniej 20 pracowników (w

²⁷⁶ Art. 11 i 12 u.f.p.

²⁷⁷ B. Wagner [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. L. Florek, Warszawa 2011, s. 443; P. Korus [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. A. Sobczak, Warszawa 2018, s. 431.

²⁷⁸ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

²⁷⁹ Art. 23 ust. 1 pkt 2 u.f.p.

²⁸⁰ Art. 11 i 12 u.f.p.

²⁸¹ Art. 77² k.p.

²⁸² Ustawa z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 2136).

przeliczeniu na pełne etaty²⁸³). W razie utworzenia funduszu socjalnego IGB ma obowiązek naliczoną kwotę funduszu przekazać na odrębne konto ZFŚS. W tym miejscu należy zaznaczyć, że środki zgromadzone na koncie funduszu socjalnego mogą zostać wydatkowane jedynie na cele funduszu. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych mogą dobrowolnie tworzyć także IGB, które na dzień 1 stycznia danego roku zatrudniają (w przeliczeniu na pełne etaty) mniej niż 20 pracowników. Ze względu na małą liczbę pracowników tego rodzaju IGB mogą tworzyć fundusz socjalny lub mogą wypłacać świadczenie urlopowe albo też mogą postanowić o nieprowadzeniu działalności socjalnej w żaden sposób. Do końca stycznia danego roku kalendarzowego IGB musi zdecydować i poinformować swoich pracowników, w przyjętym u niej trybie, w jaki sposób chciałaby świadczyć działalność socjalną swoim pracownikom, względnie zrezygnować z prowadzenia działalności socjalnej. Koszty związane z obsługą i prowadzeniem konta funduszu socjalnego pokrywa pracodawca (IGB) ze środków własnych, a nie ze środków funduszu. Administratorem funduszu jest IGB (pracodawca) i to on ponosi ewentualne dodatkowe koszty prowadzenia działalności socjalnej. IGB jako administrator funduszu określa zasady tworzenia i gospodarowania w regulaminie funduszu. Regulamin gospodarowania środkami ZFŚS jest swoistym źródłem uszczegółowienia przepisów ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych²⁸⁴. Regulamin gospodarowania środkami ZFŚS w IGB może zawierać, w zależności od kondycji finansowej IGB i stanu jej finansów, m.in. postanowienia o wysokości odpisów na ZFŚS, warunki zwiększenia odpisu, który może być ustalony w innej wysokości niż wynika to z ustawy o ZFŚS o wysokości udzielanej pracownikom pomocy z tego funduszu. Jego treść powinna zostać uzgodniona z działającą w IGB organizacją związkową albo wybranym przez załogę przedstawicielem. Zaznaczyć należy, że przedstawiciel pracowników powinien być wybrany przez załogę, a nie wskazany przez dyrekcję IGB.

²⁸³ Do 31 grudnia 2010 r. obowiązek tworzenia zakładowego funduszu świadczeń socjalnych dotyczył IGB bez względu na liczbę zatrudnionych pracowników.

²⁸⁴ Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 746 ze zm.).

5. Zawieranie ugód przez IGB w sprawie spornej należności cywilnoprawnej

Jednostki sektora finansów publicznych uzyskały od dnia 1 czerwca 2017 r. uprawnienia do zawierania ugód w sprawie spornej należności cywilnoprawnej. Powyższa regulacja, zawarta w u.f.p.²⁸⁵, stwarza wyraźną podstawę prawną, w oparciu o którą IGB ma możliwość zawierania ugód dotyczących przysługujących im należności i zmniejszających wysokość dochodzonych kwot. Podstawa prawna²⁸⁶ zezwala więc IGB na zawarcie takiej ugody tylko w prowadzonych postępowaniach sądowych albo arbitrażowych. Istotą ugody jest dokonanie wzajemnych ustępstw przez strony w zakresie istniejącego między nimi stosunku prawnego²⁸⁷. Wzajemność ustępstw jest przejawem ekwiwalentności, natomiast charakter ustępstw oznacza rezygnację z całości lub części uprawnień. Unormowanie w u.f.p.²⁸⁸ odnosi się wprost do należności cywilnoprawnych, które mają charakter sporny. Przykładem takich należności mogą być kary umowne należne IGB, związane z wykonywaniem zamówienia publicznego czy odsetki. Zawarcie ugody przez IGB jest możliwe po uwzględnieniu przesłanek określonych w ustawie o finansach publicznych²⁸⁹. W wyniku ugody może dojść do skrócenia czasu otrzymania zapłaty przez IGB od dłużnika, ponadto zawarcie ugody umożliwi IGB ponoszenie niższych kosztów z tym związanych w prowadzonym postępowaniu sądowym. Ocena skutków ugody musi uwzględniać okoliczności sporu, w szczególności zasadność spornych żądań, możliwość ich zaspokojenia, przewidywany czas trwania oraz koszty postępowania sądowego albo arbitrażowego. W celu umożliwienia ewentualnej weryfikacji przez organy kontrolne (organ założycielski) zasadności zawarcia ugody ocena przewidywanych skutków musi być udokumentowana i stwierdzona pismem. Do zawarcia ugody w imieniu IGB uprawniony jest dyrektor IGB lub osoba posiadająca uprawnienia do jej reprezentowania. Podkreślenia wymaga, że wraz z wprowadzeniem przepisu²⁹⁰ do u.f.p. ustawodawca zmienił przepisy ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Według przepisów tej

²⁸⁵ Art. 54a u.f.p.

²⁸⁶ Przepis art. 54a u.f.p.

²⁸⁷ Według art. 917 k.c.

²⁸⁸ Art. 54a u.f.p.

²⁸⁹ Art. 54a u.f.p.

²⁹⁰ Art. 54a u.f.p.

ustawy²⁹¹ zawarcie ugody w sprawie spornej należności cywilnoprawnej, zgodnie z przepisami²⁹², nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Komentatorzy u.f.p.²⁹³ zwracają uwagę, że ugoda może być zawarta wyłącznie w sytuacji sporu co do wysokości należności cywilnoprawnej. Należności o charakterze cywilnoprawnym nie zostały prawnie zdefiniowane – przyjmuje się, że są wynikiem czynności cywilnoprawnych między równorzędnym i autonomicznymi podmiotami, a także że co do zasady podlegają egzekucji sądowej w trybie i na zasadach określonych w przepisach kodeksu postępowania cywilnego²⁹⁴. Do kategorii należności o charakterze cywilnoprawnym w przypadku IGB należą m.in.:

- należności z tytułu sprzedaży nieruchomości i innych składników majątkowych,
- należności z tytułu umów najmu, dzierżawy, użytkowania oraz innych umów, na podstawie których IGB udostępnia odpłatnie swój majątek.

Jeżeli w sprawie (sytuacji faktycznej) IGB nie prowadzi sporu sądowego lub arbitrażowego co do wysokości należności (np. czynszu z najmu lokalu mieszkalnego, opłaty rocznej z tytułu użytkowania wieczystego), a nawet istnieje uzasadniona obawa, czy IGB uzyska należność, IGB nie ma prawnej możliwości zawarcia ugody z powołaniem się na ustawę o finansach publicznych²⁹⁵. Dyrektor IGB w czasie postępowania sądowego czy arbitrażowego musi przeprowadzić ocenę, czy skutki ugody są korzystniejsze niż prawdopodobny wynik tych postępowań. Pojęcie „korzystniejszy skutek ugody” musi być związane z możliwością realizacji dochodu z danego tytułu cywilnoprawnego bez ponoszenia dodatkowych wydatków związanych z postępowaniami (sądowym, arbitrażowym a potem także egzekucyjnym).

W prawie publicznym obowiązuje zasada działania organów na podstawie i w granicach prawa²⁹⁶. W wyroku z 4 sierpnia 2010 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny²⁹⁷

²⁹¹ Art. 5 ust. 4, art. 11 ust. 2 i art. 15 ust. 2 u.f.p.

²⁹² O których mowa w art. 54a u.f.p.

²⁹³ Art. 54a u.f.p.

²⁹⁴ M. Józwiak [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. P. Walczak, Warszawa 2017, komentarz do art. 55.

²⁹⁵ Art. 54a u.f.p.

²⁹⁶ Stanowi o tym art. 7 Konstytucji RP.

stwierdził, że w publicznym prawie finansowym obowiązuje zasada, iż dozwolone jest tylko to, na co wprost zezwala prawo. Ustawodawca założył, że zawarcie ugody przez podmiot publiczny będzie możliwe po uwzględnieniu przesłanek z u.f.p..²⁹⁸ Podmiot publiczny został zobligowany do rozważenia, czy korzystniejsze z punktu widzenia prawnego, ekonomicznego będzie prowadzenie sporu sądowego bądź arbitrażowego, czy też zawarcie ugody. Jednostka sektora finansów publicznych (IGB) jako dłużnik może być pozwana na podstawie prawa cywilnego. Można uznać dopuszczalność ugody także w przypadku kierowania roszczeń przeciwko IGB. Uгода jest także dopuszczalna, gdy po obu stronach występują jednostki sektora finansów publicznych²⁹⁹. Sprawy sporne z umów cywilnych (kontraktów), w których jedną ze stron jest IGB, a drugą inny podmiot prawa, na przykład przedsiębiorstwo czy osoba fizyczna, są rozpatrywane i rozstrzygane przez sądy powszechne. Powstaje pytanie, czy IGB, tak jak i inny podmiot obrotu gospodarczego, może dokonywać zapisu na sąd polubowny, czyli powierzyć rozstrzygnięcie sporu – w drodze zawarcia odpowiedniej umowy – powołanemu przez siebie zespołowi arbitrów czy mediatorowi. Przepisy kodeksu postępowania cywilnego przewidują taką możliwość, nie zostały jednak wydane niezbędne przepisy wykonawcze (chodzi o podmiot sektora finansów publicznych), co nie uniemożliwia skorzystania przez IGB z tej drogi.

Przepisy u.f.p.³⁰⁰ przewidują również możliwość umorzenia w całości lub w części należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny. Spłata tych należności może być też odraczana lub rozkładana na raty. Przepisy te regulują umorzenia należności cywilnoprawnych przypadające organom administracji rządowej, państwowym jednostkom budżetowym i państwowym funduszom celowym. Poza zakresem podmiotowym omawianej regulacji pozostają zatem pozostałe jednostki sektora finansów publicznych. Z literalnego brzmienia u.f.p.³⁰¹ wynika, że dyrektor IGB mimo, że IGB prowadzi działalność gospodarczą i zawiera umowy o charakterze cywilnoprawnym, nie jest uprawniony do umorzenia należności cywilnoprawnych. W u.f.p. nie jest uregulowane *sensu stricto* umorzenie

²⁹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 sierpnia 2010 r., sygn. akt: V SA/Wa, 739/10, LEX nr 686133.

²⁹⁸ Zawartych w art. 54a u.f.p.

²⁹⁹ W. Robaczyński, Z. Zieliński, *Dopuszczalność zawarcia ugody przez jednostkę sektora finansów publicznych w świetle znowelizowanych przepisów o finansach publicznych*, *Finanse Komunalne* 2018, nr 1–2.

³⁰⁰ Art. 55–59 u.f.p.

³⁰¹ Art. 55 u.f.p.

należności cywilnoprawnych należnych IGB. Zauważyć należy, że u.f.p.³⁰² nakłada na wszystkie jednostki sektora finansów publicznych obowiązek ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz obowiązek podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonywania zobowiązań finansowych na rzecz budżetu. Właściwymi organami do umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłat należności pieniężnych są trzy podmioty, tzn. podmioty reprezentujące w powyższym zakresie Skarb Państwa³⁰³. Uprawnienia podmiotów reprezentujących Skarb Państwa w zakresie umarzania należności stanowiących dochody budżetu państwa są zróżnicowane w zależności od wartości (wartości należności głównej i rodzaju należności przypadającej określonej jednostce administracji rządowej) oraz państwowej jednostki budżetowej. Jednym z uprawnionych do umorzenia wskazanych należności pieniężnych cywilnoprawnych jest kierownik państwowej jednostki budżetowej – jeżeli wartość nie przekracza 40 000 zł³⁰⁴. W stosunku do wierzytelności IGB uprawnienia takie posiada kierownik organu założycielskiego, gdy jest on zarazem dysponentem części budżetowej państwa³⁰⁵ sprawującym nadzór nad działalnością IGB. Udzielenie ulgi przez organy³⁰⁶ może polegać na rozłożeniu spłaty na raty, odroczeniu spłaty względnie umorzenia należności cywilnoprawnej. Umorzenie należności oznacza zwolnienie dłużnika z obowiązku spełnienia świadczenia w części objętej umorzeniem wobec jednostki sektora finansów publicznych, w tym przypadku w stosunku do IGB i skutkuje odstąpieniem od dochodzenia tej należności od IGB (dłużnika). W przypadku IGB może to dotyczyć rozliczenia dotacji przyznanej przez organ założycielski lub wsparcia finansowego udzielonego w drodze umowy cywilnoprawnej.

Zakres podmiotowy regulacji u.f.p.³⁰⁷ odnosi się do należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym, których beneficjentami są organy administracji rządowej, państwowe jednostki budżetowe i państwowe fundusze celowe. Z katalogu środków

³⁰² Art. 42 ust. 5 u.f.p.

³⁰³ Art. 58 ust. 1 u.f.p.

³⁰⁴ Art. 57 ust. 1 pkt 2 u.f.p.

³⁰⁵ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

³⁰⁶ Określone w art. 55 u.f.p.

³⁰⁷ Art. 55 u.f.p.

publicznoprawnych³⁰⁸ wynika, że w kategorii należności o charakterze cywilnoprawnym mieszczą się dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, do których zalicza się w szczególności wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze, środki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych, odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych. W u.f.p. nie sprecyzowano podmiotów, którym miałyby być przyznane ulgi w spłacie należności cywilnoprawnych, z czego wypływa wniosek, że skoro nie określono adresatów ulg, należy przyjąć, że jest to katalog otwarty. O ulgę w spłacie należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym, czyli wierzytelności w rozumieniu prawa cywilnego, może więc ubiegać się IGB, składając odpowiedni wniosek³⁰⁹, np. o umorzenie lub odroczenie na raty zapłaty odsetek za opóźnienie w realizacji umowy o usługi zawartej z organem założycielskim.

6. Nadzór nad IGB

Organ założycielski nie kieruje IGB, mimo że instytucja ta jest jednostką hierarchicznie – w sensie organizacyjnym – mu podporządkowaną. Pozycja organu założycielskiego w stosunku do IGB została oparta na formule (decentralistycznego) podporządkowania. Oznacza to, że realizacja nadzoru i kontroli³¹⁰ organu założycielskiego następuje w drodze stosowania środków prawem określonych, a tym samym ograniczonych, które nie mogą pozostawać w sprzeczności ze sferą normatywną samodzielności IGB. Nie można nie zauważyć konieczności współpracy pomiędzy IGB a organem założycielskim, czyli organem

³⁰⁸ Wymienionych w art. 5 ust. 2 u.f.p.

³⁰⁹ Art. 55 u.f.p.

³¹⁰ Władczy charakter ma natomiast nadzór, który polega na możliwości władczego wkraczania w działalność podmiotu kontrolnego w celu przywrócenia stanu zgodnego z prawem lub zakładanymi celami (por. szerzej M. Szewczyk, *Nadzór w materialnym prawie administracyjnym*, Poznań 1995). Nadzór ma charakter władczy, co oznacza, że organ nadzorujący jest wyposażony w środki wiążącego oddziaływania na postępowanie podmiotów nadzorowanych. Na nadzór składają się więc uprawnienia kontrolne, które umożliwiają ustalenie i skonfrontowanie rzeczywistego stanu rzeczy z prawem i zakładanymi celami działania podmiotu nadzorowanego. Ponadto polskie piśmiennictwo prawne odnotowuje wiele prób określenia terminu „kontrola” i odróżnia go od pojęcia „nadzoru”. Kwestią tą zajmowali się przedstawiciele nauk administracyjnych, finansowych, jak również teorii prawa. Znaczenie kontroli dla dobrego funkcjonowania państwa zostało uzasadnione jeszcze przez starożytnych myślicieli (choćby Platon w *Państwie* czy Arystoteles w *Polityce*) i docenione przez władców. Wtedy też zostały sformułowane pierwsze teoretyczne założenia funkcjonowania kontroli, o ile za takie uznamy stwierdzenie, że główną rzeczą w kontroli jest porównanie zgodności funkcjonowania konkretnych organów z programem, jaki dla tych organów ustalił określony ośrodek dyspozycyjny.

sprawującym funkcje organu kontrolnego, a wymogi tej współpracy wprowadza u.f.p. między innymi poprzez konieczność przedstawiania przez IGB corocznych sprawozdań finansowych organom założycielskim. Należy zwrócić uwagę, że IGB zostały umiejscowione poza administracją rządową, chociaż organy administracji rządowej (centralnej) tworzą te instytucje. Podległość IGB względem organów założycielskich, patrząc z punktu widzenia administracji, w zasadzie sprowadza się do dokonywania obsady dyrektora IGB. Podstawowa rola w zakresie funkcji nadzoru nad IGB przypada organowi założycielskiemu (ministrowi lub Szefowi Kancelarii Prezesa Rady Ministrów)³¹¹, przy czym ustawodawca stwarza również możliwość wykonywania tej funkcji przez inne podmioty – organy założycielskie³¹², podobnie jak w konstrukcji nadzoru nad przedsiębiorstwem państwowym przyjętej w ustawie z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych³¹³. Akt o utworzeniu IGB przez ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów może przewidzieć, że uprawnienia nadzorcze, określone w u.f.p.³¹⁴, mogą być przekazane innemu organowi administracji rządowej wykonującemu funkcje organu założycielskiego. Zastosowanie tego rozwiązania oznacza dekoncentrację i wyłączenie uprawnień nadzorczych spod organu tworzącego IGB. Organy założycielskie lub organy administracji rządowej wykonujące funkcje organu założycielskiego mają prawo władcze wkraczania w sprawy IGB tylko w wypadkach przewidzianych przepisami ustawowymi, tzn. przepisami u.f.p. i ustaw budżetowych. Oznacza to, że ustawodawca przyjął koncepcję ograniczonych kompetencji organu sprawującego nadzór. Ingerencja w działalność IGB jest możliwa i dopuszczalna wyłącznie w sprawach oraz przy użyciu środków określonych konkretnym przepisem prawnym. Katalog stosowania środków nadzoru wobec decyzji organów IGB i wydawanie wiążących dyspozycji w formie ingerencji władczej przez organ założycielski jest ograniczony. Organ założycielski ma prawo władcze wkraczania w działalność IGB na etapie ustanawiania statutu IGB. W rezultacie, jeżeli organ założycielski uzna niektóre rozwiązania statutowe za niezgodne z prawem bądź za nietrafne, może zmienić postanowienia statutu i przyjąć inne rozwiązania w tym zakresie. Podstawową formą ingerencji organu założycielskiego w działalność IGB jest zatwierdzanie i zmiana planu finansowego.

³¹¹ Według art. 22 ust. 2 pkt 1 u.f.p.

³¹² Art. 139 ust. 2 u.f.p.

³¹³ Ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1317).

³¹⁴ Art. 23 ust. 4 u.f.p.

Zatwierdzeniu podlegają zmiany w planie finansowym IGB (przychodów i kosztów) w trakcie roku finansowego³¹⁵. Charakterystyczne jest przy tym, że u.f.p. zbyt ogólnie określa przesłanki, w oparciu o które organ założycielski może odmówić zgody na zmianę planu finansowego IGB. Zatwierdzenia wymaga również plan działalności gospodarczej IGB. Organ założycielski może odmówić zatwierdzenia planu, jeżeli stwierdzi, że IGB zamierza ograniczyć lub zaniechać działalności przewidzianej w akcie o jej utworzeniu (np. przedmiot działalności podstawowej). Zamiar dokonania czynności prawnej przez IGB, której przedmiotem jest zbycie mienia IGB, zaciągnięcie zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów, dokonanie darowizny lub nieodpłatne oddanie mienia do używania innym podmiotom na podstawie prawa cywilnego, wymaga zgłoszenia do organu założycielskiego. Organ ten może nie wyrazić zgody na dokonanie czynności prawnej, której zgłoszenie dotyczy. Ustawa o finansach publicznych³¹⁶ nakłada na ministra kierującego działem administracji rządowej obowiązek zapewnienia adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych. W pierwszym rzędzie za zapewnienie funkcjonowania kontroli zarządczej odpowiada kierownik jednostki (dyrektor IGB). Niemniej na poziomie działu administracji rządowej, tzw. II poziomie kontroli zarządczej, odpowiada minister kierujący działem, a więc może to być minister, który utworzył IGB bądź inny minister, w gestii którego znajduje się IGB. Zgodnie z brzmieniem przepisów rozdziału 6 u.f.p. kontrola zarządcza³¹⁷:

- 1) obejmuje wszystkie jednostki należące do sektora finansów publicznych,
- 2) odnosi się do wszystkich obszarów działania jednostki sektora finansów publicznych,
- 3) obejmuje oceną wszystkie mechanizmy działania i ma przez to charakter systemowy,
- 4) przyjmuje za priorytety zapewnienie realizacji celów oraz zadań w sposób zgodny z prawem, a przy tym efektywny, oszczędny i terminowy³¹⁸.

³¹⁵ Art. 24 ust. 5 u.f.p.

³¹⁶ Art. 69 u.f.p.

³¹⁷ L. Opiola, T. Skica [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, wyd. 3, Warszawa 2019, s. 199-220.

³¹⁸ K. Sawicki, *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych i podmiotach gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2013, t. 1, z. 61, s. 87–88 oraz H. Szymańska, *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego* [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Warszawa 2012, s. 37; a także T. Kiziukiewicz, H. Szymańska, *Relacje między kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym* [w:] *ibidem*, s. 60–61.

Organ założycielski dysponuje możliwością odwołania każdego dyrektora IGB. W u.f.p. nie określono przesłanek odwołania dyrektora IGB, w przeciwieństwie do odwołania dyrektora przedsiębiorstwa państwowego. Odwołanie dyrektora przedsiębiorstwa może nastąpić w przypadku, gdy w związku z pełnieniem funkcji dopuszcza się on rażącego naruszenia prawa bądź zaistniały po temu przesłanki³¹⁹. Wątpliwości budzi możliwość odwołania dyrektora IGB przez organ założycielski w każdym czasie i bez podania przyczyny tego odwołania. Prawdopodobnie rozwiązanie takie wprowadzono, ażeby organowi założycielskiemu ułatwić odwołanie ze stanowiska dyrektora IGB, gdy swoją działalnością poważnie narusza on przepisy prawa bądź powoduje, że IGB nie osiąga zadowalających wyników gospodarczych. Prezentowane rozwiązania prawne wskazują, że władcza ingerencja organu założycielskiego sprawującego nadzór nad IGB została wyłącznie ograniczona do sytuacji oraz środków prawnych, które wynikają z regulacji ustawowych.

Dyrektor IGB samodzielnie podejmuje decyzje, organy państwowe (przede wszystkim organ założycielski) – tylko w sprawach przewidzianych przepisami ustawowymi. Powyższą konstrukcję IGB opartą na zasadzie usamodzielniania nie zmienia fakt, że z ekonomicznego punktu widzenia mienie IGB należy do państwa, ponieważ to ono wyposażyło IGB w to mienie.

7. Kontrola zarządcza oraz audyt wewnętrzny w IGB

W systemie jednostek sektora finansów publicznych obowiązuje zasada kontroli zarządczej. Definicję kontroli zarządczej wprowadza u.f.p.³²⁰ Zgodnie z nią przez kontrolę zarządczą w jednostkach finansów publicznych rozumie się ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Termin „kontrola zarządcza” różni się od przyjętych pojęć w prawie administracyjnym. W nauce prawa administracyjnego kontrola jest rozumiana jako ustalenie stanu istniejącego i porównanie go ze stanem postulowanym³²¹. W administracji wyodrębnia się dwie formy kontroli: kontrolę instancyjną oraz kontrolę funkcjonalną. Celem kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych jest zapewnienie w szczególności zgodności

³¹⁹ Art. 52 § 1 lub art. 53 § 3 k.p.

³²⁰ Przepis art. 68 u.f.p.

³²¹ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 18 i n.

działania z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi, jego skuteczności i efektywności, wiarygodności sprawozdań, ochrony zasobów, przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania, efektywności i skuteczności przepływu informacji i zarządzania ryzykiem³²².

Mechanizm funkcjonowania kontroli zarządczej istnieje w całym sektorze finansów publicznych. Za funkcjonowanie kontroli zarządczej w jednostce finansów publicznych odpowiedzialny jest jej kierownik. W przypadku IGB będzie to dyrektor IGB. Wynika to z ogólnej zasady obowiązującej w finansach publicznych³²³, według której kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej instytucji. W kontroli zarządczej ma znaczenie struktura organizacyjna jednostki, która powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań. Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności jednostek finansów publicznych, poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki oraz zakres podległości pracowników powinny być określone w formie pisemnej w sposób przejrzysty i spójny. Aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności powinien być określony dla każdego pracownika. Zakres uprawnień powinien być odpowiedni do wagi podejmowanych decyzji, stopnia ich skomplikowania i ryzyka z nim związanego.

Ustawa o finansach publicznych³²⁴ wprowadziła w jednostkach sektora finansów publicznych pojęcie kontroli zarządczej. Zgodnie z tym kontrola zarządcza może być również podejmowana w IGB. Ustawa obowiązuje kierowników jednostek sektora finansów publicznych do stworzenia skutecznego i efektywnego systemu kontroli zarządczej, której celem jest zapewnienie:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- wiarygodność sprawozdań,
- oceny zasobów,

³²² Szczegółowe standardy kontroli zewnętrznej dla sektora finansów publicznych, zgodnie z międzynarodowymi standardami, określa w formie komunikatu i ogłasza w Dzienniku Urzędowym Minister Finansów. Organ ten może określić w formie komunikatu i ogłosić w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów również szczegółowe wytyczne w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych. Standardy kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych zawarte są w załączniku do komunikatu nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych.

³²³ Zamieszczonej w przepisie art. 53 u.f.p.

³²⁴ W art. 68 u.f.p.

- przestrzegania i promowania etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem.

Instytucja gospodarki budżetowej jako jednostka sfery budżetowej podlega stosowaniu przepisów prawa wynikających z u.f.p. dotyczących stosowania kontroli zarządczej. Zakres przedmiotowy kontroli zarządczej w IGB dotyczy wszystkich płaszczyzn jej działalności w odniesieniu do zarządzania strategicznego i zarządzania operacyjnego. Podstawową cechą kontroli zarządczej jest działanie w oparciu o uregulowania wewnętrzne jednostki (IGB), działalność jest ograniczona zakresem upoważnienia udzielonego przez kadrę zarządzającą jednostki i jest nastawiona na wskazanie nieprawidłowości.

W u.f.p.³²⁵ został wprowadzony również obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego dla niektórych jednostek sektora finansów. Mówiąc ogólnie, audyt to niezależna ocena danej organizacji, systemu procesu. Audyt przeprowadzany jest w sposób ukierunkowany na usprawnienie organizacji. Rozpoczyna się od analizy ryzyka, a podstawą badania są systemy kontroli obowiązujące w danej instytucji. Mechanizm finansowego audytu zewnętrznego w odniesieniu do sektora finansów publicznych podobny jest do rozwiązań funkcjonujących w sektorze prywatnym i ma obejmować następcze sprawdzenie przestrzegania zasad rachunkowości, badanie dowodów księgowych i zapisów w księgach rachunkowych w celu stwierdzenia prawidłowości oraz rzetelności przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej badanej jednostki sektora finansów publicznych. Ze względu na przedmiot oceny i umiejscowienie w jednostce występują różne rodzaje audytów. W jednostce sektora finansów publicznych możemy mieć do czynienia z audytem wewnętrznym i zewnętrznym. Istnieją zasadnicze różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą wewnętrzną. Te dwa pojęcia nie są tożsame. Audyt wewnętrzny jest przeprowadzany głównie dla kadry zarządczej, która na jego podstawie ma aktualny i całościowy obraz funkcjonowania jednostki w danym momencie. Przeprowadzenie audytu ma też wpływ na podejmowanie trudniejszych decyzji strategicznych i pozwala zwiększyć efektywność i sprawność pracy kadry zarządzającej.

Ustawa o finansach publicznych enumeratywnie wymienia jednostki finansów publicznych, które są zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego. Ustawa

³²⁵ W art. 274 u.f.p.

zobowiązuje tylko część jednostek sektora finansów publicznych do obligatoryjnego przeprowadzenia audytu wewnętrznego. W u.f.p.³²⁶ wskazano osiem takich podmiotów. Ponadto uzupełniono ten wykaz o państwowe jednostki, które po przekroczeniu określonego progu kwotowego ujętego w planie finansowym zobowiązane są do prowadzenia audytu wewnętrznego³²⁷. Porównując jednostki zobowiązane do prowadzenia audytu wewnętrznego i wskazane przez ustawodawcę z zakresem podmiotowym instytucji publicznych, należy stwierdzić, że nie wszystkie podmioty tworzące sektor finansów publicznych z mocy ustawy podlegają takiemu obowiązkowi. Do takich podmiotów należy zaliczyć IGB, która chociaż należy do sfery jednostek sektora finansów publicznych z urzędu, nie jest zobowiązana do przeprowadzenia audytu wewnętrznego.

Należy jednak zwrócić uwagę na przepisy u.f.p.³²⁸, które przewidują możliwość prowadzenia audytu wewnętrznego także w:

- 1) jednostkach sektora finansów publicznych, których kierownicy podejmują decyzje o prowadzeniu audytu wewnętrznego,
- 2) jednostkach w dziale wskazanym przez właściwego ministra kierującego działem,
- 3) jednostkach podległych Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowanych oraz jednostkach obsługujących organy podległe Prezesowi Rady Ministrów lub przez niego nadzorowanych.

Przeprowadzenie audytu wewnętrznego może zlecić Minister Finansów z wyłączeniem instytucji z autonomią budżetową³²⁹, Szef Krajowej Administracji Skarbowej a także Prezes Rady Ministrów - ten ostatni w zakresie środków, o których mowa w u.f.p. (środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz bezzwrotnych środków zagranicznych z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA)³³⁰. Zakres przedmiotowy zlecenia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadzenia audytu wewnętrznego może dotyczyć wszystkich jednostek sektora finansów publicznych w tym

³²⁶ Art. 274 u.f.p.

³²⁷ Art. 274 ust. 2 u.f.p.

³²⁸ Art. 274 ust. 4–6 u.f.p.

³²⁹ Art. 139 ust 2 u.f.p.

³³⁰ Art. 5 ust. 1 pkt 2 u.f.p.

trybie. Spod zlecenia przeprowadzenia audytu wewnętrznego wyłączone są instytucje posiadające tzw. autonomię budżetową³³¹. Ich wspólną cechą jest to, że znajdują się poza strukturą administracji rządowej³³².

Zgodnie z u.f.p.³³³ audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych prowadzić może audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce albo usługodawca w niej niezatrudniony. Z treści tej ustawy³³⁴ wynika, że zatrudnienie audytora w jednostce jest zasadniczym sposobem prowadzenia audytu wewnętrznego. Za takiego audytora uznaje się audytora zatrudnionego w jednostce samorządu terytorialnego, ministerstwie, urzędzie wojewódzkim oraz jednostce nadrzędnej lub nadzorującej prowadzenie audytu wewnętrznego w trybie u.f.p..³³⁵

Jeżeli zatem dyrektor IGB zarządzi audyt, a w swej jednostce nie zatrudnia audytora lub w strukturze administracyjnej instytucji nie przewiduje się komórki audytu wewnętrznego, wówczas może zlecić prowadzenie audytu usługodawcy niezatrudnionemu. Zlecenie audytu wewnętrznego na zewnątrz jest dopuszczalne jedynie w ściśle określonych okolicznościach i warunkach, o których mowa w u.f.p.³³⁶ Przeprowadzenie audytu przez usługodawcę zewnętrznego w IGB może mieć miejsce, gdy kwota dochodów i przychodów lub kwota wydatków i rozchodów ujęta w planie finansowym nie przekroczyła 100 tys. zł lub IGB zatrudnia mniej niż 200 pracowników³³⁷. Osoby prowadzące w imieniu usługodawcy audyt muszą spełniać kwalifikacje, jakie ustawa wymaga od audytora zatrudnionego w jednostce³³⁸.

Dokument międzynarodowy „Standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego”³³⁹ wyodrębnia kluczowe cechy audytu wewnętrznego w jednostkach finansów publicznych:

³³¹ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

³³² E. Malinowska-Misiąg, op. cit., s. 539

³³³ Art. 275 u.f.p.

³³⁴ Art. 275 w zw. z art. 278 u.f.p.

³³⁵ Art. 287 u.f.p.

³³⁶ Art. 278 ust. 1 pkt 1–2 u.f.p.

³³⁷ Art. 278 ust. 1 u.f.p.

³³⁸ Art. 278 ust. 1 w zw. z art. 286 u.f.p.

³³⁹ Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF poz. 15).

- 1) wspieranie ministra i kierownika jednostki w realizacji celów i zadań poprzez dokonywanie systematycznej oceny kontroli zarządczej oraz czynności doradcze,
- 2) niezależność audytu wewnętrznego oraz obiektywizm audytorów.

Ze względu na kryterium i przedmiot badania wyróżnia się następujące rodzaje audytów w sektorze publicznym:

- 1) audyt finansowy będący badaniem zgodności informacji finansowych jednostki z obowiązującymi ją regulacjami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej;
- 2) audyt działalności będący badaniem wydajności i skuteczności produktów, programów i instytucji publicznych;
- 3) audyt zgodności będący badaniem zgodności działań, operacji finansowych i informacji z prawem i innymi obowiązującymi jednostkę regulacjami.

Ustawodawca określa audyt wewnętrzny jako niezależną i obiektywną działalność, przez którą kierownik jednostki uzyskuje systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ustawodawca ściśle wiąże audyt wewnętrzny z kontrolą zarządczą³⁴⁰. Ocena dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w jednostce. Ustawową cechą audytu wewnętrznego jest niezależność w aspekcie instytucjonalnym od kierownictwa jednostki (kadry zarządczej IGB), nie mogą tu występować okoliczności zagrażające bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez ten audyt. Zadaniem audytu wewnętrznego jest zapobieganie występowaniu różnego rodzaju ryzyka. W rezultacie audyt wewnętrzny jest zobowiązany rekomendować działania zmierzające do poprawienia funkcjonowania jednostki³⁴¹. Jego wyniki są dokumentowane w formie raportu. W przypadku gdy audyt wewnętrzny jest zarządzony przez dyrektora IGB w ramach przysługujących mu uprawnień, ma on obowiązek poinformowania pisemnie Ministra Finansów o rozpoczęciu jego prowadzenia³⁴². Nie jest natomiast wymagana zgoda Ministra Finansów ani organu założycielskiego na podjęcie przez dyrektora IGB decyzji

³⁴⁰ E. Chojna-Duch, *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych. Aktualne problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2012, z. 718; K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005.

³⁴¹ O. Martyniuk, *Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego 2005, z. 2, s. 131–142.

³⁴² Art. 274 ust. 7 u.f.p.

o wszczęciu w jednostce audytu wewnętrznego. Raport z audytu jest dokumentem dostarczającym kierownictwu IGB informacji stanowiących podstawę do oceny obszarów ryzyka gospodarczego i finansowego w IGB. Informacje zawarte w raporcie umożliwiają kierownictwu IGB skuteczne monitorowanie realizacji kontroli zarządczej i poszczególnych jej elementów. Wykonanie rekomendacji z przeprowadzonych zadań audytowych jest monitorowane również przez organ założycielski. Minister Finansów otrzymuje z IGB informację o tym, czy zostały zrealizowane rekomendacje z przeprowadzonych zadań audytowych.

8. Obowiązki i zakres udostępniania informacji publicznej przez IGB

Zgodnie z Konstytucją RP³⁴³ zadania publiczne mogą być wykonywane przez różne podmioty niebędące organami władzy i bez konieczności przekazywania tych zadań. Przepisy u.f.p.³⁴⁴ wskazują w sposób czytelny i jednoznaczny, że celem powołania IGB jest realizacja zadań publicznych. Ustawodawca wskazuje również, że wyodrębnione zadania wykonywane są przez IGB odpłatnie. Sama odpłatność wykonywania wyodrębnionych zadań nie pozbawia ich zatem charakteru zadań publicznych³⁴⁵. Z ustawowego unormowania tego rodzaju instytucji należy wyprowadzić wniosek, że IGB jest podmiotem wykonującym zadania publiczne, a tym samym zobowiązanym do udostępnienia informacji publicznej. Również z zarządzeń o utworzeniu poszczególnych IGB (przez przekształcenie gospodarstw pomocniczych czy zakładów budżetowych) oraz nadanych statutów wynika, że te nowo utworzone podmioty przejmują zadania publiczne. Regulacje u.f.p. nie dają podstaw do twierdzenia, że odpłatność wykonywania wyodrębnionych zadań pozbawia je charakteru zadań publicznych.

Zgodnie z ustawą o dostępie do informacji publicznej³⁴⁶ każda informacja o sprawach publicznych stanowi informację publiczną i podlega udostępnieniu i ponownemu wykorzystaniu na zasadach i w trybie określonym w tej ustawie. Ta bardzo ogólna definicja

³⁴³ Art. 61 Konstytucji RP.

³⁴⁴ Art. 9 pkt 6 i art. 23 ust. 1 u.f.p.

³⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2015 r., I OSK 631/14, LEX nr 2135431.

³⁴⁶ Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 2176), dalej: u.d.i.p.

informacji publicznej została przez ustawodawcę uszczegółowiona³⁴⁷ poprzez przykładowe wyliczenie informacji stanowiących informację publiczną. Podobnie ustawodawca³⁴⁸ również w sposób przykładowy wyliczył podmioty zobowiązane do udostępniania informacji publicznej, tj.: władze publiczne oraz inne podmioty wykonujące zadania publiczne. Zgodnie z brzmieniem przepisów ustawy³⁴⁹ są nimi jednostki organizacyjne, które wykonują zadania publiczne lub dysponują majątkiem publicznym.

Z ustawy o dostępie do informacji publicznej³⁵⁰ wynika, iż obowiązek udostępnienia takiej informacji spoczywa na władzach publicznych oraz innych podmiotach wykonujących zadania publiczne. Oznacza to, że ustawodawca zdecydował, że IGB podlega tej regulacji, z zachowaniem warunku, że realizuje zadania publiczne. Oceny tej nie może zmienić fakt, że zadania wykonywane przez IGB na rzecz państwa są świadczone odpłatnie na podstawie umów cywilnoprawnych oraz że taka działalność nie ma na celu realizacji potrzeb zbiorowych i nie jest adresowana do obywateli³⁵¹.

Należy podkreślić, że przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej nie stosuje się w przypadku, gdy informacja publiczna jest dostępna dla osoby zainteresowanej w innym trybie. Przykładem może być żądanie udostępnienia przez IGB informacji dotyczącej sprawozdania finansowego. IGB posiada osobowość prawną i stosownie do postanowienia ustawy o rachunkowości³⁵² składa we właściwym rejestrze sądowym m.in. roczne sprawozdanie finansowe w ciągu 15 dni od jego zatwierdzenia. Z ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym³⁵³ wynika, że rejestr jest jawny i każdy ma prawo dostępu do zawartych w nim danych (w tym rocznych sprawozdań finansowych), za pośrednictwem Centralnej Informacji każdy ma prawo otrzymać także drogą elektroniczną poświadczone odpisy wyciągu, zaświadczenia i informacje z przedmiotowego rejestru. Oznacza to, że wnioskodawca ma możliwość uzyskania informacji dotyczącej sprawozdania finansowego IGB za rok obrotowy w trybie przepisów ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym. W takim

³⁴⁷ Art. 6 u.d.i.p.

³⁴⁸ W przepisie art. 4 ust. 1 u.d.i.p.

³⁴⁹ Art. 4 ust. 1 pkt 5 u.d.i.p.

³⁵⁰ Art. 4 ust. 1 u.d.i.p.

³⁵¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2013 r., II SAB/Wa 195/13, LEX nr 1608285.

³⁵² Art. 2 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 69 ust. 1 u.r.

³⁵³ Art. 8 i art. 8a ust. 1 pkt 5 ustawy o KRS.

przypadku zastosowanie przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej nie jest zatem możliwe.

W orzecznictwie i piśmiennictwie³⁵⁴ powszechnie przyjmuje się, że za informację publiczną należy uznać każdą wiadomość wytworzoną przez szeroko rozumiane władze publiczne, a także inne podmioty sprawujące funkcję publiczną w zakresie wykonywania przez nie zadań władzy publicznej i gospodarowania mieniem Skarbu Państwa. Charakter informacji publicznej mają również informacje niewytworzone przez wskazane podmioty, lecz do nich się odnoszące. Informację publiczną stanowi zatem treść wszelkiego rodzaju dokumentów nie tylko bezpośrednio zredagowanych i wytworzonych przez wskazany określony podmiot. Przymiot informacji publicznej posiada także treść dokumentów, których podmiot używa do zrealizowania powierzonych mu prawem zadań. Bez znaczenia przy tym jest, w jaki sposób dokumenty znalazły się w posiadaniu danego organu oraz to, czy znajdują się one w posiadaniu także innego podmiotu. Ważne jest, aby dokumenty takie służyły realizowaniu zadań publicznych i odnosiły się bezpośrednio do danego podmiotu. Przykładem takiej informacji jest informacja dotycząca wykazu osób, które mają przydzielone mieszkania służbowe w związku z wykonywaniem zadań przez IGB³⁵⁵.

Informacją publiczną są również dokumenty realizujące zakres obowiązków i uprawnień IGB oraz udzielone pełnomocnictwa w sprawach, gdyż dotyczą działalności IGB jako podmiotu wykonującego zadania publiczne i nie mają charakteru osobistego, ale są związane z pełnioną funkcją. Charakter informacji publicznej mają także protokoły z kontroli przeprowadzonych w IGB, jak również wystąpienia pokontrolne, odwołania w stosunku do ustaleń kontrolnych oraz pisma informujące o sposobie załatwienia zaleceń (nakazów) pokontrolnych, gdyż dotyczą działalności IGB jako jednostki organizacyjnej wykonującej zadania publiczne i dysponującej majątkiem publicznym³⁵⁶. Instytucja gospodarki budżetowej jest też zobowiązana do udostępnienia wyroków sądowych w sprawach, których była stroną,

³⁵⁴ Np. Orzeczenie dyscyplinarne wydane wobec funkcjonariusza PSP jako informacja publiczna - Wyrok NSA o sygn. akt: I OSK 100/20, LEX nr 3021509.

³⁵⁵ Lokale te zostały przeznaczone na wyposażenie IGB (Centrum Usług Wspólnych) zgodnie z § 38 ust. 1 statutu i służą wykonywaniu powierzonych CUW zadań.

³⁵⁶ Art. 6 ust. 1 pkt 4 lit. a tiret drugie u.d.i.p.

z przedziału czasowego, którego dotyczy wyłącznie działalność IGB jako podmiotu wykonującego zadania publiczne³⁵⁷.

W orzecznictwie sądowym każda działalność w ramach administracji publicznej ukierunkowana na zorganizowanie sprawnego jej funkcjonowania jest realizowana dla dobra ogółu, zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawodawca wprost kwalifikuje tę działalność jako zadanie publiczne, z czym mamy do czynienia w przypadku IGB. Działalność IGB nie może być traktowana jako działalność, która „nie jest adresowana do obywateli, a więc nie jest realizowana w interesie podmiotu lub podmiotów zewnętrznych znajdujących się poza strukturą podmiotu publicznego”³⁵⁸.

Zgodnie z ugruntowanymi poglądami orzecznictwa informacją publiczną jest każda wiadomość utworzona lub odnoszona do innych podmiotów wykonujących funkcje publiczne w zakresie wykonywania przez nie zadań władzy publicznej i gospodarowania mieniem komunalnym lub mieniem Skarbu Państwa. O zakwalifikowaniu określonej informacji jako podlegającej udostępnieniu w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej decyduje kryterium rzeczowe, tj.: treść i charakter informacji. Żądane informacje muszą się odnosić do podmiotu wykonującego zadania publiczne, dotyczyć sfery związanej z wykonywaniem zadań publicznych, jak też odnosić się do kwestii związanych z gospodarowaniem majątkiem publicznym. Informacje dotyczące nieruchomości stanowiących majątek publiczny (przeznaczonych na wyposażenie IGB) stanowią informację publiczną³⁵⁹. Informacja o zasadach rozliczania środków trwałych pomiędzy organem założycielskim a IGB dotyczy majątku publicznego, gospodarowania tym majątkiem, a zatem stanowi informację w sprawach publicznych, podobnie jak informacja dotycząca ewidencji środków trwałych IGB. Dokument wytworzony przez podmiot wykonujący zadania publiczne i odnoszący się do tych zadań niewątpliwie stanowi informację publiczną w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej. W sytuacji gdyby ewidencja środków trwałych obejmowała (ewidencjonowała) środki trwałe, składniki majątku niestanowiące majątku publicznego, istnieje możliwość zanonimizowania danych w tym zakresie. Podkreślenia wymaga okoliczność, że samo ujęcie w ewidencji środków trwałych IGB, aktywów nabytych ewentualnie przyjętych do używania środków innych niż publiczne, nie zwalnia IGB

³⁵⁷ Art. 6 ust. 1 pkt 4 lit. a tiret pierwsze u.d.i.p.

³⁵⁸ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2015 r., Sygn. akt: II SAB/Wa 761/15, LEX nr 1802006.

³⁵⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 26 września 2014 r., Sygn. akt: I OSK 31/14, LEX nr 2135431.

z obowiązku prowadzenia ewidencji, gdyż realizuje ona przecież zadania publiczne mające charakter informacji w sprawie publicznej. Również umowy zawarte z innymi podmiotami przez IGB dotyczące zasad rozliczania remontów własnych obiektów jest informacją publiczną (obejmuje podstawową działalność jednostki gospodarki budżetowej).

W orzecznictwie sądowo-administracyjnym przyjmuje się, że kwoty wydawane na utrzymanie danego etatu ze środków publicznych stanowią informację publiczną³⁶⁰. Także informacja o premiach i nagrodach stanowi informację publiczną³⁶¹. W sytuacji, która dotyczy żądania udostępnienia informacji o wynagrodzeniu, a udostępnienie informacji wiąże się z określonym stanowiskiem i pozwala na wskazanie konkretnej osoby fizycznej (z imienia i nazwiska), to podmiot zobowiązany do udostępnienia informacji publicznej (IGB) powinien rozważyć, czy udostępnienie żądanej informacji nie podlega ograniczeniu na podstawie ustawy o dostępie do informacji publicznej³⁶².

Reasumując, należy stwierdzić, że IGB są podmiotem, o którym mowa w ustawie o dostępie do informacji publicznej³⁶³, a zatem podmiotem zobowiązanym do udostępnienia informacji publicznej³⁶⁴.

Instytucja gospodarki budżetowej powinna rozpoznać wniosek o udostępnienie informacji publicznej w sposób prawem przewidzianym, tj. w formie czynności materialno-technicznej udostępnienia informacji bądź odmowy jej udostępnienia lub ewentualnie umorzenia postępowania w drodze decyzji, w terminie przewidzianym w ustawie o dostępie do informacji publicznej. Można postawić pytanie, jak daleko w czasie mogą sięgać żądania zawarte we wniosku o udostępnienie informacji publicznej: czy tylko od momentu pozyskania osobowości prawnej przez IGB z chwilą wpisania do rejestru KRS. Jeżeli IGB powstała

³⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2015 r., Sygn. akt: I OSK 796/14, LEX nr 1682175.

³⁶¹ Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2011 r., Sygn. akt: I OSK 145/11, LEX nr 1095669; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2013 r., Sygn. akt: I OSK 681/13, LEX nr 1609599.

³⁶² Art. 5 u.d.i.p.

³⁶³ Art. 4 ust. 1 pkt 5 u.d.i.p.

³⁶⁴ W wyroku WSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2015 r., Sygn. akt: II SAB/Wa 761/15, LEX nr 1802006, w sprawie Centrum Usług Wspólnych – jednostki gospodarki budżetowej, stwierdził: informacja dotycząca korzystania ze środka transportu stanowiącego wcześniej składnik majątkowy gospodarstwa pomocniczego (przejętego przez IGB) lub zakupionego ze środków stanowiących majątek publiczny stanowi informację publiczną. W przypadku gdyby pracownik IGB nie korzystał z auta służbowego lub też auto, z którego korzystał w ramach zatrudnienia w IGB, zakupione i utrzymywane było ze środków stanowiących przychody z tytułu działalności innej niż podstawowa i nie pochodzących z innych środków publicznych, należy poinformować o tym jedynie wnioskodawcę.

w drodze przekształcenia gospodarstwa pomocniczego lub państwowego zakładu budżetowego, jest sukcesorem generalnym i wykonuje zadania publiczne swego poprzednika. W związku z tym zachodzi obowiązek rozpoznawania wniosku dotyczącego udostępnienia informacji sprzed utworzenia IGB³⁶⁵. Z obowiązku udostępnienia informacji dotyczących jej poprzednika IGB jest zwolniona w przypadku, gdy nie jest dysponentem takiej informacji.

Ustawa o ponownym wykorzystywaniu informacji sektora publicznego³⁶⁶ wprowadziła do polskiego systemu prawnego pojęcie informacji sektora publicznego³⁶⁷. Analiza przepisów ustawy prowadzi do wniosku, że informacją sektora publicznego jest każda informacja lub jej część, niezależnie od sposobu jej utrwalania, będąca w posiadaniu podmiotów określonych ustawą³⁶⁸. Wspomniana ustawa określa katalog podmiotów zobowiązanych do udostępnienia lub przekazywania informacji sektora publicznego w celu ponownego wykorzystania. Zgodnie z tym przepisem do powyższych działań są zobowiązane w pierwszym rzędzie wymienione w ustawie z dnia 25 lutego 2016 r. o ponownym wykorzystywaniu informacji sektora publicznego³⁶⁹ jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów u.f.p. W konsekwencji należy stwierdzić, iż podmiotami zobowiązanymi do udostępniania lub przekazywania informacji sektora publicznego w celu ponownego wykorzystania są m.in. IGB. Mając na uwadze powyższe, należy podkreślić, że analogiczną definicję katalogu podmiotów prawa publicznego znajdziemy w przepisach regulujących materię zamówień publicznych. Nie ulega więc wątpliwości, że IGB mogą być w posiadaniu informacji sektora publicznego nadających się do udostępnienia i ponownego wykorzystania, jak dane statystyczne, gospodarcze lub środowiskowe.

Od 25 maja 2018 r. obowiązuje już rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz

³⁶⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2013 r., Sygn. akt: II SAB/Wa 195/13, LEX nr 1608285.

³⁶⁶ Ustawa z dnia 25 lutego 2016 r. o ponownym wykorzystywaniu informacji sektora publicznego (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1446).

³⁶⁷ Komentowana ustawa została uchwalona w celu implementowania dyrektywy 2013/37/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z 26.6.2013 r. zmieniającej dyrektywę 2003/98/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17.11.2003 r. w sprawie ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego (Dz. Urz. UE L 175, s. 1).

³⁶⁸ W art. 3 u.d.i.p.

³⁶⁹ Art. 1 ustawy z dnia 25 lutego 2016 r. o ponownym wykorzystywaniu informacji sektora publicznego (tekst jedn.: Dz. U. 2019 r. poz. 1446).

uchylenia dyrektywy 95/46/WE³⁷⁰, czyli tzw. RODO. Nowe przepisy wprowadzają jednolite zasady ochrony danych osobowych we wszystkich krajach należących do Unii Europejskiej. RODO jest bezpośrednio stosowane w polskim porządku prawnym w obszarze zamówień publicznych. Wprowadza wiele nowych obowiązków dla przedsiębiorców i jednostek sektora finansów publicznych. W związku z wejściem w życie przepisów RODO, IGB jako jednostka sektora finansów publicznych, m.in. musi ustalić, czy ma w ogóle zgodę kontrahentów gospodarczych, kandydatów do pracy lub swoich pracowników na przetwarzanie ich danych w celach marketingowych, rekrutacyjnych itp. Regulacje wynikające z RODO obejmują swym działaniem umowy o zamówienia publiczne już zawarte i realizowane przez IGB. Jednocześnie jest to skomplikowany problem, na co zwracają uwagę komentatorzy rozporządzenia³⁷¹, gdyż umów o zamówienia publiczne nie można swobodnie zmieniać, a wprowadzone zmiany muszą uwzględniać regulacje wynikające z ustawy – Prawo zamówień publicznych³⁷².

Zauważyć należy, że obowiązujące już w Polsce przepisy RODO oparte zostały na koncepcji ryzyka naruszenia praw i wolności osób, których dane dotyczą. Zatem IGB, która realizuje zadania publiczne jako cel statutowy i w związku z tym pozyskuje i wykorzystuje dane osobowe, powinna przygotować wewnętrzne zasady przetwarzania danych osobowych i określić sposoby ich ochrony³⁷³. W zasadzie RODO polega na tym, żeby instytucje nie przetwarzały więcej danych niż potrzebują, w sposób, który uniemożliwi wyciek szczególnie wrażliwych danych. RODO wprowadza kary dla administratorów danych, czyli m.in. dyrektorów IGB, którzy nie dopilnują prawidłowego ich przetwarzania. Spektrum konsekwencji jest szerokie, dyrektor IGB może otrzymać ostrzeżenie lub upomnienie od Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych. W skrajnych przypadkach Prezes UODO może też nałożyć na dyrektora IGB karę pieniężną – w zależności od skutku przewinienia naruszenia przepisów RODO.

³⁷⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz. Urz. UE L 119, s. 1).

³⁷¹ J. Andała-Sępkowska, *Ochrona danych osobowych w zamówieniach publicznych*, Komentarze praktyczne, LEX/el. 2018.

³⁷² Art. 144 ust. 1 p.z.p..

³⁷³ Z dniem 25 maja 2018 r. skończył się dwuletni okres dostosowawczy, w którym każdy podmiot zobowiązany do stosowania przepisów RODO powinien zacząć działać w sposób pełny i zgodny z tymi przepisami.

9. Wnioski

Zgodnie z u.f.p. organem kierującym IGB jest dyrektor instytucji powoływany i odwoływany przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego. Z mocy przepisów kodeksu pracy³⁷⁴ stosunek pracy z powołania jest w zasadzie zrównany ze stosunkiem pracy z umowy o pracę na czas nieokreślony, a zatem powołanemu dyrektorowi IGB przysługują uprawnienia pracownicze wynikające z kodeksu pracy i innych ustaw. Wyjątkiem jest niestosowanie wobec dyrektora IGB trybu postępowania przy rozwiązywaniu umów o pracę (tryb ten polega na odwołaniu w każdym czasie ze stanowiska przez organ, który go powołał). Odwołanie pozbawia dyrektora IGB stanowiska.

Dyrektor IGB wraz z powołaniem na stanowisko staje się zarazem kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych, wobec czego ponosi odpowiedzialność jednocześnie za całość gospodarki finansowej IGB (m.in. odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych). Do kompetencji i zadań dyrektora IGB należy zarządzanie tą instytucją, chodzi o jej kierowanie. Zatem dyrektor IGB pełni dwie funkcje: jest pracodawcą w rozumieniu kodeksu pracy, a zarazem kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych, co jest specyficzną funkcją przewidzianą w u.f.p. Wprawdzie w ustawie tej wymieniony jest katalog zadań dyrektora IGB, który jest zamknięty, niemniej z innych ustaw i regulacji (np. kodeksu pracy, ustawy o rachunkowości) wynika, iż zakres kompetencji dyrektora IGB jest znacznie szerszy i nie ogranicza się tylko do sfery odpowiedzialności za gospodarkę finansową instytucji. Niemniej odpowiedzialność dyrektora IGB za całość gospodarki finansowej tej instytucji stanowi podstawowy atrybut tej funkcji w rozumieniu u.f.p. W ocenie autorki nie jest możliwe całkowite przeniesienie przez dyrektora IGB odpowiedzialności za całość gospodarki finansowej na inną osobę. Dyrektor IGB jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych może powierzyć pracownikowi instytucji tylko określone obowiązki z zakresu gospodarki finansowej. Ustawa nie przewiduje wymogów formalnych przy powołaniu na stanowisko dyrektora IGB.

Organizacja pracy służb finansowo-księgowych IGB spoczywa bezpośrednio na głównym księgowym. Ustawa o finansach publicznych w swych postanowieniach przewiduje określone wymogi formalne dla objęcia stanowiska głównego księgowego, jak wykształcenie, doświadczenie zawodowe itp.. Z pełnienia funkcji dyrektora IGB (pracodawcy) wynika

³⁷⁴ Art. 68 k.p.

możliwość wydawania poleceń pracownikom. Ustawodawca w kodeksie pracy zobowiązał pracownika do stosowania się do poleceń przełożonych, które dotyczą pracy, jeżeli nie są one sprzeczne z przepisami prawa lub umową o pracę. Polecenia muszą być ponadto możliwe do wykonania. Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych przewidywały wygaśnięcie stosunków pracy z dniem likwidacji gospodarstwa pomocniczego lub państwowego zakładu budżetowego, jeżeli zatrudniony w tej jednostce w odpowiednim czasie nie przyjął propozycji nowych warunków pracy w nowo utworzonej instytucji bądź wcześniej rozwiązano z nim umowę o pracę.

Zauważyć należy, że pracownicy poprzednio zatrudnieni w gospodarstwach pomocniczych bądź zakładach budżetowych automatycznie nie przeszli do pracy w nowej instytucji. W myśl przepisów przejściowych zakład budżetowy bądź gospodarstwo pomocnicze mogły wypowiedzieć wcześniej dotychczasową umowę o pracę lub umowa o pracę wygasła z mocy prawa na podstawie ustawy wprowadzającej.

Dyrektor IGB, jako pracodawca ma określone obowiązki wynikające z kodeksu pracy, w tym ma prawo tworzenia wewnętrznych aktów zakładowych, jak regulaminy pracy czy wynagrodzenia bądź regulamin funduszu świadczeń socjalnych.

Instytucja gospodarki budżetowej w toku prowadzonych postępowań sądowych albo arbitrażowych ma prawo zawierania ugód dotyczących przysługujących jej należności. Zawarcie ugody w sprawie spornej należności cywilnoprawnej zgodnie z przepisami u.f.p. nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Zawarcie ugody jest dopuszczalne również w relacjach gospodarczych, gdy drugą stroną procesu jest jednostka sektora finansów publicznych. Dyrektor IGB nie jest natomiast uprawniony do umorzenia w całości lub w części należności pieniężnych cywilnoprawnych przypadających instytucji z tytułu zawieranych umów. W stosunku do IGB uprawnienia umarzania należności względem budżetu państwa posiada kierownik organu założycielskiego pod pewnymi warunkami, gdyż jest on zarazem dysponentem części budżetowej. Państwowa rola w zakresie funkcji nadzoru i kontroli nad IGB przypada organowi założycielskiemu i ma charakter ograniczony przepisami ustawy. W akcie erekcyjnym o utworzeniu IGB organ naczelny administracji rządowej może przewidzieć, że uprawnienia nadzorcze wynikające z u.f.p. mogą być przekazane innemu organowi administracji rządowej wykonującemu funkcje organu założycielskiego.

W jednostkach sektora finansów publicznych obowiązuje zasada kontroli zarządczej³⁷⁵, która różni się od kontroli w prawie administracyjnym³⁷⁶. Ma ona charakter kontroli wewnętrznej, chociaż należy nie tylko do kierownika jednostki sektora finansów publicznych, lecz także do ministra kierującego danym działem administracji rządowej oraz do wójta, burmistrza, prezydenta miasta, przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego³⁷⁷. Kontrolę wewnętrzną przeprowadza się siłami i środkami danego podmiotu (np. jednostki sektora finansów publicznych). Zgodnie bowiem z przepisem³⁷⁸ u.f.p. kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Celem kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych jest zapewnienie zgodności działalności jednostki z przepisami prawa, szczególnie w zakresie gospodarki finansowej, procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem. Mechanizm funkcjonowania kontroli zarządczej dotyczy również IGB, gdzie kontrola zarządcza może być podejmowana. Ustawa o finansach publicznych nie zobowiązuje dyrektora IGB (kierownika jednostki sektora finansów publicznych) do stworzenia systemu kontroli zarządczej.

W u.f.p. został wprowadzony również obowiązek przeprowadzenia audytu wewnętrznego (niezależnej oceny danej organizacji), ale tylko dla niektórych jednostek sektora finansów publicznych. IGB, która należy do sfery jednostek sektora finansów publicznych, nie ma obowiązku przeprowadzenia audytu. Dyrektor instytucji może jednak zlecić przeprowadzenie takiego audytu w ramach przysługujących mu uprawnień. Nie jest wymagana zgoda Ministra Finansów ani organu założycielskiego na podjęcie takiej decyzji przez dyrektora IGB, ma on jedynie obowiązek poinformowania pisemnie Ministra Finansów o rozpoczęciu audytu.

³⁷⁵ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF, poz. 84).

³⁷⁶ Zgodnie ze stanowiskiem Międzynarodowej Organizacji Najwyższych organów kontroli/Audytu (INTOSAI), kontrola wewnętrzna jest integralnym procesem, na który ma wpływ zarząd jednostki oraz jej personel (*E. Kowalczyk, Kontrola zarządcza w jednostce sektora finansów publicznych*, s. 13.). Kontrola wewnętrzna to system form i mechanizmów kontrolnych obecnych w ramach działań związanych z zarządzaniem jednostką sektora finansów publicznych (*C. Paczuła, Kontrola wewnętrzna*, s. 37 i 40).

³⁷⁷ K. Stańczyk, *Od kontroli wewnętrznej do zarządczej. Analiza organizacyjno-prawnych aspektów kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych*. Organizacja i Zarządzanie Strategiczne, Warszawa 2011, strona: <http://www.europeana.eu/rights/rr-r/-2021.09.01>

³⁷⁸ Art. 68 u.f.p.

Instytucja gospodarki budżetowej jest zobowiązana do udostępniania informacji publicznej jako podmiot, który wykonuje zadania publiczne i dysponuje majątkiem publicznym.

Instytucję gospodarki budżetowej obowiązują przepisy ustawy o RODO. W związku z wejściem w życie tych przepisów instytucja ma obowiązek ich przestrzegać w umowach o zamówienia publiczne, dotyczy to umów już zawartych i realizowanych.

Dlatego też w tym punkcie rozdziału uwaga została skoncentrowana na wybranych zagadnieniach, które – zdaniem autorki – są szczególnie ważne.

W ocenie autorki, przyjęte podstawowe rozwiązania dotyczące wyposażenia IGB w osobowość prawną należy uznać za posunięcie słuszne, choćby z jednej przyczyny a mianowicie, że realizuje zadania publiczne w formach cywilnoprawnych najbardziej właściwych dla obrotu gospodarczego w warunkach społecznej gospodarki rynkowej. Dyskusyjną kwestią pozostaje natomiast zestaw instrumentów prawnych będących w dyspozycji IGB, co autorka analizuje w dalszej części pracy.

Rozdział V

Cel i zadania publiczne IGB

1. Uwagi wprowadzające

Ustawa o finansach publicznych w swych założeniach przyjęła menedżerskie podejście do zarządzania sektorem finansów publicznych. Wprowadziła zarazem instrumenty finansowe typowe dla administracji publicznej w postaci planowania zadaniowego (w ujęciu zadań), a także odpowiedzialność za wyniki finansowe, co cechuje przedsiębiorstwa.

Państwo coraz częściej wykorzystuje przy wykonywaniu zadań publicznych formy organizacyjne charakterystyczne dla reżimu prawa prywatnego. Wykonywanie zadań publicznych administracji państwowej i samorządowej polega na realizacji zadań, które w zasadzie powinny obciążać administrację publiczną i znajdują się w ich gestii. Jednak administracja publiczna może zlecać zadania publiczne innym podmiotom.

W piśmiennictwie prawniczym przyjmuje się, że zadania publiczne to zadania określone przez Konstytucję RP i obowiązujące ustawy, służące zaspokajaniu potrzeb zbiorowych, przypisane państwu oraz szeroko rozumianym podmiotom władzy publicznej, które ponoszą w świetle prawa odpowiedzialność za ich realizowanie³⁷⁹. Podstawowym kryterium uznania danego zadania za publiczne jest brak rezygnacji przez władze publiczne z odpowiedzialności za jego wykonanie. Nie jest natomiast konieczne, by samo wykonywanie zadań odbywało się w ramach struktur organizacyjnych państwa lub samorządu terytorialnego³⁸⁰.

Nie istnieją przepisy, które zawierałyby definicję legalną „zadań publicznych”. Określenie zadań, które należałoby traktować jako zadania o charakterze publicznym, można znaleźć w przepisach wielu ustaw. Określenie zadania publicznego wiąże się zawsze z celami publicznymi, jakie ma realizować administracja i są one zawsze utożsamiane z interesem publicznym³⁸¹. Autorka przychyliła się do stanowiska przedstawionego w doktrynie, że zadanie

³⁷⁹ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Kraków 2005; S. Biernat, *Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna*, Warszawa 1994.

³⁸⁰ Por. S. Biernat, *op. cit.*

³⁸¹ J. Filaber, *Ochrona bezpieczeństwa publicznego w gminie*, Warszawa 2016, s. 15; Z. Cieślak, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 2002, s. 93.

to stan rzeczy, który ma być utrzymany lub osiągnięty, cel natomiast wydaje się kategorią kierunkową oznaczającą dążenie do osiągnięcia stanu rzeczy³⁸². Relacja znaczeniowa celu i zadania sprowadza się do relacji tego, co ma być osiągnięte w przyszłości, do tego, co ma być realizowane teraz³⁸³. W doktrynie prawa administracyjnego zadania publiczne charakteryzuje się jako przyjęte przez państwo zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb człowieka wynikających ze współżycia ludzi w społeczeństwie³⁸⁴. Trudno zatem wskazać jedną definicję obejmującą swoim zakresem wszystkie tego typu zadania. Formułowanie katalogu zadań publicznych co do zasady następuje mocą decyzji ustawodawcy³⁸⁵. Zadania publiczne są bardzo zróżnicowane. Ustalenie wykonywania zadań publicznych odbywać się może na podstawie różnych kryteriów, najczęściej potrzeb społecznych, interesu narodowego. Istotą zadania publicznego jest rozwiązywanie problemów zbiorowości. Ustawodawca sprecyzowanie katalogu zadań ustawowych (publicznych) często powierza organom administracyjnym, które w formie rozporządzeń, zarządzeń określają ich zakres przedmiotowy. Zwykle są to zadania pozostające w związku z zadaniami wynikającymi z ustaw zawierających delegacje do wydania aktu wykonawczego. Ustawy mogą przyznawać organom administracyjnym szeroki zakres uznania w kreowaniu nowych zadań publicznych wynikających, np. z potrzeb społecznych, interesu narodowego. W doktrynie prezentowane są koncepcje uzgadniania sposobu realizacji zadań publicznych w trybie porozumień administracyjnych, co może mieć zastosowanie do IGB. Warunkiem skutecznej i prawidłowej (zgodnie z prawem i celami ustawowymi) realizacji zadań publicznych jest stan pewnej niezbędnej jednolitości spełnianych przez podmioty funkcji przy zachowaniu ich organizacyjnej odrębności. Stan jednolitości funkcjonalnej systemu zapewniają różnorodne więzi prawne łączące różne podmioty, które przybierają postać współdziałania³⁸⁶.

³⁸² Z. Cieślak, *Podstawowe pojęcia nauki prawa administracyjnego* [w:] *Prawo administracyjne*, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2011, s. 82.

³⁸³ *Ibidem*.

³⁸⁴ R. Stasikowski, *O pojęciu zadań publicznych (studium z zakresu nauki administracji i nauki prawa administracyjnego)*, Samorząd Terytorialny 2009, nr 7–8, s. 5; S. Fudowicz, *Dynamiczne rozumienie zadania publicznego* [w:] *Miedzy tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, red. J. Supernat, Wrocław 2009, s. 158; M. Strożek-Kucharska, *Definiowanie zadań publicznych – wprowadzenie do dyskusji* [w:] *Zadania publiczne. Podmioty – uwarunkowania prawne – potrzeby społeczne*, red. P. Bieś-Srokosz, Częstochowa 2016, s. 123.

³⁸⁵ R. Stasikowski, *op. cit.*, s. 5–27.

³⁸⁶ Z. Cieślak, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2007, s. 225.

Zadania publiczne zlecane IGB przez organy założycielskie mogą mieć charakter jednorazowy, jednostkowy. Zadania publiczne mogą być realizowane przez IGB we współpracy z sektorem prywatnym, na warunkach określonych przepisami ustawy.

Ustawa o finansach publicznych adresowana jest do szeroko rozumianych jednostek sektora finansów publicznych. Dlatego użyte tam sformułowania zadań publicznych mają szersze znaczenie wynikające z prawnego kontekstu i obejmują poza zadaniami publicznymi w ich klasycznym zrozumieniu, także zadania mające na celu wspomaganie działania władz publicznych i wykonywane na rzecz tych władz.

2. Zadania publiczne realizowane przez IGB

Ustawa o finansach publicznych nie określa zakresu zadań publicznych, które mogą być realizowane przez IGB. Z analizy treści ustawy o finansach publicznych³⁸⁷ można wnioskować, że czynnikiem decydującym o utworzeniu IGB jest obowiązek realizacji pewnych wartości (celów). Biorąc pod uwagę zadania publiczne wykonywane przez działające w imieniu państwa organy władzy publicznej³⁸⁸, można postawić tezę, że przedmiot działania IGB musi należeć do zakresu działalności władzy publicznej, z wyłączeniem ich działalności podstawowej, a więc sfery zadań własnych organów administracji rządowej, których nie można delegować. Za takim rozumieniem zadań publicznych przekazanych do realizacji IGB przemawia brzmienie ustawy o zamówieniach publicznych³⁸⁹, które określa warunek, iż ponad 80% działalności IGB dotyczy wykonywania zadań publicznych na rzecz tego organu władzy publicznej, który wykonuje funkcje organu założycielskiego tej instytucji.

Dla realizacji zadań publicznych, nie ma znaczenia fakt, że IGB prowadzi działalność gospodarczą racjonalnej gospodarki, samofinansowania i rachunku ekonomicznego, czyli jak przedsiębiorca. Chociaż nie cała działalność IGB może polegać na realizacji zadań publicznych bowiem prowadzą również działalność dodatkową nakierowaną na uzyskanie

³⁸⁷ Art. 23 ust. 1 u.f.p.

³⁸⁸ Minister, organ lub kierownik jednostki, o której mowa w art. 139 ust. 2 u.f.p.

³⁸⁹ Art. 4 pkt 13 p.z.p.

zysku na wolnym rynku, co z całą pewnością nie jest realizacją zadań publicznych, nie stanowi to przeszkód w powierzeniu im zadań publicznych przez organy założycielskie.

Realizacja zadań publicznych może być przewidziana w ustawach odrębnych, ale z uwagi na to, że jest to akt prawny o dużym stopniu ogólności, nie określa się w nich konkretnego przedmiotu zadania.

Jako przykład ustaw odrębnych, które określają zakresy zadań publicznych, jakie mogą być realizowane przez IGB można wskazać, np.³⁹⁰:

- 1) ustawę z dnia 9 kwietnia 2010 r. o Służbie Więziennej³⁹¹, zgodnie z którą w formie IGB mogą być prowadzone szkolenia Służby Więziennej (z wyjątkiem Centralnego Ośrodka Szkolenia Służby Więziennej) oraz ośrodki doskonalenia kadr Służby Więziennej;
- 2) ustawę z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych³⁹², na mocy której instytuty badawcze mogą zostać przekształcone w IGB;
- 3) ustawę z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności³⁹³, zgodnie z którą przywięzienne zakłady pracy mogą być tworzone m.in. jako IGB.

Wskazanie w ustawach odrębnych formy IGB jako właściwej podmiotowo i przedmiotowo jednostki organizacyjnej dla tych zadań nie zamyka możliwości tworzenia w resortach, których dotyczą wymienione wyżej ustawy, innych IGB i rozdzielenia pomiędzy nie zadań publicznych.

Z u.f.p. wynika, że IGB mogą być tworzone wyłącznie w celu realizacji zadań publicznych, przy czym w piśmiennictwie wyrażone jest stanowisko, że jednostek tych nie można tworzyć w celu wykonywania jakichkolwiek zadań publicznych, a jedynie takich, które mieszczą się w zakresie kompetencji organów uprawnionych do tworzenia tej formy organizacyjno-prawnej³⁹⁴. Autorka przychyliła się do opinii wyrażonej w literaturze

³⁹⁰ E. Malinowska-Misiąg, *op. cit.*, s. 94.

³⁹¹ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2010 r. o Służbie Więziennej (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1064).

³⁹² Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1383 ze zm.).

³⁹³ Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 179).

³⁹⁴ M. Duda-Hyz, *Kontrowersje wokół przepisów dotyczących zarządzania finansami instytucji gospodarki budżetowej*, Krytyka Prawa 2017, t. 9, nr 3, s. 42; Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2010, s. 89.

przedmiotu, że ważnym elementem powołania IGB jest zasada samofinansowania, w związku z czym rodzaj powierzanych instytucji zadań publicznych powinien umożliwić realizację ich wykonywania.

Jako przykład szeregu zadań publicznych podstawowych wykonywanych przez IGB można wymienić sprawy z zakresu m.in.³⁹⁵:

- 1) obsługi gospodarczej, techniczno-remontowej, usług wydawniczych i poligraficznych oraz obsługi recepcyjnej, transportowej, hotelarskiej, gastronomicznej, rekreacyjnej, gospodarki materiałowej i zaopatrzenia – realizuje to Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP,
- 2) realizacji projektów inwestycyjnych zawartych w pakietach inwestycji NATO – Capability Packages (CP) poprzez m.in.: wybór specjalistycznych firm konsultingowych pełniących funkcję inwestorów zastępczych; przeprowadzanie postępowań przetargowych na wybór wykonawców robót i dostawców; nadzór nad realizacją inwestycji poprzez inwestorów zastępczych; rozliczanie inwestycji według uregulowań narodowych i NATO – realizuje to Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego,
- 3) prowadzenia Centralnej Ewidencji Pojazdów (CEP) oraz Centralnej Ewidencji Kierowców (CEK), w tym systemu informatycznego Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (SICEPiK); świadczenia usług w zakresie budowy, rozwoju i eksploatacji systemów teleinformatycznych – realizuje to Centralny Ośrodek Informatyki (COI),
- 4) produkcji, usług i handlu w wielu obszarach, takich jak usługi inwestycyjno-budowlane, usługi sprzętowo-transportowe, usługi meblarskie, produkcja metalowa i z tworzyw sztucznych, produkcja drzewna i rolna, zarządzanie nieruchomościami, sprzątanie, usługi gastronomiczne, organizacja szkoleń, konferencji, działalność hotelowa, stacje obsługi samochodów, stacje kontroli pojazdów, produkcja technicznych zabezpieczeń dla Służby Więziennej, produkcja

³⁹⁵ M. Kaczmarek, *Ocena działalności instytucji gospodarki budżetowej na podstawie sprawozdań finansowych na przykładzie Centrum Usług Logistycznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Instytut Rachunkowości Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2013, vol. 21, z. 2 (121).

mebli, działalność reklamowa – realizuje to Zachodnia, Podlaska, Bałtycka, Pomorska Mazowiecka Podkarpacka IGP,

- 5) usług w zakresie kultury fizycznej, tworząc warunki organizacyjne, ekonomiczne i techniczne dla szkolenia sportowego prowadzonego przez polskie związki sportowe i inne podmioty działające w zakresie kultury fizycznej, w tym zadań związanych z przygotowaniem kadry narodowej do udziału w igrzyskach olimpijskich, igrzyskach paraolimpijskich, igrzyskach głuchych, mistrzostwach świata lub mistrzostwach Europy – realizuje to Centralny Ośrodek Sportu (COS),
- 6) wykonywania czynności materialno-technicznych służących realizacji zadań publicznych przypisanych Głównemu Geodecie Kraju w zakresie: baz danych i systemów zarządzania centralnego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, systemów informacji o terenie o zasięgu ogólnopaństwowym, Zintegrowanego Systemu Informacji o Nieruchomościach, utrzymania serwerów katalogowych i serwerów metadanych, tworzenia i obsługi usług sieciowych dotyczących zbiorów i usług danych przestrzennych – realizuje to Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej (CODGiK),
- 7) usług, dostaw, robót budowlanych na rzecz Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w celu zapewnienia realizacji zadań publicznych przez tę Kancelarię w zakresie: zarządu, gospodarowania i administrowania mieniem, zaspokajania potrzeb mieszkaniowych osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe oraz innych uprawnionych osób, zapewnienia bazy szkoleniowo-konferencyjnej dla rządu oraz administracji rządowej, a w zakresie niewykorzystanym na cele szkoleniowo-konferencyjne świadczenie usług wypoczynkowych, inwestycji i remontów, zamówień publicznych, wydawnictw i poligrafii, w tym druku, dystrybucji i sprzedaży dzienników urzędowych, obsługi administracyjnej, gospodarczej i technicznej, w tym administrowania systemem i siecią teleinformatyczną, w tym służącą do przetwarzania informacji niejawnych, finansowanie lub dofinansowanie środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz remontów, jak też prowadzenie wspólnych lub centralnych zamówień publicznych zgodnie z ustawą – Prawo zamówień publicznych, jak również świadczenie usług wspólnych wynikających z tych zamówień – realizuje to Centrum Usług Wspólnych (CUW),

- 8) organizacji i obsługi szkoleń, zakwaterowania osób, obsługi lotniska Babice w Warszawie, naprawy policyjnych środków transportu wraz z kompleksową obsługą techniczną i dystrybucją paliw – realizuje to Centrum Usług Logistycznych (CUL),
- 9) prowadzenia bazy turystyczno-wypoczynkowej umożliwiającej aktywny wypoczynek, rehabilitację osób niepełnosprawnych i profilaktykę zdrowotną oraz zapewnienia bazy dla organizowanych konferencji, sympozjów, szkoleń i zjazdów, zwłaszcza umożliwiających prowadzenie działalności szkoleniowej na rzecz Państwowej Inspekcji Sanitarnej – realizuje to Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie,
- 10) działalności informacyjno-edukacyjnej w obszarze profilaktyki uzależnień i rozwiązywania problemów alkoholowych oraz udzielania merytorycznej pomocy samorządom, instytucjom, stowarzyszeniom i osobom fizycznym, realizującym zadania związane z profilaktyką uzależnień i rozwiązywaniem problemów alkoholowych – realizuje to Wydawnictwo Edukacyjne Parpamedia,
- 11) działalności szkoleniowej pracowników statystyki publicznej i prowadzenia własnych prac naukowo-badawczych – realizuje to Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS.

Głównym celem powyższych IGB jest realizacja zadań publicznych. Statuty nadane tym instytucjom muszą wskazywać zakres zadań publicznych, zadań własnych IGB i ich rodzaj (przedmiot działalności podstawowej tej instytucji)³⁹⁶.

Zasadnicze pytanie brzmi; czy IGB obok realizacji zadań publicznych, do których zostały powołane, mogą prowadzić także inną działalność i uzyskiwać z tego tytułu przychody. Organy wykonujące funkcje organów założycielskich dopuszczają w statutach możliwość realizowania przez IGB zadań dodatkowych niemieszczących się w zakresie działalności podstawowej (zadania niepubliczne). Zaznaczyć należy, że ich realizacja, tak jak zadań publicznych podstawowych, odbywa się z wykorzystaniem składników majątkowych służących realizacji zadań publicznych³⁹⁷.

³⁹⁶ Art. 26 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

³⁹⁷ W myśl § 6 ust. 2 statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych”, stanowiącego załącznik do zarządzenia nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r.

Przedmiot działalności podstawowej IGB określany jest zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności³⁹⁸. Ustawa o finansach publicznych stanowi jednoznacznie, że zadania realizowane przez IGB muszą mieć charakter odpłatny. Kalkulacja kosztów zadań publicznych realizowanych na rzecz organu założycielskiego powinna opierać się na kosztach faktycznie poniesionych przez IGB³⁹⁹. Niemniej zauważa się, że w praktyce gospodarczej IGB rozwiązania przyjęte w tym zakresie są zróżnicowane, co zdaniem przyjętego stanowiska w doktrynie⁴⁰⁰, zdaje się być uwarunkowane przede wszystkim rodzajem wykonywanych zadań publicznych. Kwestie rozliczeń zadań publicznych nie zawsze są unormowane w treści statutów IGB. W takiej sytuacji w praktyce znaczenie mają umowy zawierane pomiędzy IGB, a organami założycielskimi. W statutach IGB niejednokrotnie umowy te określa się mianem „porozumień”, przy czym należy podkreślić, że nie są to porozumienia administracyjne *sensu stricto*, czyli porozumienia zawierane między organami administracji publicznej⁴⁰¹.

Najważniejszym zadaniem publicznym państwa jest zapewnienie wszystkim obywatelom podstawowych warunków ochrony przed niebezpieczeństwem. Obowiązkiem administracji publicznej jest dysponowanie w tym zakresie rozwiązaniami systemowymi, tj. odpowiednimi regulacjami prawnymi zabezpieczającymi obywatelom bezpieczeństwo. Konstytucyjne

w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej (Dz. Urz. KGP Nr 12, poz. 71 ze zm.), CUL jako instytucja może prowadzić działalność dodatkową polegającą na świadczeniu usług na zasadach rynkowych osobom fizycznym i prawnym oraz podmiotom nieposiadającym osobowości prawnej tylko w ramach posiadanych nadwyżek, bez uszczerbku dla działalności podstawowej, sprzedaż towarów i mienia, leasing oraz oddanie do odpłatnego lub nieodpłatnego korzystania nieruchomości składników aktywów trwałych. W przypadku leasingu, oddania do odpłatnego lub nieodpłatnego korzystania nieruchomości tego rodzaju działalności wymaga uzyskania pisemnej zgody Komendanta Głównego Policji wykonującego funkcje organu założycielskiego CUL. Z kolei statut instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” w § 3 przewiduje, że zakład może prowadzić działalność dodatkową (inną niż podstawowa), polegającą na odpłatnym świadczeniu usług pokrewnych do działalności podstawowej w ramach posiadanych możliwości wykonawczych bez uszczerbku dla podstawowej działalności.

³⁹⁸ Polska Klasyfikacja Działalności (dalej: PKD) – umownie przyjęty, hierarchicznie usystematyzowany podział zbioru rodzajów działalności społeczno-gospodarczej, jakie realizują jednostki, instytucje (podmioty gospodarcze). PKD ustala symbole, nazwy i zakres grupowań klasyfikacyjnych na pięciu różnych poziomach, tj. sekcji i podsekcji, działów, grup, klas oraz podklas. Rodzaje działalności określane są jako: przeważające, drugorzędne, pomocnicze.

³⁹⁹ W § 7 ust. 1 statutu Centrum Usług Logistycznych przewidziano, że sprzedaż usług świadczonych na rzecz Policji jest rozliczana po kosztach własnych CUL powiększonych o narzut minimalnego zysku określonego w odrębnym trybie, tj. w drodze porozumienia zawartego pomiędzy Komendantem Głównym Policji i dyrektorem CUL.

⁴⁰⁰ M. Duda-Hyz, *op. cit.*

⁴⁰¹ J. Korczak, *O nieporozumieniach wokół porozumień administracji publicznej*, Samorząd Terytorialny 2009, nr 6, s. 20–38.

organy państwa, w myśl ustawy zasadniczej, ponoszą odpowiedzialność za bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne. Zapewnienie bezpieczeństwa oraz porządku publicznego należy do zadań wielu organów administracji publicznej, zarówno mieszczących się w systemie administracji rządowej, jak i samorządowej⁴⁰². Podmioty niebędące organami administracji mogą na podstawie prawa wykonywać zadania administracji, które powinny obciążać administrację publiczną, jednak w formach właściwych działalności podmiotów niepaństwowych, czyli w formie działań niewładczych⁴⁰³. Jednym z tych zadań publicznych wykonywanych przez IGB jest działanie gospodarcze w sferze bezpieczeństwa publicznego. Pojęcie „bezpieczeństwo publiczne” odnosi się przede wszystkim do ochrony społeczeństwa przed negatywnymi działaniami, a ochrona ta bez względu na model ustrojowy państwa stanowi najstarszy obszar aktywności administracji publicznej jako władzy wykonawczej w państwie demokratycznym. Bezpieczeństwo publiczne przedstawia określoną wartość zarówno dla podmiotu pojedynczego (człowieka lub jednostki), jak i zbiorowego, czyli określonej zbiorowości, społeczeństwa⁴⁰⁴. Pojęcie „bezpieczeństwo” występuje w różnych kontekstach jako: bezpieczeństwo publiczne, bezpieczeństwo państwa, bezpieczeństwo obywateli, bezpieczeństwo wewnętrzne i zewnętrzne oraz bezpieczeństwo ekologiczne. Bezpieczeństwo publiczne to przede wszystkim zadanie publiczne organów administracji, ale może być przekazane innemu podmiotowi, np. IGB. Należy również wskazać, że bezpieczeństwo publiczne to także zadania publiczne naczelných, centralnych, terenowych organów administracji rządowej i organów samorządu terytorialnego. Większość podmiotów zajmujących się tą problematyką umieszczono w resorcie spraw wewnętrznych oraz obrony narodowej. Jednakże ustawodawca powierzył wiele zadań z wymienionych dziedzin innym podmiotom będącym poza MSWiA. Odnosząc się do ochrony bezpieczeństwa publicznego, nasuwa się pytanie o charakter tej sfery zadań w zakresie wykonywania ich przez IGB. Zadania z zakresu bezpieczeństwa publicznego zostają powierzone wykonaniu IGB przez własną jednostkę organizacyjną, tj. organ założycielski, a ich wykonanie jest umocowane upoważnieniami zawartymi w ustawach szczególnych lub wynika wprost z przepisu statutu o utworzeniu IGB. Zadania publiczne z zakresu bezpieczeństwa publicznego wynikają

⁴⁰² J. Jagielski, M. Cherka [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2007, s. 549.

⁴⁰³ Formy niewładcze (gestia) to czynności pozbawione atrybutu władztwa, w których strony stosunku prawnego są sobie równe.

⁴⁰⁴ J. Widawski, P. Sarnecki, *Ustrój i organizacja Policji w Polsce oraz jej zadania w ochronie bezpieczeństwa i porządku (reformy Policji – część I)*, Warszawa–Kraków 1997.

z konstytucji, ustaw, aktów wykonawczych oraz podpisanych porozumień (w drodze partnerstwa publiczno-prywatnego). Plany finansowe IGB wyznaczają granice finansowe wykonywania tych zadań publicznych w danym roku. Przegląd regulacji prawnych określających zadania administracji rządowej i samorządowej oraz kompetencje jej organów w sferze ochrony bezpieczeństwa i porządku publicznego pozwala na stwierdzenie, iż rola IGB w tej płaszczyźnie jest jednak ważna. Można wskazać IGB, których wyłącznym zadaniem jest realizacja zadań publicznych ze sfery bezpieczeństwa publicznego. Zgodnie z treścią statutów IGB utworzone przez Ministra Sprawiedliwości realizują zadania publiczne polegające na prowadzeniu oddziaływań penitencjarnych oraz resocjalizacyjnych wobec osób skazanych na karę pozbawienia wolności przez organizowanie pracy sprzyjającej zdobywaniu kwalifikacji zawodowych⁴⁰⁵. Obecnie działa pięć takich IGB zatrudniających osadzonych⁴⁰⁶:

- 1) Bałtycka Instytucja Gospodarki Budżetowej BALTICA z siedzibą w Gdańsku oraz oddziałami w Bydgoszczy, Potulicach i Włocławku;
- 2) Podkarpacka Instytucja Gospodarki Budżetowej CARPATIA z siedzibą w Rzeszowie, oddziałami w Wadowicach i Średniej Wsi oraz filią w Tarnowie;
- 3) Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej MAZOVIA z siedzibą w Warszawie oraz oddziałami w Sieradzu, Warszawie-Mokotowie i filią w Studzieńcu;
- 4) Zachodnia Instytucja Gospodarki Budżetowej PIAST z siedzibą w Wołowie oraz oddziałami w Kłodzku i Rawiczu;
- 5) Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej POMERANIA z siedzibą w Czarnem oraz oddziałami w Koszalinie, Goleniowie, Czerwonym Borze i Kamińsku.

Zatrudnienie osadzonych w wymienionych wyżej IGB, których organem założycielskim jest Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji, ma na celu przede wszystkim pozytywne oddziaływanie na ich postawy, zwiększenie bezpieczeństwa wewnętrznego, zaś osiągnięcie zysku powinno być podporządkowane resocjalizacji⁴⁰⁷. System

⁴⁰⁵ IGB jako podmiot finansów publicznych powstały z dniem 1 stycznia 2010 r., tj. z dniem wejścia w życie ustawy o finansach publicznych, zaś jako podmioty zatrudniające osadzonych IGB uzyskały byt prawny z dniem 8 marca 2011 r. Zastąpiły one w tej roli gospodarstwa pomocnicze przy zakładach karnych, które zostały zlikwidowane z dniem 1 stycznia 2011 r.

⁴⁰⁶ Zatrudnianie osób pozbawionych wolności. Informacja o wynikach kontroli NIK, Delegatura w Rzeszowie, LRZ.410.009.2016, nr ewid. 187/2016/P/16/090/LRZ, Warszawa, 22 lutego 2017 r., s. 17.

⁴⁰⁷ Art. 1 ust. 2 ustawy o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności.

zatrudniania osadzonych w Polsce powierzony IGB stanowi ważny element struktury karnej, ponieważ zwiększa poczucie bezpieczeństwa wśród obywateli, prowadzi działania penitencjarne, ochronne i resocjalizacyjne wobec przestępców oraz przyczynia się do poszanowania w państwie ładu i porządku.

Utrzymanie bezpieczeństwa publicznego jest także zadaniem Zakładu Inwestycji Traktatu Północnoatlantyckiego. Przedmiotem działalności podstawowej ZIOTP jest wykonywanie w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa zadań publicznych zleconych przez Ministra Obrony Narodowej w celu realizacji zobowiązań Rzeczypospolitej Polskiej wynikających z członkostwa w Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego (NATO) i udziału w Programie Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego w Dziedzinie Bezpieczeństwa – NSIP (NATO Security Investment Programme). Utworzenie tej IGB miało na celu spełnienie wymogu określonego przez Komitet Infrastruktury NATO, mającego na celu konsolidację zadań merytorycznych i finansowo-rozliczeniowych NSIP na terenie Polski w jednej instytucji. Program NSIP jest narzędziem Sojuszu służącym do przygotowania warunków pozwalających na osiągnięcie zdolności wojskowych, których zapewnienie wykracza poza narodowe zasoby infrastruktury obronnej państw członkowskich. Źródłem finansowania programu jest fundusz NSIP, tworzony ze składek wnoszonych przez kraje uczestniczące w Programie. Zakład bezpośrednio współpracuje oraz koresponduje z organami, komórkami i agencjami NATO, a także z państwami członkowskimi NATO oraz stałym Przedstawicielstwem Rzeczypospolitej Polskiej przy NATO w zakresie spraw związanych z realizacją i rozliczeniem zleconych zadań publicznych⁴⁰⁸.

Instytucja gospodarki budżetowej „Centrum Usług Logistycznych” na mocy statutu nadanego przez organ założycielski – Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji zarządza lotniskiem Warszawa-Babice⁴⁰⁹. Przedmiotem działalności tej IGB zgodnie z decyzją o jej powołaniu jest obecnie m.in. zabezpieczenie funkcjonowania lotniska Warszawa-Babice dla potrzeb lotnictwa służb porządku publicznego, lotnictwa wojskowego oraz lotnictwa cywilnego. Lotnisko to wchodzi w skład struktur lotniczych podległych Ministrowi Spraw Wewnętrznych. Lotnisko Warszawa-Babice zostało wpisane do rejestru lotnisk lotnictwa służb porządku publicznego w dniu 26 września 2005 r. na podstawie decyzji Ministra Spraw

⁴⁰⁸ Statut instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” – Załącznik do zarządzenia nr 2/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 10 lutego 2017 r. (Dz. Urz. MON poz. 48).

⁴⁰⁹ Zarządzenie nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych” (Dz. Urz. KGP Nr 12, poz. 71).

Wewnętrznych i Administracji z dnia 23 września 2005 r. Właścicielem lotniska jest Skarb Państwa, a nad terenem i obiektami lotniska trwały zarząd sprawuje Minister Spraw Wewnętrznych⁴¹⁰. Jako główny użytkownik lotniska wskazany został w dokumentacji rejestracyjnej Komendant Główny Policji ze względu na istnienie na nim bazy głównych sił lotnictwa i Policji. Lotnisko Warszawa-Babice przeznaczone jest w chwili obecnej do zabezpieczenia działań operacyjnych i szkoleniowych lotnictwa służb porządku publicznego, zadań operacyjnych lotnictwa wojskowego i udostępnione jest podmiotom lotnictwa cywilnego prowadzącym działalność w zakresie ratownictwa (Lotnicze Pogotowie Ratunkowe). W obecnej chwili instytucja CUL utrzymuje lotnisko w gotowości do bazowania i realizacji zadań lotniczych przez zgrupowania śmigłowców i samolotów lotnictwa służb porządku publicznego oraz lotnictwa Wojsk Lądowych, zabezpieczanie realizacji zadań lotniczych przez pozostałe lotnictwo wojskowe, lotnictwo sanitarne, przeciwpożarowe oraz lotnictwo cywilnie komunikacyjne. Zadania te IGB realizuje poprzez zapewnienie funkcjonowania całodobowych dyżurów służb, tj.: dyżurnego informacji powietrznej AFIS, dyżurnego informacji lotniskowej, koordynatora ruchu naziemnego lotniska, którzy mogą zabezpieczyć starty i lądowania statków powietrznych oraz ruch na płycie lotniska. Służby lotniska dysponują całodobową informacją o sytuacji w polskiej przestrzeni powietrznej, zwłaszcza w rejonie lotniska Okęcie oraz informacjami o warunkach meteorologicznych. Informacje te udostępniają załogom statków powietrznych w celu zapewnienia swobodnego i bezpiecznego realizowania zadań lotniczych⁴¹¹.

Ponadto wspomniana IGB przygotowana jest do realizacji dodatkowych zadań z wykorzystaniem lotniska, zwłaszcza w sytuacjach występowania zagrożeń, wypadków i sytuacji kryzysowych. Są to następujące zadania⁴¹²:

⁴¹⁰ Lotnisko Warszawa-Babice rozpoczęło swoją działalność cywilną 29 grudnia 2000 r. na podstawie decyzji nr 557 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, który powołał Państwowy Zakład Budżetowy „Lotnisko Warszawa-Babice”. Następcą prawnym po jego likwidacji z dniem 31 grudnia 2010 r. została instytucja gospodarki budżetowej o nazwie „Centrum Usług Logistycznych” powstała w listopadzie 2010 roku z inicjatywy Komendanta Głównego Policji i MSW (obecnie MSWiA). CUL to jednostka sektora finansów publicznych posiadająca osobowość prawną i stanowiąca logistyczne wsparcie dla działań Policji i jednostek resortu spraw wewnętrznych. Wszystkie działania opierają się na zarządzeniu nr 41 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 9 listopada 2010 r. na podstawie art. 23 ust. 2 pkt 1 u.f.p. i na zarządzeniu nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej Centrum Usług Logistycznych.

⁴¹¹ <https://www.lotnisko.cul.com.pl> - 2019.09.07

⁴¹² Zob. § 2 Decyzji nr 557 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie utworzenia zakładu budżetowego Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji „Lotnisko Warszawa-Babice” (Dz.Urz.MSWiA.2000.4.53).

- a) utrzymanie płaszczyzny lotniska jako możliwego do wykorzystania rejonu mobilizacyjno-ewakuacyjnego, bazy dystrybucji zaopatrzenia w przypadku konieczności działań na dużą skalę, np. podczas klęsk żywiołowych lub ekologicznych, a także jako centrum rozśrodkowania ludności z rejonów zagrożonych – łącznie z możliwością wykorzystania lotniska do tworzenia polowego ośrodka udzielania pomocy medycznej dla ewakuowanej ludności,
- b) pomoc w tworzeniu baz polowych w sytuacjach wystąpienia katastrof, baz przerzutowych dla sił i środków służb porządku publicznego, Lotniczego Pogotowia Ratunkowego lub podmiotów uczestniczących w działaniach o charakterze ratunkowo-ewakuacyjnym,
- c) utworzenie i zabezpieczenie lotniskowej bazy operacyjnej do realizacji zadań związanych z wysokościowo-ratowniczą ochroną Warszawy oraz zabezpieczenie prowadzenia szkoleń dla jednostek ratownictwa wysokościowego Państwowej Straży Pożarnej,
- d) utworzenie w obiektach hangarowych lotniska bazy do wykonywania obsługi technicznej statków powietrznych, z zapleczem warsztatowym i magazynowym.

Analizując pojęcie bezpieczeństwa publicznego przez pryzmat statutu tej IGB, należy stwierdzić, że w tym obszarze ma ona charakter pomocniczo-rezerwowy. Charakter ten wynika stąd, że IGB są osobami prawnymi szczególnego rodzaju, bowiem nie zostały powołane wprost do realizacji zadań bezpieczeństwa publicznego, których wyznacznikiem jest kryterium zysku, lecz do wykonywania zadań publicznych. Głównym odbiorcą tych usług IGB są jednostki administracji rządowej i publicznej, z którymi buduje stałe relacje, aby sprawnie współdziałać w sferze zadań publicznych (bezpieczeństwa publicznego).

3. Opracowanie budżetu zadaniowego przez IGB

Ustawa o finansach publicznych⁴¹³ wprowadziła istotne zmiany w zakresie zarządzania finansami w sektorze finansów publicznych. Ustawa nakłada na określone jednostki obowiązek wdrożenia w pewnym zakresie wieloletniego budżetowania zadaniowego. Obowiązek przygotowania budżetu zadaniowego dotyczy również IGB. Na podstawie tych przepisów IGB ma obowiązek sporządzenia, obok planu finansowego w ujęciu tradycyjnym, także planu wydatków w układzie zadaniowym na rok budżetowy

⁴¹³ Art. 2 pkt 3 u.f.p.

i dwa kolejne lata⁴¹⁴. Plan ten ma obejmować zakładane na trzy lata koszty ujęte w punkcie zadania i podzadania, a także dla poszczególnych zadań – cele i mierniki ich wykonania. Obok zadaniowych planów kosztów, IGB ma obowiązek sporządzać także zadaniowe plany wydatków. W załącznikach do ustawy budżetowej zamieszcza się między innymi plany finansowe IGB. Z obowiązku przygotowania budżetu zadaniowego są zwolnione jednostki samorządu terytorialnego – w ich przypadku ustawa dopuszcza pełną swobodę we wdrażaniu budżetu zadaniowego. Pamiętać należy, że z budżetem zadaniowym wiążą się wyłącznie dodatkowe obowiązki w zakresie planowania i ewidencji. Budżet zadaniowy IGB jest szczególnie przydatny, gdyż jest narzędziem wspomagającym zarządzanie jednostką, pozwala monitorować zmiany wydatków. Wdrożenie budżetu zadaniowego w IGB wymaga dostosowania systemu rachunkowości do ewidencji jednostki. Jednocześnie wprowadzenie budżetu zadaniowego oznacza istotne modyfikacje działania IGB we wszystkich etapach cyklu budżetowego, tzn. planowania, realizacji i kontroli. Omawiając zasady budżetowania zadaniowego w IGB, należy zwrócić uwagę, że budżet ten różni się od tradycyjnego ujęcia budżetu rozumianego jako zestawienie planowych dochodów i wydatków. Budżet tradycyjny po stronie wydatków to jedynie ujęty w odpowiednich podziałach klasyfikacji budżetowej (częściach, działach i rozdziałach) roczny plan wydatków. Zakres budżetu zadaniowego jest szerszy od zakresu budżetu tradycyjnego, zawiera bowiem zestaw zadań i kosztów ich realizacji. Zgodnie ze szczegółowością ustaw budżetowych w IGB przychody i koszty planuje się w trzech głównych pozycjach:

- 1) koszty funkcjonowania,
- 2) koszty realizacji zadań, koszty realizacji wyodrębnianych zadań oraz
- 3) pozostałe koszty.

Skoro IGB są jednostkami powoływanymi w celu realizacji zadań publicznych, odpłatnie wykonującymi wyodrębnione zadania⁴¹⁵, powinny planować a następnie wykazywać w sprawozdaniach odrębnie koszty funkcjonowania samej jednostki i koszty realizacji wyodrębnionych zadań. Stąd też w sprawozdaniach z wykonywania planów IGB powinny być wykazane planowane koszty realizacji wyodrębnionych zadań. Obok części budżetowej (trzyletni skonsolidowany plan wydatków) należałoby także zamieszczać

⁴¹⁴ Art. 32 u.f.p.

⁴¹⁵ Art. 23 ust. 1 u.f.p.

informację, jakim celom posłużą wydatki publiczne i jakie efekty planuje IGB uzyskać z nakładów publicznych. Ministrowie, kierownicy jednostek, o których mowa w ustawie o finansach publicznych (organy wykonujące funkcje organu założycielskiego dla IGB)⁴¹⁶, dysponenti części budżetowej mają obowiązek sprawowania nadzoru i kontroli efektywności i skuteczności realizacji planów w układzie zadaniowym na podstawie mierników stopnia realizacji celów oraz prawidłowości wykorzystania środków finansowych, w tym w zakresie realizowanych zadań⁴¹⁷. Należy podkreślić, iż IGB są zobowiązane do sporządzania planów finansowych rocznych na rok budżetowy w układzie zadaniowym i na dwa kolejne lata⁴¹⁸ także w układzie budżetowym.

4. Zadania publiczne wyznaczone dla IGB w ustawie budżetowej

Ustawa o finansach publicznych⁴¹⁹ zobowiązuje Radę Ministrów do corocznego uchwalania i przedłożenia Sejmowi projektu ustawy budżetowej wraz z uzasadnieniem zawierającym zadania IGB. Projekt ustawy budżetowej opracowuje Minister Finansów na podstawie materiałów otrzymanych od dysponentów części budżetowej (ministrów) i od innych instytucji posiadających tzw. autonomię budżetową, których immanentną cechą jest to, że znajdują się poza administracją rządową⁴²⁰. Są to instytucje wymienione w u.f.p.⁴²¹, które mają prawo tworzenia IGB. Materiały i dokumenty składane przez Ministra Finansów dotyczące zadań IGB w przedstawionym projekcie ustawy budżetowej powinny spełniać wymagania określone w komentowanej ustawie przewidziane dla projektu i uzasadnienia. Zwrócić należy uwagę, że Minister Finansów powinien złożyć projekt budżetu wraz z uzasadnieniem w takim terminie, aby umożliwić Radzie Ministrów jego uchwalenie przed dniem 30 września roku poprzedzającego rok budżetowy, czyli przed terminem, do którego projekt wraz z uzasadnieniem i załącznikami powinien zostać złożony w Sejmie⁴²².

⁴¹⁶ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁴¹⁷ Art. 157 u.f.p.

⁴¹⁸ Art. 32 u.f.p.

⁴¹⁹ W art. 141 u.f.p.

⁴²⁰ E. Malinowska-Maciąg, *op. cit.*, s. 539.

⁴²¹ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁴²² Art. 141 u.f.p.

W załącznikach⁴²³ do ustawy budżetowej Rada Ministrów zamieszcza plany finansowe IGB. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej Rada Ministrów⁴²⁴ przedstawia skonsolidowany plan wydatków IGB w układzie zadaniowym, tj. zadań budżetowych dla tych jednostek na rok budżetowy i dwa kolejne lata. Omawiany tryb przedłożenia przez Radę Ministrów projektu ustawy budżetowej zawierający zadania budżetowe dla IGB jest realizowany corocznie. Ilustruje to każdorazowo ustawa budżetowa na dany rok.

Autorka w ramach tej części rozważań dokonuje analizy ustaw budżetowych na rok kalendarzowy 2019-2021 oraz projektu ustawy budżetowej na rok 2022, które dają najpełniejszy obraz ogólnego funkcjonowania IGB. Jednocześnie autorka wskazała najważniejsze zadania publiczne wyznaczone dla IGB w ustawie budżetowej na lata 2019–2021 w tym zadania, które są planowane na rok 2022.

W przedłożonych ustawach budżetowych za lata 2019-2021 oraz w projekcie ustawy budżetowej na rok 2022 zamieszczono wyniki finansowe brutto następujących IGB utworzonych przez:

- 1) Szefa Kancelarii Prezydenta RP
 - Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP,
- 2) Dyrektora Sądu Apelacyjnego w Krakowie
 - Centrum Zakupów dla Sądownictwa IGB,
- 3) Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
 - Centrum Obsługi Administracji Rządowej,
- 4) Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji
 - Centralny Ośrodek Informatyki,
 - Centrum Usług Logistycznych,
- 5) Ministra Sportu i Turystyki
 - Centralny Ośrodek Sportu,
- 6) Ministra Obrony Narodowej
 - Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego,

⁴²³ Ustala się, zgodnie z załącznikiem nr 12, plany finansowe instytucji gospodarki budżetowej (art. 31 ustawy budżetowej na dany rok kalendarzowy).

⁴²⁴ Zgodnie z art. 142 pkt 11 u.f.p.

- 7) Ministra Sprawiedliwości
 - Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”,
- 8) Ministra Zdrowia
 - Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie,
- 9) Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego
 - Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS.
- 10) Krajowy Instytut Mediów
 - Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji

Tabela 3. Najważniejsze zadania realizowane przez poszczególne IGB na lata 2019–2022

Nazwa IGB	Realizowane zadania	Organ wykonujący funkcje organu założycielskiego/wsparcie na rzecz:
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	Zapewnia obsługę recepcyjną i zabezpiecza techniczną stronę wizyt państwowych, innych uroczystości oraz spotkań. Prowadzi działalność w zakresie obsługi transportowej Kancelarii Prezydenta RP i delegacji państwowych, robót i prac konserwacyjnych, zabezpieczenia potrzeb materiałowych oraz zakupu urządzeń i niezbędnego sprzętu. Centrum administruje i gospodaruje budynkami i obiektami Kancelarii Prezydenta RP, a także zapewnia w nich i ich otoczeniu właściwy porządek, estetykę i dekoracje.	Prezydenta RP oraz Kancelarii Prezydenta RP
Centrum Zakupów dla Sądownictwa	Pełniąc funkcję centralnego zamawiającego, dokonuje centralnych zakupów w kategoriach wyposażenia i materiałów oraz usług dla jednostek sądownictwa powszechnego. Ponadto zajmuje się sprzedażą usług kwaterunkowych, głównie dla pracowników resortu sprawiedliwości oraz członków ich rodzin, a także udostępnia sale szkoleniowe na potrzeby wewnętrzne sądownictwa.	Jednostki sądownictwa powszechnego

Centrum Obsługi Administracji Rządowej	Zapewnia techniczne, w tym teleinformatyczne, warunki pracy Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, m.in.: obsługę bieżącą (usługi transportowe, konserwacyjne, techniczne, informatyczne, gospodarcze, edytorskie, recepcyjne, hotelarskie itp.), prowadzi remonty obiektów budowlanych, maszyn i urządzeń oraz inwestycje w obiektach budowlanych, administruje przydzielonymi składnikami majątkowymi, świadczy usługi szkoleniowo-wypoczynkowe i konferencyjne dla rządu RP i administracji rządowej.	Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, komórek organizacyjnych COAR oraz prowadzi sprzedaż wyrobów i usług dla odbiorców zewnętrznych
Centralny Ośrodek Informatyki	Udostępnianie danych krajowych i zagranicznych z centralnej ewidencji pojazdów i centralnej ewidencji kierowców oraz prowadzenie ewidencji lub rejestrów państwowych, w szczególności Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności, Rejestru Dowodów Osobistych, Rejestru Stanu Cywilnego oraz innych rejestrów wchodzących w skład Systemu Rejestrów Państwowych, jak również budowa, rozwój, utrzymanie, serwis i eksploatacja systemów informatycznych i teleinformatycznych prowadzonych przez Ministra Cyfryzacji.	Przedmiotem podstawowej działalności Ośrodka jest odpłatne wykonywanie usług na rzecz Ministra Cyfryzacji
Centrum Usług Logistycznych	Realizuje zadania polegające m.in. na: zakwaterowaniu osób (funkcjonariuszy Policji, Straży Granicznej oraz innych służb) w przejętych obiektach, obsłudze szkoleń (organizowanych przez Komendę Główną Policji i inne służby), dystrybucji paliw, zabezpieczeniu funkcjonowania lotniska Warszawa-Babice, świadczeniu usług hotelowych dla funkcjonariuszy i pracowników resortu.	Stanowi logistyczne i techniczne wsparcie dla działań Policji i jednostek Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji

Centralny Ośrodek Sportu	Realizuje zadania publiczne w zakresie kultury fizycznej poprzez tworzenie warunków organizacyjnych, ekonomicznych i technicznych dla szkolenia sportowego prowadzonego przez polskie związki sportowe i inne podmioty działające w zakresie kultury fizycznej, w tym zapewnienie bazy materialno-technicznej dla potrzeb szkolenia.	Polski Związek Sportu
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA” MIGB Mazovia powstała w wyniku połączenia czterech IGB dotychczas odrębnie funkcjonujących przy aresztach śledczych oraz zakładach karnych: Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „BALTICA”, Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „POMERANIA”, Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „CARPATIA” oraz Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej „PIAST”	Zajmuje się szerokim spektrum prac związanych z produkcją i usługami, m.in. z zakresu budownictwa czy drobnej wytwórczości, mających na celu aktywizację zawodową więźniów.	Ministra Sprawiedliwości
Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS IGB przejęła zadania wykonywane przez dwie zlikwidowane jednostki: Centrum Edukacji Statystycznej GUS w Jachrance i Instytut Statystyki Publicznej im. Jerzego Sławy-Neymana	Pełni funkcje ogólnopolskiej i międzynarodowej placówki kształcenia statystycznego dla potrzeb pracowników oraz instytucji służb statystyki publicznej. Świadczy także usługi edukacyjne oraz badawcze na rzecz innych jednostek i instytucji oraz osób w zakresie objętym przedmiotem działania, w tym prowadzi i organizuje działalność wspomagającą naukowe badania statystyczne i innowacyjne.	Prezesa GUS
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	Zajmuje się rehabilitacją, która połączona jest z pobytem (turnusy częściowo refundowane ze środków z Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i Narodowego Funduszu Zdrowia). Prowadzi również wynajem gościom komercyjnym pokoi hotelowych wraz z wyżywieniem (bez rehabilitacji). Pozostałe przychody osiągane są z wynajmu, organizacji konferencji i szkoleń.	Ministra Zdrowia

Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	Realizuje zobowiązania strony polskiej wynikające z członkostwa w Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego w zakresie udziału Rzeczypospolitej Polskiej w Programie Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego w Dziedzinie Bezpieczeństwa (NSIP: NATO Security Investment Programme). Program ten stworzono w celu zapewnienia wspólnego finansowania projektów inwestycyjnych w krajach członkowskich NATO. Obejmuje on wyłącznie zadania zgrupowane w pakietach inwestycyjnych, których wykonanie zapewnia osiągnięcie podstawowych zdolności operacyjnych. Pakiety realizowane w ramach Programu NSIP obejmują następujące kategorie infrastruktury wojskowej: lotniska, bazy morskie, systemy łączności, stanowiska dowodzenia obroną powietrzną, radary dalekiego zasięgu obrony powietrznej, instalacje paliwowe.	Ministra Obrony Narodowej
Krajowy Instytut Mediów	Głównym obszarem działania jest: źródło danych o konsumpcji mediów w Polsce, tworzenie i wspieranie standardów rynkowych w zakresie realizacji pomiarów na próbach losowych, a także regulacji i utrzymywania paneli telemetrycznych oraz definicji i procesu tworzenia i operacjonalizacji wskaźników. Instytut świadczy także usługi w zakresie technologii informatycznych i komputerowych, przetwarzanie danych, zarządzania stronami internetowymi.	Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji

Źródło: opracowanie własne.

Na 2019 r. kwoty przychodów, z uwzględnieniem dotacji budżetowych, kosztów oraz wyników finansowych brutto IGB przedstawiają się następująco⁴²⁵:

Tabela 4. Kwoty przychodów, z uwzględnieniem dotacji budżetowych, kosztów oraz wyników finansowych brutto IGB zaplanowane na 2019 r. (w zł)

Wyszczególnienie IGB	Przychody	w tym dotacje z budżetu	Koszty	Wynik finansowy brutto
1	2	3	4	5
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	54 882 000		53 782 000	1 100 000
Centrum Zakupów dla Sądownictwa	6 135 000		6 054 000	81 000
Centrum Obsługi Administracji Rządowej	51 995 000		57 662 000	–5 667 000
Centralny Ośrodek Informatyki	149 729 000		149 629 000	100 000
Centrum Usług Logistycznych	49 635 000		49 241 000	394 000
Centralny Ośrodek Sportu	127 950 000	24 171 000	135 970 000	–8 020 000
Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	235 146 000	143 210 000	234 982 000	164 000
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”	409 880 000		406 086 000	3 794 000
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	1 620 000		1 583 000	3 794 000
Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS	7 650 000		7 625 000	25 000
Razem	1 094 622 000	167 381 000	1 102 614 000	–7 992 000

Źródło: opracowanie własne. Wyniki finansowe z uzasadnienia do ustawy budżetowej na rok 2019.

W 2019 r. łączne przychody IGB na kwotę 1 094 622 000 zł, w tym 167 381 000 zł pochodziło z dotacji budżetu państwa, co stanowi 15,3% przychodów ogółem. Na 2019 r. przez IGB koszty ogółem wyniosły 1 102 614 000 zł, natomiast wynik finansowy brutto ogółem był ujemny i wyniósł – 7 992 000 zł.

⁴²⁵ Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2019, Warszawa, wrzesień 2018 r., s. 139–143.

Najwyższa Izba Kontroli przedkłada corocznie Sejmowi, zgodnie z przepisami Konstytucji RP⁴²⁶ uchwalone przez Kolegium NIK informacje o wykonywaniu planów finansowych IGB, których plany finansowe stanowią część ustawy budżetowej. Informacje te są corocznie rozpatrywane przez właściwe komisje sejmowe. W ramach kontroli wykonywania budżetu państwa NIK w 2020 r. dokonał również oceny za 2019 r. wykonywania planów finansowych IGB (przychodów i kosztów)⁴²⁷. Zasadniczą część ich działalności dotyczyła wykonywania zadań na rzecz organów założycielskich. Podstawą gospodarki finansowej 10 funkcjonujących w 2019 r. Instytucje gospodarki budżetowej były ujęte w załączniku nr 12 do ustawy budżetowej na rok 2019 r. Spośród dziesięciu IGB, dwa tj.: Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego i Centralny Ośrodek Sportu były datowane. Przychody dziesięciu IGB w 2019 r. wzrosły o 3,6 % w stosunku do 2018 r., natomiast koszty wzrosły o 4,5 %. Ogółem wszystkie IGB osiągnęły dodatni wynik finansowy netto w kwocie 6,2 mln zł. Spośród dziesięciu IGB siedem z nich osiągnęło dodatni wynik finansowy, natomiast trzy pozostałe osiągnęły ujemny wynik finansowy netto w łącznej kwocie 3,5 ml zł.

Na podstawie tej analizy autorka wnioskuje, że priorytetowy cel rządu w 2019 r. stanowiło utrzymanie stabilności finansów publicznych i dążenie do osiągnięcia stabilizacyjnych reguł wydatków IGB.

Zgodnie z u.f.p. Rada Ministrów uchwaliła ustawę budżetową na rok 2020. W ustawie budżetowej na rok 2020 uwzględniono w załączniku plany finansowe IGB utworzone przez organy wymienione w u.f.p.⁴²⁸ W 2020 r.⁴²⁹ łączne przychody IGB stanowią kwotę 1 350 872 000 zł (z uwzględnieniem dotacji budżetowych, kosztów oraz wyników finansowych brutto), w tym 326 301 000 zł pochodzi z dotacji budżetu państwa, co stanowi 20,3% przychodów ogółem. Koszty na 2020 r. przez IGB ogółem wyniosą 1 357 962 000 zł, natomiast wynik finansowy brutto ogółem będzie ujemny i wyniesie – 7 090 000 zł.

⁴²⁶ Art. 204 ust 1 pkt 1 i 2 Konstytucji RP.

⁴²⁷ Analiza Najwyższej Izby Kontroli wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 r., zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 10 czerwca 2020 r., Nr ewid. 148/2020/P/20/001/KBF, Nr ewid. 149/2020/P/20/002/KBF, s. 274-276.

⁴²⁸ Art. 23 u.f.p.

⁴²⁹ Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2020. Warszawa, wrzesień 2019, s. 141–145.

W świetle powyższego autorka wysnuwa wniosek, że polityka finansowa IGB w 2020 r., tak jak polityka finansowa państwa w 2019 r., była prowadzona z uwzględnieniem reguł fiskalnych wynikających z prawa krajowego i unijnego.

Najważniejsze zadania realizowane przez poszczególne dziesięć IGB w ujęciu przedmiotowym (uwzględniono przychody i koszty) kształtują się następująco na 2020 rok⁴³⁰:

Tabela 5. Kwoty przychodów, z uwzględnieniem dotacji budżetowych, kosztów oraz wyników finansowych brutto IGB zaplanowane na 2020 r. (w zł)

Wyszczególnienie IGB	Przychody	w tym dotacje z budżetu	Koszty	Wynik finansowy brutto
1	2	3	4	5
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	64 672 000		63 572 000	1 100 000
Centrum Zakupów dla Sądownictwa	7 482 000		7 401 000	81 000
Centrum Obsługi Administracji Rządowej	56 148 000		61 006 000	–4 858 000
Centralny Ośrodek Informatyki	163 454 000		163 354 000	100 000
Centrum Usług Logistycznych	54 590 000		53 980 000	610 000
Centralny Ośrodek Sportu	127 406 000	24 171 000	135 422 000	–8 016 000
Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	459 785 000	302 130 000	459 731 000	54 000
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”	409 880 000		406 086 000	3 794 000
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	1 620 000		1 600 000	20 000
Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS	5 835 000		5 810 000	25 000
Razem	1 350 872 000	326 301 000	1 357 962 000	–7 090 000

Źródło: opracowanie własne. Wyniki finansowe z uzasadnienia do ustawy budżetowej na rok 2020.

Dochody i wydatki sektora finansów publicznych w 2020 r. determinowane były w głównej mierze przez budżet państwa, budżet środków europejskich oraz agencje wykonawcze, IGB, państwowe fundusze celowe i państwowe osoby prawne, o których jest

⁴³⁰ Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2020. Warszawa, wrzesień 2019, s. 141–145.

mowa w u.f.p..⁴³¹ Ich plany finansowe stanowiły załącznik do projektu ustawy budżetowej na rok 2020. W porównaniu do założeń do ustaw budżetowych na rok kalendarzowy 2019–2020 nasuwa się wniosek, że w 2020 r. dla IGB przewidziano niższe dofinansowanie wydatków z budżetu państwa, wyższy dochód i dalsze porządkowanie organizacyjne w postaci likwidacji lub połączenia nierentownych instytucji. Ponadto przewidziano możliwość koncentracji i przeniesienia zyskowych odcinków produkcji do oddziałów prowadzących rentowną działalność pomiędzy jednostkami IGB.

Z uzasadnienia do ustawy budżetowej na 2021 r.⁴³² wynika, że ustawa budżetowa przygotowana została z uwzględnieniem sytuacji makroekonomicznej powstałej w związku z pandemią COVID-19, która przyczyniła się do wywołania kryzysów gospodarczych. Sytuacja wywołana COVID-19 w Polsce wymusiła aktualizację parametrów budżetowych i makroekonomicznych oraz uruchomienie odpowiednich narzędzi do walki ze skutkami pandemii. Dotyczy to również IGB. W przedłożonym uzasadnieniu zamieszczono wyniki finansowe dziesięciu IGB, które następnie zostały ujęte w ustawie budżetowej na rok 2021⁴³³ w załączniku nr 12. Ryzyko wystąpienia następnej fali pandemii utrudniło opracowanie wiarygodnych planów finansowych IGB. W 2021 r. łączne przychody IGB będą na kwotę 1.835.424 tys. zł, w tym 455.398 tys. zł pochodzić będzie z dotacji budżetu państwa (dla: Centrum Obsługi Administracji Rządowej, Centralnego Ośrodka Sportu oraz Zakładu Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego), co stanowi 24,8 % przychodów ogółem. Planowane przez IGB koszty ogółem na 2021 r. wyniosą 1.840.592 tys. zł, natomiast wynik finansowy brutto ogółem będzie ujemny i wyniesie -5.168 tys. zł.

Najważniejsze zadania realizowane przez poszczególne dziesięć IGB w ujęciu przedmiotowym (uwzględniono przychody i koszty) kształtują się następująco na 2021 rok⁴³⁴:

⁴³¹ Art. 9 pkt 14 u.f.p.

⁴³² Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2021. Warszawa, sierpień 2020 r., s. 125-129.

⁴³³ Art. 31 Ustawy budżetowej na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. 2021 poz. 190).

⁴³⁴ Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2021 (Dz. U. 2021 poz. 190).

Tabela 6. Kwoty przychodów, z uwzględnieniem dotacji budżetowych, kosztów oraz wyników finansowych brutto IGB zaplanowane na 2021 r. (w tys. zł)

Wyszczególnienie IGB	Przychody	w tym dotacja z budżetu	Koszty	Wynik finansowy brutto
1	w tys. zł			
	2	3	4	5
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	71.294		70.194	1.100
Centrum Zakupów dla Sądownictwa	7.751		7.670	81
Centrum Obsługi Administracji Rządowej	59.697	1.527	63.085	–3.388
Centralny Ośrodek Informatyki	418.717		418.617	100
Centrum Usług Logistycznych	55.507		54.423	1.084
Centralny Ośrodek Sportu	146.369	25.000	154.379	–8.010
Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	658.668	428.871	658.642	26
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”	410.356		406.562	3.794
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	1.760		1 740	20
Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS	5.305		5 280	25
Razem	1.835.424	455 398 000	1.840.592	– 5.168

Źródło: opracowanie własne. Wyniki finansowe z uzasadnienia do ustawy budżetowej na rok 2021.

Analizując ustawy budżetowe za lata 2019-2021, autorka stwierdza, że wyniki ekonomiczne IGB uległy corocznie systematycznej poprawie. Opierając się na danych tych instytucji za ostatnie trzy lata, autorka wysnuwa wniosek, że istnieje duże prawdopodobieństwo spełnienia warunku samofinansowania się przez te instytucje, ale w dłuższej perspektywie czasu.

Projekt ustawy budżetowej na rok 2022 przygotowany został z uwzględnieniem aktualnej sytuacji makroekonomicznej w Polsce. Polityka gospodarcza w 2022 r. według cyt. projektu będzie nakierowana na możliwe szybką odbudowę potencjału gospodarczego kraju przy uwzględnieniu wytycznych instytucji UE oraz krajowych ram fiskalnych.

Najważniejsze zadania realizowane przez poszczególne dziesięć IGB w ujęciu przedmiotowym (uwzględniono przychody i koszty) kształtują się następująco na 2022 rok⁴³⁵:

Tabela 7. Kwoty przychodów, z uwzględnieniem dotacji budżetowych, kosztów oraz wyników finansowych brutto IGB zaplanowane na 2022 r. (w tys. zł)

Wyszczególnienie IGB	Przychody	w tym dotacje z budżetu	Koszty	Wynik finansowy brutto
1	w tys. zł			
	2	3	4	5
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	79.514		78.812	702
Centrum Zakupów dla Sądownictwa	7.320		7.239	81
Centrum Obsługi Administracji Rządowej	59.045	1.533	62.273	–3.228
Centralny Ośrodek Informatyki	241.728		241.682	100
Centrum Usług Logistycznych	57.040		55.929	1.111
Centralny Ośrodek Sportu	172.400	25.700	192.689	–20.289
Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	1.231.753	816.030	1.231.703	50
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”	417.562		416.562	1.000
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	1.760		1.740	20
Krajowy Instytut Mediów	33.543		32.912	541
Razem	2.301.575	843.263	2.321.487	–19.912

Źródło: opracowanie własne. Wyniki finansowe z uzasadnienia do rządowego projektu ustawy budżetowej na rok 2022.

Z uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na rok 2022 autorka zauważa, że planuje się łączne przychody IGB na kwotę 2.301.575 tys. zł, w tym 843.263 tys. zł pochodzić będzie z dotacji budżetu państwa (dla: Centrum Obsługi Administracji Rządowej, Centralnego Ośrodka Sportu oraz Zakładu Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego), co stanowi 36 % przychodów ogółem. Planowane przez IGB koszty

⁴³⁵ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy budżetowej na rok 2022, Warszawa, sierpień 2021, s. 145-149.

ogółem na 2022 r. wyniosą 2.321.487 tys. zł, natomiast wyniki finansowy brutto ogółem będzie ujemny i wyniesie -19.912 tys. zł.

Na podstawie tej analizy autorka stwierdza, że po stronie wydatkowej budżetu państwa na rok 2022 zabezpieczono środki na kontynuację dotychczasowych, priorytetowych działań IGB, jak również na realizację nowych zadań.

5. Zamówienia publiczne udzielane przez organy założycielskie IGB

W obrocie gospodarczym coraz częściej mamy do czynienia z zamówieniami publicznymi. Zgodnie z ustawą o zamówieniach publicznych⁴³⁶ przez zamówienie publiczne należy rozumieć umowy odpłatne zawierane między zamawiającym a wykonawcą, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane. Dla uznania umowy za zamówienie publiczne definicja wymaga odpłatnego jej wykonania. Zamówieniem publicznym są więc tylko takie umowy, na podstawie których usługi, dostawy lub roboty budowlane są wykonywane w zamian za wynagrodzenie ze strony zamawiającego⁴³⁷. Na podstawie przepisów ustawy – p.w. u.f.p. wprowadzono zmianę w prawie zamówień publicznych, dodając przepis, na podstawie którego ustawa nie ma zastosowania do zamówień udzielanych IGB przez organ administracji rządowej wykonujący funkcje organu założycielskiego tej instytucji. Jednak obowiązują tu pewne ograniczenia, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- a) zasadnicza część działalności IGB dotyczy wykonywania zadań publicznych na rzecz tego organu administracji rządowej,
- b) organ administracji rządowej sprawuje nad IGB kontrolę odpowiadającą kontroli sprawowanej nad własnymi jednostkami nieposiadającymi osobowości prawnej, w szczególności polegającej na wpływie na decyzje strategiczne i indywidualne dotyczące zarządzania sprawami instytucji,
- c) przedmiot zamówienia należy do zakresu działalności podstawowej IGB⁴³⁸.

⁴³⁶ Art. 2 pkt 13 p.z.p.

⁴³⁷ W. Dzierżanowski, *Ochrona konkurencji w prawie zamówień publicznych*, Warszawa 2012, s. 126.

⁴³⁸ Art. 26 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

Zauważyć należy, że chociaż powyższe przepisy mają pozytywny wpływ na konkurencyjność rynku zamówień publicznych (charakter i katalog zamówień, które można powierzyć IGB bez stosowania przepisów o zamówieniach publicznych), to sytuacja, w której można nie stosować reguł konkurencji, powoduje nierówne traktowanie podmiotowe w obrocie gospodarczym. Wyłączenie obowiązku stosowania procedur udzielania zamówień publicznych w odniesieniu do zamówień udzielanych IGB, nad którymi ten organ władzy publicznej sprawuje kontrolę podobną do sprawowanej w stosunku do swoich własnych służb, znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴³⁹.

Zamówienia, o których mowa w ustawie – Prawo zamówień publicznych⁴⁴⁰, są określane powszechnie w literaturze jako „zamówienia *in-house*”. Ustawa o zamówieniach publicznych przewiduje właśnie zamówienia publiczne *in-house*. Pod pojęciem tym ogólnie rozumie się odpłatne umowy zawierane pomiędzy podmiotami zamawiającymi a jednostkami organizacyjnymi, nad którymi te podmioty sprawują kontrolę właścicielską⁴⁴¹. Przepisy dotyczące zamówień publicznych *in-house* obowiązują dopiero od początku stycznia 2017 r.⁴⁴² Ustawodawca polski dokonał implementacji do krajowego porządku prawnego podstaw i reguł udzielania zamówień *in-house* ustawionych w dyrektywie Unii Europejskiej 2014/24/UE. Wykonawcą zamówienia *in-house* może być wyłącznie osoba prawna. Cechą istotną zamówień publicznych *in-house*, jako zamówień udzielanych zgodnie z przepisami ustawy – Prawo zamówień publicznych, jest tryb z wolnej ręki, a więc niekonkurencyjny i stosowany wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w przepisach tej ustawy.

Podmiotem, który może zlecać zamówienie publiczne *in-house*, niewątpliwie będzie organ założycielski, który może udzielić takiego zamówienia IGB. W konsekwencji organ założycielski zawiera z IGB odpłatną umowę na realizację powierzonego zadania publicznego, które może być zadaniem własnym IGB (zadaniem statutowym). Organ

⁴³⁹ M. Lamch-Rejowska, Ł. Leszczyński, *Prawo zamówień publicznych. Praktyczny poradnik dla zamawiających i wykonawców*, Warszawa 2012, s. 27.

⁴⁴⁰ Art. 4 pkt 13 p.z.p.

⁴⁴¹ M. Mażwa, *Zamówienia in-house – przesłanki stosowania i procedura udzielania*, Komentarze praktyczne, LEX/el. 2019.

⁴⁴² Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1020).

założycielski, który utworzył IGB, spełnia wymogi dyrektywy 2014/24/UE⁴⁴³. Organ założycielski jako zamawiający sprawuje nad IGB kontrolę, ma też dominujący wpływ na cele strategiczne oraz podejmuje istotne decyzje dotyczące zarządzania sprawami danej IGB (powołuje dyrektora IGB, projekt planu finansowego IGB przedstawiany jest organowi wykonującemu funkcje organu założycielskiego). Ponadto organ założycielski sprawuje istotne funkcje nadzorcze w zakresie gospodarki finansowej instytucji, w tym m.in. wyraża zgodę na dokonywanie zmiany przychodów i kosztów w planie finansowym w trakcie roku budżetowego, na zaciąganie zobowiązań przekraczającego 30% rocznych przychodów, ustala zasady zbywania (najmu, dzierżawy, użyczenia), aktywów instytucji. Udzielenia zamówienia *in-house* następuje na podstawie znowelizowanych przepisów o zamówieniach publicznych⁴⁴⁴. Warunkiem udzielenia takiego zamówienia jest, aby zamawiający mógł wykazać, że sprawuje nad daną osobą prawną kontrolę odpowiadającą kontroli sprawowanej nad własnymi jednostkami. Kontrola taka polega na dominującym wpływie na cele strategiczne oraz istotne decyzje dotyczące zarządzania sprawami tej osoby prawnej. W omawianym zakresie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wskazuje aspekty, jakie powinno się brać pod uwagę przy ocenie stopnia sprawowanej kontroli oraz wzajemnej zależności pomiędzy zamawiającym a wykonawcą. Na tle orzecznictwa TSUE⁴⁴⁵ można stwierdzić, że dominujący wpływ na cele strategiczne zachodzi wówczas, gdy zamawiający sprawujący kontrolę nad daną osobą prawną ma możliwość wyznaczania i modyfikacji celów, dla realizacji których została powołana. Wpływ ten przejawia się także w wiążącym dla kontrolowanego powierzaniu mu zadań o charakterze publicznym. Przejawem omawianej kontroli będzie także konieczność uzgadniania, istotnych z punktu widzenia działalności podmiotu kontrolowanego, kierunków inwestycyjnych oraz rozwojowych. Koniecznym do spełnienia warunkiem przy udzielaniu zamówienia *in-house* jest to, aby ponad 90% działalności kontrolowanej osoby prawnej dotyczyło zadań powierzonych jej przez jednostkę zamawiającą, sprawującą kontrolę⁴⁴⁶. W przypadku IGB jako odrębnego podmiotu prawa

⁴⁴³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE. Tekst mający znaczenie dla EOG.

⁴⁴⁴ Art. 67 ust. 1 pkt 12 p.z.p.

⁴⁴⁵ Przykładowo: wyrok TSUE z 29 listopada 2012 r. w połączonych sprawach: C-182/11 i C-183/11, wyrok TSUE z 13 października 2005 r., C-458/03, wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dn. 3 października 2019 r. w sprawie C-285/18.

⁴⁴⁶ Procent działalności kontrolowanej osoby prawnej oblicza się według reguły wyznaczonej w art. 67 ust. 8 p.z.p., uwzględniając średni przychód osiągnięty przez osobę prawną w odniesieniu do usług, dostaw lub robót budowlanych za trzy lata poprzedzające udzielenie zamówienia *in-house*.

posiadającego osobowość prawną warunki możliwości dokonywania zamówień typu *in-house* należałoby wykluczyć, gdyż w odniesieniu do innego podmiotu nie można wykazać spełnienia warunku sprawowania przez ten podmiot kontroli nad IGB.

W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej rozwiązanie takie jest dopuszczalne⁴⁴⁷. Na podstawie orzecznictwa TSUE i statusu prawnego IGB uznać można, że stosunki prawne nawiązane pomiędzy organem założycielskim a IGB – polegające na udzieleniu instytucji przez ten organ zamówień⁴⁴⁸ – mogą być kwalifikowane jako zamówienia *in-house*, a zatem nie podlegają przepisom o zamówieniach publicznych, o ile spełnione zostaną łącznie warunki w tym przepisie wskazane. Relacje warunkujące możliwość dokonywania zamówień typu *in-house* wiążą IGB wyłącznie z organem założycielskim. W szczególności relacje tego rodzaju nie zachodzą pomiędzy IGB a inną jednostką organizacyjną podlegającą organowi założycielskiemu tej instytucji. Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez Urząd Zamówień Publicznych zasadne jest stosowanie dyspozycji normy prawo zamówień publicznych⁴⁴⁹ również do ministerstw (państwowych jednostek budżetowych w myśl u.f.p.⁴⁵⁰), które obsługuje organ założycielski IGB w zakresie realizacji zadań ministra. W praktyce wyłączenie obejmuje stosowanie ustawy – Prawo zamówień publicznych również w przypadku udzielenia zamówienia o wartości szacunkowej powyżej 30 000 zł dla IGB.

Ustawy – Prawo zamówień publicznych⁴⁵¹ nie stosuje się do zamówień publicznych udzielanych IGB przez organy założycielskie, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) zamówienie publiczne udzielane jest przez organ władzy publicznej;

⁴⁴⁷ Wyrok TSUE z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98, Teckal Srl przeciwko Comune di Viano i Azienda Gas-Acqua Consorziale (AGAC) di Reggio Emilia, ECLI:EU:C:1999:562; również wyrok TSUE z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-340/04, Carbotermo SpA i Consorzio Alisei przeciwko Comune di Busto Arsizio i AGESP SpA, ECLI:EU:C:2006:308. Trybunał stwierdził, iż możliwe jest odstąpienie od stosowania przepisów o zamówieniach publicznych, w przypadku gdy wykonawca jest odrębnie prawnym podmiotem, jeżeli spełnione są dwa podstawowe warunki: organ administracji publicznej będący instytucją zamawiającą musi sprawować nad tym odrębnym podmiotem kontrolę analogiczną do kontroli sprawowanej nad swoimi własnymi służbami (wydziałami) oraz ów odrębny podmiot musi wykonywać swoją działalność w zasadniczej części na rzecz kontrolujących go jednostki lub jednostek.

⁴⁴⁸ O których mowa w art. 4 pkt 13 p.z.p.

⁴⁴⁹ Art. 4 pkt 13 p.z.p.

⁴⁵⁰ Art. 9 pkt 3 u.f.p.

⁴⁵¹ Art. 4 pkt 13 p.z.p.

- 2) zasadnicza część działalności IGB dotyczy wykonywania zadań publicznych na rzecz organu władzy publicznej sprawującego funkcje organu założycielskiego;
- 3) organ władzy publicznej sprawuje nad IGB kontrolę odpowiadającą kontroli sprawowanej nad własnymi jednostkami nieposiadającymi osobowości prawnej, w szczególności polegającą na wpływie na decyzje strategiczne i indywidualne dotyczące zarządzania sprawami instytucji;
- 4) przedmiot zamówienia należy do zakresu działalności podstawowej IGB⁴⁵².

Powyższe wyłączenia przedmiotowe stosowania przepisów Prawa zamówień publicznych stanowią przeniesienie do krajowego porządku prawnego orzecznictwa TSUE, w szczególności tzw. doktryny *Teckal* dotyczącej udzielania zamówień publicznych podmiotom wewnętrznym⁴⁵³.

Ustawa z dnia 6 sierpnia 2010 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych⁴⁵⁴ nadała nowe brzmienie prawu zamówień publicznych⁴⁵⁵ zastępując określenie „organ administracji rządowej” określeniem „organ władzy publicznej”. W myśl u.f.p.⁴⁵⁶ organ władzy publicznej jest pojęciem szerokim, obejmującym swoim zakresem m.in. organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i Trybunał Konstytucyjny. Przed nowelizacją ustawa – Prawo zamówień publicznych⁴⁵⁷ w ówczesnym brzmieniu wyłączała obowiązek zastosowania jej przepisów jedynie do IGB, której organem założycielskim był organ administracji rządowej⁴⁵⁸. Ustawodawca zauważył, że zgodnie z u.f.p.⁴⁵⁹ IGB mogą być

⁴⁵² Określonego zgodnie z art. 26 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

⁴⁵³ Wyrok TSUE z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98, *Teckal Srl przeciwko Comune di Viano i Azienda Gas-Acqua Consorziale (AGAC) di Reggio Emilia*, ECLI:EU:C:1999:562 oraz późniejsze orzecznictwo, np. wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2005 r. w sprawie C-29/04, *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Austrii*, ECLI:EU:C:2005:670.

⁴⁵⁴ Ustawa z dnia 6 sierpnia 2010 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 161, poz. 1078).

⁴⁵⁵ Art. 4 pkt 13 p.z.p.

⁴⁵⁶ Art. 9 pkt 1 u.f.p.

⁴⁵⁷ Art. 4 pkt 13 p.z.p.

⁴⁵⁸ Zamówienia wewnątrz administracji bez prawa zamówień publicznych według art. 4 pkt 13 p.z.p. można było stosować w przypadku zamówień udzielanych IGB przez organ administracji budżetowej wykonujący funkcje organu założycielskiego tej instytucji, jeżeli łącznie spełnione są trzy przesłanki wymienione w tym przepisie, tj.:

tworzone zarówno przez ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów (organ administracji rządowej) za zgodą Rady Ministrów, jak i przez organ lub kierownika jednostki zaliczanej do tzw. części uprzywilejowanych (autonomicznych) budżetu państwa. IGB mogą zatem być także tworzone przez szefów i prezesów jednostek organizacyjnych niebędących organami administracji rządowej. Zastąpienie określenia „organ administracji rządowej” przez określenie „organ władzy publicznej”⁴⁶⁰ umożliwia skorzystanie z wyłączenia obowiązku stosowania przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych w przypadku udzielenia zamówień IGB nie tylko przez organ administracji rządowej, ale przez wszystkie organy władzy publicznej wykonujące funkcje organu założycielskiego wobec IGB, której zamówienie jest udzielane. Wprowadzona nowelizacja Prawa zamówień publicznych wyłącza spod działania ustawy zamówienia publiczne udzielane IGB w oparciu o jednakowe zasady, niezależnie od tego, czy organem wykonującym funkcje organu założycielskiego w stosunku do IGB jest organ administracji rządowej, czy inny organ władzy publicznej. Ustawodawca natomiast nie wyłączył obowiązku stosowania przepisów Prawa zamówień publicznych w odniesieniu do zamówień udzielanych innym jednostkom przez IGB lub sobie wzajemnie przez te instytucje. Obowiązek stosowania procedur zamówień publicznych przez IGB w odniesieniu do zamówień udzielanych przez te instytucje innym podmiotom znajduje potwierdzenie w u.f.p.⁴⁶¹, postanowienia te nakazują bowiem zawieranie umów o usługi, dostawy lub roboty budowlane na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych.

W znowelizowanej ustawie – Prawo zamówień publicznych ustawodawca wprowadził obowiązek planowania zamówień publicznych: sporządzanie rocznych planów udzielanych zamówień oraz przekazywanie wstępnych ogłoszeń informacyjnych o planowanych

-
- a) zasadnicza część działalności IGB dotyczy wykonywania zadań publicznych na rzecz tego organu administracji rządowej,
 - b) organ administracji rządowej sprawuje nad IGB kontrolę odpowiadającą kontroli sprawowanej nad własnymi jednostkami nieposiadającymi osobowości prawnej, w szczególności polegającą na wpływie na decyzje strategiczne i indywidualne dotyczące zarządzania sprawami instytucji,
 - c) przedmiot zamówienia należy do zakresu działalności podstawowej IGB określonego zgodnie z art. 26 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

⁴⁵⁹ Art. 23 ust. 2 u.f.p.

⁴⁶⁰ W art. 4 pkt 13 p.z.p.

⁴⁶¹ Art. 44 ust. 4 u.f.p.

zamówieniach⁴⁶². Obowiązek przygotowania rocznych planów udzielanych zamówień dotyczy podmiotów publicznych – jednostek sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów u.f.p. oraz innych niż wskazane w tej ustawie państwowych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. W zakresie podmiotowym sektora finansów publicznych zobowiązane są do opracowania planów wszystkie podmioty wskazane w ustawie o finansach publicznych⁴⁶³; m.in. organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały. Wymienione jednostki mogą pełnić rolę organów założycielskich dla IGB. Również IGB zobowiązane są do opracowania rocznych planów udzielania zamówień publicznych. Zamówienia publiczne związane są z wydatkowaniem środków publicznych i powiązane są z Prawem zamówień publicznych, plany finansowe IGB powinny zatem obejmować przygotowanie planu udzielania zamówień. W sporządzanym planie udzielania zamówień zamawiający – organ założycielski bądź IGB – zobowiązany jest zamieścić informację o przyszłych postępowaniach o udzielenie zamówień publicznych. Zamawiający – organ założycielski bądź IGB, przygotowując roczny plan udzielania zamówień, zobowiązani są do wskazania orientacyjnej wartości zamówienia. Wskazana w planie kwota nie musi pokrywać się z szacowaną wartością zamówienia, nie jest sztywna. Zamawiający może nie tylko odstąpić od przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia, ale również od poszczególnych zapisów planu. Wszczęcie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na usługi społeczne i inne szczególne usługi wymienione w Prawie o zamówieniach publicznych nie wymaga przestrzegania reguł ogłoszenia o zamówieniu, jeżeli zachodzą szczególne okoliczności, przesłanki stosowania negocjacji bez ogłoszenia oraz przesłanki udzielenia zamówienia z wolnej ręki⁴⁶⁴.

Oprócz ceny lub kosztów można przyjąć inne kryteria oceny ofert odnoszące się do przedmiotu zamówienia publicznego. Kryterium pozacenowym zamówienia mogą być⁴⁶⁵ m.in. aspekty społeczne, takie jak integracja zawodowa i społeczna⁴⁶⁶, np. osób

⁴⁶² K. Różowicz, *Modyfikacja umów w sprawie zamówienia publicznego po nowelizacji p.z.p.*, cz. I, LEX/el. 2016.

⁴⁶³ Art. 9 u.f.p.

⁴⁶⁴ Art. 62 ust. 1 oraz art. 67 ust. 1 p.z.p.

⁴⁶⁵ Według art. 91 ust. 2 p.z.p.

⁴⁶⁶ Art. 22 ust. 2 p.z.p.

niepełnosprawnych, bezrobotnych, pozbawionych wolności, bezdomnych, dostępność dla osób niepełnosprawnych lub uwzględnianie potrzeb użytkowników.

Jak wynika z uzasadnienia rządowego projektu zmiany ustawy o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw⁴⁶⁷, wolą ustawodawcy było uregulowanie statusu pracownika w zamówieniach publicznych z uwzględnieniem aspektów społecznych m.in. poprzez stworzenie zachęt do stosowania klauzul społecznych przez zamawiających oraz wprowadzenie obowiązku postawienia warunku zatrudnienia na podstawie umowy o pracę w przypadku zamówień na usługi i roboty budowlane w sytuacji, gdy spełnione są kryteria stosunku pracy⁴⁶⁸.

Nowelizacja ustawy o zamówieniach publicznych kładzie większy nacisk na kryteria społeczne. Wprowadzono obowiązek określenia w opisie przedmiotu zamówienia, wymogu zatrudnienia przez wykonawcę lub podwykonawcę na podstawie umowy o pracę (klauzula społeczna)⁴⁶⁹. Dotyczy to osób, których obowiązki w ramach zamówienia polegają na wykonywaniu pracy w rozumieniu Kodeksu pracy. W ten sposób ustawodawca chce zapobiec sytuacjom, gdy przedsiębiorcy ograniczają koszty poprzez zawieranie umów o dzieło i zleceń, które generują niższe koszty w porównaniu z kosztami umów o pracę. Z przepisów zamówień publicznych⁴⁷⁰ wynika, że IGB jako zamawiający ma obowiązek określić w opisie przedmiotu zamówienia, jeśli dotyczy ono usług lub robót budowlanych, wymagania zatrudnienia osób przez wykonawcę lub podwykonawcę na podstawie umowy o pracę. W przypadku wykonujących wskazane przez zamawiającego czynności w zakresie realizacji zamówienia, w wyniku klauzuli społecznej, wykonanie tych czynności polega na wykonywaniu pracy⁴⁷¹.

Zauważyć należy, że decyzja o zatrudnieniu osób przy realizacji zamówienia nie dotyczy IGB, lecz należy już do wykonawcy lub podwykonawcy (który jest pracodawcą). Jednak IGB

⁴⁶⁷ Dz.U. 2016 poz. 1020.

⁴⁶⁸ Określone w art. 22 § 1 k.p.

⁴⁶⁹ Obowiązek wynikający z treści art. 29 ust. 3a p.z.p. ma na celu zagwarantowanie przestrzegania prawa pracy przez wykonawców realizujących zamówienia publiczne. Stanowi on tym samym wyraz woli ustawodawcy, by zagwarantować osobom świadczącym pracę w rozumieniu Kodeksu pracy respektowanie ich praw oraz by w miejsce umowy o pracę nie były zawierane umowy cywilnoprawne.

⁴⁷⁰ Art. 29 ust. 3a p.z.p.

⁴⁷¹ W myśl art. 22 § 1 k.p. przez nawiązanie stosunku pracy pracownik zobowiązuje się do wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez pracodawcę.

jako zamawiający może skontrolować, czy zamówienie jest wykonywane zgodnie z opisem przedmiotu zamówienia. IGB w opisie przedmiotu zamówienia może określić wymagania związane z realizacją zamówienia⁴⁷², które mogą obejmować aspekty gospodarcze, środowiskowe, społeczne, związane z innowacyjnością lub zatrudnieniem, w szczególności zezwalając na zatrudnienie ośmiu kategorii grup osób społecznie marginalizowanych⁴⁷³. Wśród ustaw zawierających tzw. klauzule o charakterze społecznym, które zamawiająca IGB może zastrzec przy realizacji zamówienia, należy wymienić:

- 1) ustawę z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych⁴⁷⁴;
- 2) ustawę z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy⁴⁷⁵ – osoby bezrobotne;
- 3) ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy⁴⁷⁶ – osoby pozbawione wolności lub zwalniane z zakładów karnych, mające trudności w przystosowaniu się do społeczeństwa;
- 4) ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego⁴⁷⁷ – osoby z zaburzeniami psychicznymi;
- 5) ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej⁴⁷⁸ – osoby bezdomne;
- 6) ustawa z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej⁴⁷⁹ – osoby, które uzyskały status uchodźcy lub ochronę uzupełniającą w RP;

⁴⁷² Art. 29 ust. 4 p.z.p.

⁴⁷³ M. Winiarz [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017, s. 1052 i n.

⁴⁷⁴ Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 573).

⁴⁷⁵ Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1409 ze zm.).

⁴⁷⁶ Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 53 ze zm.).

⁴⁷⁷ Ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 685).

⁴⁷⁸ Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.).

⁴⁷⁹ Ustawa z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1108).

- 7) ustawa z dnia 6 stycznia 2005 r. o mniejszościach narodowych i etnicznych oraz o języku regionalnym⁴⁸⁰ – osoby będące członkami mniejszości znajdujących się w niekorzystnej sytuacji;
- 8) ustawa – Kodeks pracy – młodociani w celu przygotowania zawodowego.

Zamawiający – IGB określa nie mniejszy niż trzydziestoprocentowy wskaźnik zatrudnienia osób należących do jednej lub więcej z wymienionych kategorii w stosunku do osób zatrudnionych przez wykonawców albo ich jednostki, które będą realizowały zamówienie⁴⁸¹.

Ustawa o finansach publicznych⁴⁸² stanowi, że jednostki sektora finansów publicznych zawierają umowy z podmiotami trzecimi, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Nie ma przeszkód, aby wykonawcą w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego była IGB⁴⁸³. Wskazać należy, aby skutecznie ubiegać się o zamówienie publiczne, konieczne jest posiadanie zdolności prawnej (zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków oraz zdolność do czynności prawnych, zdolność do dokonywania we własnym imieniu czynności prawnych, czyli do przyjmowania i składania oświadczeń woli mających na celu wywołanie zmiany lub ustanie stosunku prawnego). IGB może więc stosować klauzule społeczne w pełnym wymiarze przy udzielaniu zamówień publicznych. W odniesieniu do postępowania o udzielenie zamówienia publicznego istnieje obowiązek sprawozdawczości, przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 28 lipca 2015 r. jako „Zalecenia w sprawie stosowania przez administrację rządową klauzul społecznych o zamówieniach publicznych”. W świetle tego dokumentu dyrektorzy IGB w administracji rządowej zostali zobowiązani do przekazywania Prezesowi Urzędu Zamówień Publicznych corocznej informacji o stosowaniu klauzul społecznych przy udzielaniu zamówień

⁴⁸⁰ Ustawa z dnia 6 stycznia 2005 r. o mniejszościach narodowych i etnicznych oraz o języku regionalnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 823).

⁴⁸¹ Art. 22 ust. 2 p.z.p.

⁴⁸² Art. 44 ust. 4 u.f.p.

⁴⁸³ W. Nowakowski, odpowiedź na pytanie; „Czy jednostka finansów publicznych, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 1 p.z.p., może być wykonawcą w świetle przepisów powyższej ustawy i ustawy o finansach publicznych?”, odpowiedzi udzielono 3 lipca 2017 r., stan prawny dotychczas nie uległ zmianie, LEX nr 899835.

publicznych⁴⁸⁴. Obowiązek składania rocznych sprawozdań do Prezesa UZP o stosowaniu klauzul społecznych przy zamówieniach publicznych dotyczy dyrektorów IGB, tj. podmiotów utworzonych w ramach administracji rządowej. Termin „administracja rządowa” w rozumieniu powyższych dokumentów ma odniesienie do IGB tworzonych przez ministra, Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów lub organy (albo kierowników) jednostek wskazanych w u.f.p.⁴⁸⁵, które stanowią organ administracji rządowej centralnej wykonującej funkcje organu założycielskiego.

6. Realizacja zadań publicznych przez IGB we współpracy z sektorem prywatnym

Realizacja zadań publicznych polega na wykonywaniu działań, które powinny obciążać administrację publiczną. Jednak wraz z rozbudowaniem zadań administracji publicznej państwo coraz częściej wykorzystuje przy wykonywaniu zadań publicznych nowe formy organizacyjne charakterystyczne dla reżimu prawa prywatnego (np. spółki handlowe⁴⁸⁶). Przy wykonywaniu zadań administracji publicznej biorą udział również podmioty niewchodzące w skład aparatu państwowego. Spowodowane jest to tym, że administracja nie jest w stanie wykonywać wszystkich swoich zadań, co powoduje szukanie nowych rozwiązań prawnych i przekazywanie zadań publicznych do wykonania podmiotom prywatnym w ramach współpracy⁴⁸⁷. Istotną cechą partnerstwa publiczno-prywatnego jest forma współpracy podmiotu publicznego i partnera prywatnego dla realizacji szeroko rozumianych zadań publicznych. Z punktu widzenia gospodarczego współpraca opiera się na koncepcji finansowej kapitału prywatnego z kapitałem innych uczestników procesu, w tym instytucji kredytowych, funduszy europejskich oraz w ograniczonym zakresie – również kapitału publicznego. Partnerstwo publiczno-prywatne realizowane jest w oparciu

⁴⁸⁴ J. Andała-Sępkowska, odpowiedź na pytanie; „Czy poza rocznym sprawozdaniem do prezesa UZP należy wypełnić formularz o stosowaniu klauzul społecznych do 28.07.2016 r.?”, odpowiedzi udzielono 13 lutego 2017 r., stan prawny dotychczas nie uległ zmianie. LEX nr 899835.

⁴⁸⁵ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁴⁸⁶ P. Przybysz [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2011, s. 132–133.

⁴⁸⁷ S. Biernat. *op. cit.*

o postanowienia umowy, której celem jest zagwarantowanie prawidłowej realizacji przedsięwzięcia⁴⁸⁸.

Instytucja partnerstwa publiczno-prywatnego jest uregulowana w akcie prawnym rangi ustawowej – z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym⁴⁸⁹. Poprzednio obowiązywała ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, która praktycznie nie była stosowana z uwagi na zbyt skomplikowane procedury poprzedzające podjęcie decyzji o realizacji zadań w formule partnerstwa publiczno-prywatnego.

W literaturze⁴⁹⁰ nie ma jednolitego pojęcia partnerstwa publiczno-prywatnego. Również ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym nie definiuje tego pojęcia z uwagi na możliwość wielu rozwiązań praktycznych podjęcia partnerstwa publiczno-prywatnego w realizacji zadań publicznych. Ustawa określa zasady współpracy między sektorem publicznym (podmiotem publicznym), a sektorem prywatnym (partnerem prywatnym). Aby uznać współpracę między sektorem publicznym a sektorem prywatnym w realizacji zadań publicznych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, muszą być spełnione następujące warunki w rozumieniu ustawy:

- współpraca musi być zawarta na podstawie umowy o partnerstwo publiczno-prywatne⁴⁹¹,
- współpraca musi być zawarta między podmiotami, które w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym określono jako podmiot publiczny i partner prywatny⁴⁹²,
- współpraca musi służyć realizacji zadania publicznego,
- przedmiotem umowy o partnerstwo publiczno-prywatne jest realizacja przez partnera prywatnego przedsięwzięcia za wynagrodzeniem na rzecz podmiotu publicznego,

⁴⁸⁸ M. Kania, P. Marautraut, *Partnerstwo publiczno-prywatne. Komentarz do ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r.*, Toruń 2010, s. 12–13.

⁴⁸⁹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 1445 ze zm.

⁴⁹⁰ Przykładowo: N. Leśniak – Niedbalec, *Prawna definicja partnerstwa publiczno-prywatnego w Polsce*, Rocznik Lubuski Tom 43, cz. 2, Zielona Góra 2017 s. 191; J. Zysnarski, *Partnerstwo publiczno-prywatne w sferze usług komunalnych*, 2007 Gdańsk, s. 7-8; J. Hausner (red.), *Raport o partnerstwie publiczno-prywatnym w Polsce*, 2013 Warszawa, s. 19-20; T. Skoczyński, *Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym. Praktyczne komentarz*, 2011 Warszawa, s. 11.

⁴⁹¹ Art. 7 u.p.p.p.

⁴⁹² Art. 2 u.p.p.p.

- partner prywatny ponosi w całości lub w części wydatki na realizację przedsięwzięcia lub zapewnia ich poniesienie przez osoby trzecie,
- przystąpienie do współpracy musi być poprzedzone zamieszczeniem przez podmiot publiczny ogłoszenia w Biuletynie Zamówień Publicznych albo w Dzienniku Urzędowym UE oraz w Biuletynie Informacji Publicznej⁴⁹³,
- wybór partnera prywatnego musi zostać dokonany na zasadach określonych w ustawie⁴⁹⁴,
- umowa o partnerstwo publiczno-prywatne musi zawierać postanowienia, które zostały określone w ustawie⁴⁹⁵.

Współpraca przy realizacji zadań publicznych w ramach partnerstwa publiczno-prawnego nawiązywana jest między podmiotem publicznym a partnerem prywatnym. Ustalenie zakresu pojęcia „podmiot publiczny” oraz „partner prywatny” ma podstawowe znaczenie dla określenia kręgu podmiotów (stron) współpracy w rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym. Termin „podmiot publiczny” nie ma jednolitego znaczenia w języku prawnym ani w naukach ekonomicznych⁴⁹⁶. Ustawodawca w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym⁴⁹⁷ wprowadził definicję normatywną „podmiotu publicznego”, co pozwala stosować wykładnię językową na potrzeby tej ustawy⁴⁹⁸.

Szczególnej wagi nabiera wykładnia pojęcia „podmiot publiczny”⁴⁹⁹. Podmiotem publicznym w rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym w pierwszej

⁴⁹³ Art. 5 u.p.p.p.

⁴⁹⁴ Art. 4 u.p.p.p.

⁴⁹⁵ K. Pionka-Bieleniu, *Charakter prawny umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym*, Samorząd Terytorialny 2010, nr 9, s. 9.

⁴⁹⁶ M. Beim, P. Bogdanowicz, P. Piotrowski (red.), *Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 148.

⁴⁹⁷ Art. 2 pkt 1 u.p.p.p.

⁴⁹⁸ Należy wyraźnie podkreślić, że prawo Unii Europejskiej nie wyróżnia umów o partnerstwie publiczno-prywatnym, lecz traktuje takie umowy na równi z innymi umowami odpłatnymi zawieranymi przez podmioty sektora publicznego w ramach zamówień publicznych. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 14 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności, uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz. Urz. UE L 210, s. 25).

⁴⁹⁹ Użytego w art. 2 pkt 1 u.p.p.p.

kolejności są jednostki sektora finansów publicznych, na co zwraca się uwagę w literaturze⁵⁰⁰. Ustawodawca wskazuje te jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów u.f.p.⁵⁰¹ Zatem IGB wymieniona w tej ustawie jako podmiot należący do sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym może występować jako jedna ze stron umowy o partnerstwo publiczno-prywatne. Należy również zauważyć, że pojęcie podmiotu publicznego przyjęte w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym jest zdecydowanie szersze niż w u.f.p. W rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym⁵⁰² podmiotem publicznym może być także inna osoba prawna utworzona w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, nienależąca do jednostek sektora finansów publicznych, jeżeli zostaną spełnione łącznie przesłanki określone w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym. W świetle ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym⁵⁰³ IGB nie musi być udziałowcem lub akcjonariuszem – odpowiednio – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej, co zresztą zabrania u.f.p.⁵⁰⁴, aby spółki te były partnerem umowy z IGB w rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym. Warunkiem wystarczającym będzie, że spółka taka realizowała wspólnie z IGB zadanie publiczne objęte działalnością IGB. W praktyce sytuacja taka i współpraca może dotyczyć fundacji, stowarzyszeń czy spółdzielni, gdyż wspomniane podmioty należą do sektora prywatnego. W świetle ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym drugą stroną umowy z IGB o partnerstwo publiczno-prywatne może być przedsiębiorstwo lub przedsiębiorca zagraniczny. W aktualnie obowiązującej ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym nie ma definicji przedsiębiorcy, jak również nie ma odesłań do innej konkretnej ustawy. Wobec braku takiej definicji w ustawie pomocne w tej mierze jest sięgnięcie do wykładni terminu przedsiębiorcy w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁵⁰⁵. Za przyjęciem takiego stanowiska przemawia także argument, że w uzasadnieniu do projektu podano, iż „partnerem prywatnym może być przedsiębiorca w rozumieniu ustawy o swobodzie

⁵⁰⁰ Zob. B. Donicki (red.), M. Jędrzejczak, L. Staniszevska [w:] *Sposoby realizacji zadań publicznych, Realizacja zadań publicznych w modelach alternatywnych do partnerstwa publiczno-prywatnego*, Warszawa 2017, s. 290.

⁵⁰¹ Art. 9 u.f.p.

⁵⁰² Art. 2 pkt 1 lit. a u.p.p.p.

⁵⁰³ Art. 2 p.p.p.

⁵⁰⁴ Art. 49 ust. 1 u.f.p.

⁵⁰⁵ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 162).

działalności gospodarczej”⁵⁰⁶. Do podmiotów będących przedsiębiorcami na gruncie ustawy – Prawo przedsiębiorców w ramach ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym można zaliczyć także przedsiębiorstwa państwowe i zakwalifikować jako partnerów prywatnych. Zatem partnerem prywatnym IGB w rozumieniu ustawy o partnerstwie prywatnym może być również przedsiębiorstwo państwowe⁵⁰⁷. Jednak ustawodawca, dopuszczając udział jednostek sektora finansów publicznych, w tym IGB, do realizacji zadań publicznych w ramach ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym określił granice prawne. Nie zawsze IGB może zaangażować się w partnerstwo publiczno-prywatne w wykonaniu zadania publicznego. Niezależnie od tego, że podmiot prywatny wykonuje zadania publiczne nawet wyłącznie, IGB może być stroną umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym tylko w ramach zakresu swej działalności podstawowej. W ramach partnerstwa publiczno-prywatnego mogą być realizowane zadania publiczne, zarówno o charakterze obligatoryjnym, jak i fakultatywnym, w przypadku IGB formy partnerstwa publicznoprawnego mogą dotyczyć przedmiotu realizacji zadań publicznych podstawowych określonych w statucie IGB. Statut IGB przy współpracy partnerskiej może przewidywać m.in.: prowadzenie działalności innej niż podstawowa oraz obejmować zakres zadań publicznych o charakterze fakultatywnym⁵⁰⁸. Jest to realizacja wspólnego przedsięwzięcia, w trakcie którego IGB i prywatny przedsiębiorca dzielą się zarówno zyskiem z inwestycji, jak i odpowiedzialnością za podejmowaną działalność. Natomiast istotnym elementem, który ma wpływ na realizację umowy o współpracy w formie partnerstwa publiczno-prywatnego, jest zmniejszenie kosztów wykonywania zadania publicznego przez IGB, jak również rozkład ryzyka finansowego pomiędzy podmiotem publicznym (IGB) a partnerstwem prywatnym. Oczywiście IGB powinna wybrać odpowiednie, optymalne rozwiązanie, które najlepiej będzie przystawało do jej formy działania jako jednostki sfery budżetowej.

⁵⁰⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, druk nr 1180, s. 9. Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej została uchylona przez ustawę – Prawo przedsiębiorców.

⁵⁰⁷ Art. 6 ust. 1 ustawy o przedsiębiorstwach państwowych stanowi, iż zaspokajanie potrzeb ludności, a zatem potrzeb o charakterze publicznym, jest w jego gestii.

⁵⁰⁸ Art. 26 ust. 2 pkt 6 u.f.p.

7. Wnioski

Jednostki sektora finansów publicznych w obrocie gospodarczym zawierają umowy, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane. W stosunku do takich umów znajdują zastosowanie przepisy ustawy – Prawo zamówień publicznych, z wyjątkami w niej zastrzeżonymi.

Realizacja zadań publicznych należy do zakresu działalności podstawowej (a w niektórych wypadkach także wyłącznej) IGB. Główne zasady funkcjonowania IGB wskazują, że nawiązywanie stosunków prawnych (zawieranie umów) pomiędzy organem założycielskim a instytucją następuje w drodze zamówień publicznych z pewnymi odstępstwami.

Zamówienia publiczne mogą być kwalifikowane jako zamówienia *in-house*, a zatem niepodlegające przepisom o zamówieniach publicznych, o ile spełnione zostaną łącznie warunki wskazane w przepisach. Odstąpienie od stosowania przepisów o zamówieniach publicznych dotyczy zamówień udzielanych IGB przez organ władzy publicznej wykonujący funkcję organu założycielskiego tej instytucji, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) zasadnicza część działalności IGB dotyczy wykonywania zadań publicznych na rzecz tego organu władzy publicznej;
- 2) organ władzy publicznej sprawuje nad IGB kontrolę odpowiadającą kontroli prawnej nad własnymi jednostkami nieposiadającymi osobowości prawnej, w szczególności polegającą na wpływie na decyzje strategiczne i indywidualne dotyczące zarządzania sprawami instytucji;
- 3) przedmiot zamówienia należy do zakresu działalności IGB.

IGB może udzielać zamówień publicznych, ale nie ma możliwości zlecania zamówień typu *in-house* innym podmiotom, gdyż nie spełnia podstawowego warunku sprawowania nadzoru nad tymi podmiotami. W szczególności relacja taka nie zachodzi pomiędzy IGB a inną jednostką organizacyjną podległą organowi założycielskiemu.

Istota zamówień *in-house* stanowi możliwość udzielania zamówień jednostkom podległym zamawiającemu z pominięciem procedury ustawy – Prawo zamówień publicznych z możliwością zastosowania przesłanek zamówienia udzielonego w trybie z wolnej ręki. Należy wówczas w sposób kompleksowy stosować całą procedurę udzielania zamówień *in-*

house, zwracając przy tym uwagę na szczególne instrumenty wprowadzone przez ustawodawcę w tym względzie.

Wyłączenie spod działań ustawy zamówień publicznych udzielanych instytucjom budżetowym umożliwia udzielanie takich zamówień nie tylko przez organy administracji rządowej, ale przez wszystkie organy władzy publicznej sprawujące funkcje organów założycielskich (m.in. organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy). Natomiast IGB ma obowiązek stosowania przepisów prawa zamówień publicznych w odniesieniu do zamówień udzielanych przez te instytucje innym podmiotom.

Podmioty sektora finansów publicznych i zamawiający zostali zobowiązani do planowania zamówień publicznych. Ustawodawca w stosunku do tych jednostek przewidział sporządzanie rocznych planów postępowań o udzielenie zamówień. Zamawiający podejmując decyzję o zamówieniu publicznym, musi przestrzegać zasady, że roczny plan postępowań o udzielenie zamówień ma charakter jawny i podlega upowszechnieniu na stronie internetowej jednostki.

W ramach ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym ustawodawca dopuszcza udział jednostek sektora finansów publicznych jako podmiotów publicznych w realizacji zadań publicznych we współpracy z podmiotami prywatnymi. W rozumieniu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym IGB jest podmiotem publicznym, tak jak wszystkie inne jednostki sektora finansów publicznych. Zatem IGB – podmiot publiczny może występować jako jedna ze stron umowy o partnerstwie publiczno-prawnym. IGB może być stroną umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym tylko w ramach zakresu swej działalności podstawowej. Instytucja może wspólnie z partnerem prywatnym realizować zadanie publiczne określone w statucie IGB. Współpraca z podmiotem prywatnym realizowana jest w oparciu o postanowienia umowy, której celem jest zagwarantowanie prawidłowej realizacji zadania. IGB może być stroną umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym tylko w ramach zakresu swej działalności podstawowej. Realizacja zadania publicznego w formie partnerstwa publiczno-prywatnego przez IGB ma pewne korzyści, uzasadnia ją element zmniejszenia kosztów wykonywania zadania, jak również podział ryzyka finansowego pomiędzy podmiotem publicznym (IGB), a partnerem prywatnym.

Jak wcześniej autorka wskazywała, organy administracji publicznej mogą zlecać zadania publiczne znajdujące się w ich kompetencji innym podmiotom. Realizacja zadań publicznych polega na wykonaniu działań, które powinny obciążać administrację publiczną.

Formułowanie katalogu zadań publicznych co do zasady określone jest w ustawach. Ustawa o finansach publicznych, która jest ustawą ustrojową dla IGB, ogólnie określa, że celem IGB jest odpłatne wykonywanie wyodrębnionych zadań publicznych. Zadania te nie zostały przez ustawodawcę wyliczone ani nawet przykładowo wskazane. Brak odpowiednich przepisów w ustawie normujących rodzaj zadań publicznych wykonywanych przez IGB, określam jako przeoczenie ustawodawcy, które wymaga korekty. Niemniej należy podkreślić, że zadania publiczne, które są zadaniami własnymi IGB, zaliczają się do dwóch kategorii. Pierwsza kategoria to zadania publiczne własne dla IGB, podstawowe, wynikające wprost z aktu założycielskiego bądź statutu. Druga kategoria to zadania publiczne zlecane przez organy założycielskie. Konstrukcja zadania publicznego i celu w u.f.p. łączy się, pojęcia te wiążą się w sposób bezpośredni, szczególnie pojęcie celu. W obrębie tak przyjętej konstrukcji ujawnia się oddziaływanie administracji rządowej – centralnej na IGB w kwestii realizacji zadań publicznych, zwłaszcza w zakresie finansowania ich zadań publicznych własnych i zleconych (porozumienie o przekazaniu zadania publicznego w przypadku zadania zleconego). Istotną kwestią jest treść porozumienia i zabezpieczenia w umowie właściwych środków na wykonanie danego zadania zleconego. Zwrócić należy uwagę, iż ustawa – Prawo zamówień publicznych⁵⁰⁹ określa warunek, że ponad 80% działalności IGB ma dotyczyć wykonywania zadań publicznych na rzecz organu założycielskiego tej instytucji, aby w umowach nie stosować przepisów o zamówieniach publicznych⁵¹⁰. Statuty nadane instytucjom muszą wskazywać zakres zadań publicznych, zadań własnych IGB i ich rodzaj (przedmiot działalności podstawowej tej instytucji).

IGB ma obowiązek opracowania budżetu zadaniowego, sporządzania – obok planu finansowego – także planu wydatków w układzie zadaniowym. Zadania IGB są zamieszczane przez Radę Ministrów w załącznikach do projektu ustawy budżetowej. Plan wydatków instytucji sporządzany jest w układzie zadaniowym (zadań budżetowych na rok budżetowy i dwa kolejne lata).

Zdaniem autorki, u.f.p. trafnie w stosunku do IGB przyjęła zasadę funkcjonowania na podstawie umów cywilnoprawnych, zwłaszcza że wykonuje ona wyodrębnione zadania na zasadzie odpłatnej i pokrywa koszty swojej działalności z uzyskiwanych przychodów.

⁵⁰⁹ W art. 4 pkt 13 p.z.p.

⁵¹⁰ Art. 4 pkt 13 lit. a p.z.p.

Autorka podziela stanowisko wyrażone w piśmiennictwie⁵¹¹, że organy administracji tworzące IGB muszą posiadać kompetencję ustawową. Jednocześnie autorka uważa, że realizacja zadań publicznych przez IGB we współdziałaniu z sektorem prywatnym (partnerem prywatnym) za dopuszczalne, pod warunkiem przestrzegania wymogów ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym.

⁵¹¹ Przykładowo: K. Sawicka, *Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] System prawa finansowego, t. II, E. Ruśkowski (red.), *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, Warszawa 2010, s. 63, M. Kaczocha, *Instytucja gospodarki budżetowej jako nowa forma organizacyjno-prawna jednostki sektora finansów publicznych*, „Ius Novum” 2012, 1.

Rozdział VI

Zasady gospodarki finansowej

1. Uwagi wprowadzające

Z przepisów konstytucyjnych⁵¹² wynika podział odpowiedzialności za zadania publiczne wykonywane przez różne podmioty sektora finansów publicznych. Ustawa o finansach publicznych przewiduje, że wskazane jednostki sektora finansów publicznych mogą osiągać dochód (przychód) z prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. W ustawie określony jest on jako wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych. Ich cechą wspólną jest cywilnoprawna podstawa ich pozyskiwania oraz ścisłe powiązanie z zakresem posiadanych zasobów majątkowych i możliwościami ich gospodarczego wykorzystywania. Prowadzenie działalności gospodarczej przez wskazane w ustawie jednostki sektora finansów publicznych związane jest z gromadzeniem i wydatkowaniem środków finansowych. Są to przy tym środki pieniężne, które po wykonywaniu zobowiązań podatkowych (podatki państwowe i samorządowe) pozostają w dyspozycji tych podmiotów sektora finansów publicznych pod pewnymi warunkami. Kategoria przychodów jednostek sektora finansów publicznych, o których mowa w ustawie, obejmuje wszystkie środki tych jednostek z prowadzonej przez nie działalności, a także wszelkie inne środki pieniężne pochodzące z bliżej nieokreślonych w przepisach ustawy innych źródeł⁵¹³. Równocześnie z ustawy wynika, że środki finansowe pochodzące z prowadzonej działalności w myśl ustawy są uznawane zarówno za przychody jednostek sektora finansów publicznych, jak i za dochody publiczne⁵¹⁴.

Zaliczenie do kategorii dochodów publicznych dochodów (przychodów) jednostek sektora finansów publicznych z prowadzonej przez nie działalności powoduje, że pozyskiwanie środków finansowych na zadania publiczne przypisane tym podmiotom wymaga stosowania rygorów finansowych. Trzeba wziąć bowiem pod uwagę, że dochody (przychody) tych podmiotów pozyskiwane są na podstawie umów cywilnoprawnych (np. wpływy ze sprzedaży usług świadczonych przez jednostki sektora finansów publicznych oraz

⁵¹² Art. 163, Rozdział X – „Finanse publiczne” Konstytucji RP.

⁵¹³ Art. 5 ust. 1 pkt 5, art. 5 ust. 2 pkt 2–8 u.f.p.

⁵¹⁴ E. Kornberger-Sokołowska [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 21.

dochody z mienia tych jednostek, do których zalicza się wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze). Przychody jednostek sektora finansów publicznych mogą więc nie pochodzić z prowadzonej przez nie działalności statutowej, a z innych źródeł, niemniej obejmują wszelkie środki uzyskiwane przez podmioty zaliczane na podstawie ustawy do sektora finansów publicznych, niebędące *sensu stricto* dochodami publicznymi. Do środków tych można zaliczyć bardzo różne rodzaje wpływów uzyskiwanych przez te podmioty obok niejako realizacji zadań publicznych – w sposób odpłatny.

W literaturze przedmiotu⁵¹⁵ pojawiają się też poglądy, aby pojęcie przychodu jednostki sektora finansów publicznych nie pochodzącego z działalności zastąpić wspólnym określeniem, np. „wpływy z działalności”, co ułatwiłoby odróżnienie dochodów jednostek sektora finansów publicznych od dochodu przedsiębiorstw.

W tym rozdziale autorka poddaje analizie szczegółowe zasady gospodarki finansowej IGB, której podstawy najpełniej określa u.f.p. Instytucje te są tworzone przez organy założycielskie w celu wykonywania wyodrębnionych zadań publicznych i koszty swojej działalności i zobowiązań pokrywają z uzyskiwanych przychodów. Gromadzenie i wydatkowanie środków finansowych przez IGB regulowane jest przepisami finansowymi. Instytucje gospodarki budżetowej stosują zasady gospodarki finansowej określone w u.f.p.⁵¹⁶ Podmiotowe jednostki IGB, prowadząc działalność gospodarczą, zobowiązane są, podobnie jak inni przedsiębiorcy, przestrzegać reguł prawa podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że IGB, prowadząc działalność gospodarczą, mają obowiązek przestrzegania zasad gospodarowania środkami publicznymi, które są normowane zarówno przepisami prawa gospodarczego, prawa finansowego, jak i innymi licznymi regulacjami prawnymi. Należą do nich m.in. przepisy dotyczące zamówień publicznych, z pewnymi wyjątkami dotyczącymi rachunkowości, ubezpieczeń społecznych.

Funkcjonowanie działalności IGB podlega zatem mechanizmom rynkowym, z tym iż jako jednostka sektora finansów publicznych instytucja dodatkowo oceniana jest pod kątem legalności realizowanych zadań publicznych.

⁵¹⁵ Tak, np. M. Guziński, T. Kocowski: *Struktura prawna władczych działań w procesie prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego*, PIP 1994, z. 9, s. 68 i n.; *Prawo spółek* (pod red. S. Włodyki), Kraków 1996, s. 653; S. Biernat, *Instrumenty administracyjnoprawne w procesie prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych*, [w:] *Własność prywatna* (pod red. T. Wawaka), Kraków 1993, s. 201-202; J. Rajski, *Założenia ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych*, PIP 1990, nr 12.

⁵¹⁶ Art. 10 u.f.p.

2. Zasada jawności i przejrzystości gospodarowania środkami publicznymi

Głównym źródłem określającym sposoby realizacji zasady jawności i przejrzystości w Polsce są obowiązujące w tym zakresie przepisy zawarte w u.f.p.⁵¹⁷ Zgodnie z tą ustawą gospodarka środkami publicznymi jest jawna⁵¹⁸. Zasada ta jest realizowana⁵¹⁹ poprzez podawanie do publicznej wiadomości przez jednostki sektora finansów publicznych informacji dotyczących zakresu zadań lub usług wykonywanych lub świadczonych m.in. przez jednostki IGB oraz wysokości środków publicznych przekazanych na ich realizację. Informacja obejmuje warunki świadczenia usług przez podmioty sektora finansów dla podmiotów uprawnionych, a także odpłatności za świadczone usługi dla innych podmiotów. W u.f.p. zasada jawności łączy się z zasadą przejrzystości finansów publicznych i jest centralną zasadą budżetową. Pojęcie jawności i przejrzystości nie zostało zdefiniowane w ustawodawstwie. Zasada jawności potocznie rozumiana jest najczęściej jako informacja o działalności państwa w wymiarze finansowym. Zasada przejrzystości utożsamiana jest z zasadą szczegółowości klasyfikowania dochodów i wydatków⁵²⁰. Zasada jawności i zasada przejrzystości finansów wzajemnie się uzupełniają. Obie zasady bywają rozpatrywane w dwóch ujęciach: formalnym i materialnym. Zasada jawności oznacza możliwość zapoznania się z procedurami formalnymi związanymi z gospodarowaniem środkami publicznymi i nazywana jest formalną zasadą jawności, zaś przejrzystość budżetowa finansów publicznych sprowadzana jest do zasady materialnej. Konstytucja RP⁵²¹ zapewnia obywatelom prawo do informacji o działalności osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie władzy publicznej i gospodarowania mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa. Konstytucja RP⁵²² precyzuje prawo do informacji, do uzyskania dokumentów w tych sprawach. Jawność gospodarowania środkami publicznymi jest wyłączona w sytuacji, gdy pochodzenie lub przeznaczenie tych środków zostało uznane za informację niejawną na podstawie odrębnych przepisów lub jeżeli wynika to z umów międzynarodowych. W obrocie gospodarczym można wyłączyć jawność informacji ze względu na tajemnicę

⁵¹⁷ W rozdziale 4 dział I u.f.p.

⁵¹⁸ Art. 33 ust. 1 u.f.p.

⁵¹⁹ Art. 34 ust. 1 pkt 5 u.f.p.

⁵²⁰ E. Malinowska-Misiąg, *op. cit.*, s. 117.

⁵²¹ W art. 61 Konstytucji RP.

⁵²² W art. 61 ust. 2 i 3 Konstytucji RP.

przedsiębiorstwa w umowach zawieranych z kontrahentami. Jednak jednostki sektora finansów publicznych, jeżeli zawierają umowy, z których wynika zobowiązanie realizowane lub przeznaczone do realizacji ze środków publicznych, to klauzule zawarte w takich umowach dotyczące wyłączenia jawności ze względu na tajemnicę przedsiębiorstwa uważa się za niezastrzeżone. Nie dotyczy to jednak informacji technicznych, technologicznych, organizacyjnych, posiadających wartość gospodarczą w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji⁵²³.

Zasady gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych określa rozdział 5 u.f.p. Postanowienia głównej normy⁵²⁴ w tym zakresie dotyczą trzech ważnych zagadnień: ustanawiania obowiązku przedmiotowego gromadzenia i przeznaczenia środków publicznych, zasadę niefunduszowania⁵²⁵ oraz obowiązek jednostek sektora finansów publicznych w zakresie ustalania i egzekwowania należności pieniężnych. Upoważnieniem dla IGB do dokonywania wydatków ze środków publicznych jest w sensie formalnym (finansowym) plan finansowy danej jednostki, w sensie zaś materialnym – przepisy określające zakres i sposób realizacji zadań poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych. Istotą zasady niefunduszowania, zwaną także zasadą uniwersalizmu, jest zakaz przeznaczania środków publicznych pochodzących z poszczególnych tytułów płacowych na finansowanie konkretnych („imiennie wymienionych”) wydatków. Ustawa o finansach publicznych wyeksponowała zasadę celowości w gospodarowaniu środkami publicznymi⁵²⁶. Ograniczeń przeznaczenia środków publicznych na finansowanie imiennie wymienionych wydatków nie stosuje się jednak do wydatków finansowanych z kredytów udzielanych przez międzynarodowe instytucje finansowe, ze środków europejskich oraz ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, jak również niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). Ograniczeń wydatków środków publicznych wynikających z

⁵²³ Ustawa z dnia 16 kwietnia 1998 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1913).

⁵²⁴ Art. 42 u.f.p.

⁵²⁵ M. Bitner [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017, komentarz do art. 42 ust. 2, s. 159. Zasada niefunduszowania w prawie finansów publicznych oznacza związanie wpływów pieniężnych z wpływami pieniężnymi, polega na powiązaniu konkretnych wpływów z konkretnymi wpływami.

⁵²⁶ J. Głumińska-Pawlic, *Finansowanie zadań jednostki samorządu terytorialnego ze środków budżetu UE* [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2008.

u.f.p.⁵²⁷ nie stosuje się do kosztów ponoszonych przez IGB. Ustawa o finansach publicznych⁵²⁸ wyłącza spod działania zasady niefunduszowania kosztów ponoszonych przez IGB. Zatem IGB może określony dochód (przychód) przeznaczyć na finansowanie określonego wydatku. Redakcja postanowienia u.f.p.⁵²⁹ utrudnia jego zrozumienie, gdyż posługuje się pojęciami kosztów, nie zaś wydatków, które przepis ustawy formułuje ogólnie⁵³⁰. Sprzeczność między tymi przepisami jest jednak pozorna, gdyż termin „wydatek” w u.f.p. obejmuje także koszty. Ponadto zauważyć należy, że gospodarka finansami IGB prowadzona jest na podstawie planu finansowego, który ujmuje też wydatki.

Ustawa o finansach publicznych⁵³¹ ustanawia nakaz ustalania i dochodzenia przez jednostki sektora finansów publicznych należności pieniężnych (zasada realizacji należności) dotyczący również IGB. Obowiązek ustalania przypadających jednostce należności pieniężnych zależny jest od charakteru łączącego ich stosunku prawnego z kontrahentami i obejmuje cywilnoprawne roszczenia pieniężne. Norma wyrażona w u.f.p.⁵³² nakłada na IGB obowiązek ustalania należności pieniężnych oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonywania zobowiązań. W świetle prawa cywilnego⁵³³ IGB jest zatem wierzycielem, co uprawnia instytucję do żądania od dłużnika świadczenia (jego uiszczenia). Dochodzenie przez IGB należności nie jest tożsame z pojęciem dochodzenia należności przed sądem (wszczęcia procesu). Wykładnia systemowa prowadzi do wniosku, że wierzyciel (IGB) może podejmować różne czynności zmierzające bezpośrednio bądź pośrednio do uzyskania należności. Żaden przepis nie wyznacza poszczególnych rodzajów tych czynności i kolejności ich dokonywania⁵³⁴. Mogą to być zatem wezwania, ponaglenia kierowane do dłużników.

⁵²⁷ Art. 42 ust. 2 u.f.p.

⁵²⁸ Art. 42 ust. 2 u.f.p.

⁵²⁹ Art. 42 ust. 4 u.f.p.

⁵³⁰ W ustępie 2 art. 42 u.f.p.

⁵³¹ Art. 42 ust. 5 u.f.p.

⁵³² Art. 42 ust. 5 u.f.p.

⁵³³ Art. 353-365¹ k.c.

⁵³⁴ W orzecznictwie organów orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych wyrażony jest pogląd, że powinny zostać podjęte te czynności, które ze względu na zasadę gospodarności będą najbardziej racjonalne i skuteczne. Orzeczenie z dnia 8 września 2008 r., DF/GKO-4900-44/42/08/1798 GKO.

3. Zmiany planu finansowego IGB

Zgodnie z wymogami u.f.p. IGB może dokonywać zmian planów finansowych⁵³⁵. Jednak o zmianie planu IGB powiadamia Ministra Finansów bezpośrednio lub za pośrednictwem organu założycielskiego i/lub organu nadzoru. Rygorystyczny tryb dokonywania zmian w planie finansowym oraz obowiązek zatwierdzania korekt w planie przez właściwego ministra, uzyskanie zgody Ministra Finansów na przekroczenie planów finansowych w zakresie kosztów może utrudniać dyrektorowi instytucji prowadzenie działalności. Mechanizm zatwierdzania zmian w planie finansowym, zwłaszcza gdy rozstrzygnięcia mają miejsce w grudniu, stanowi ryzyko, iż organ założycielski nie zdąży zatwierdzić – do końca roku – przedstawionych przez dyrektora IGB zmian w planie finansowym jednostki, co utrudnia zarządzanie powierzonym majątkiem. Z drugiej strony sprawozdanie finansowe stanowi element działań i zrealizowanych działań gospodarczych. Ustawodawca wprowadził obowiązek sporządzania przez każdą jednostkę sektora finansów dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości – tzw. politykę rachunkowości. Opisowe zasady powinny znaleźć się we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego IGB. Przyjęte rozwiązania powinny uwzględniać przed wszystkim charakter i specyfikę danej jednostki IGB. W świetle Krajowych Standardów Rachunkowości i wytycznych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości⁵³⁶ jedną z nadrzędnych zasad rachunkowości jest zasada prawdziwego i wiernego obrazu faktycznego stanu ekonomicznego. Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym jednostki powinny w rzetelny i jasny sposób przedstawiać sytuację majątkową i finansową IGB. Istotnym kryterium przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, zwłaszcza bilansu, jest określenie przez kierownika jednostki zdolności do kontynuowania działalności. Fakt ten należałoby ujawnić już we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. Należy w nim określić, czy sprawozdanie zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej w dającej się przewidzieć przyszłości, w niezmnieszonej istotnie zakresie bez postawienia jednostki w stan likwidacji bądź restrukturyzacji⁵³⁷.

⁵³⁵ Art. 24 ust. 5 u.f.p.

⁵³⁶ Rozporządzenie (WE) Nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (Dz. U. L 243 z 11.09.2002, s. 1).

⁵³⁷ M. Jerema, *Jakie znaczenie ma wycena bilansu ?*, Rzeczpospolita z 21 stycznia 2013 r., nr 17, dodatek Rachunkowość.

Ustawa o finansach publicznych dopuszcza możliwość dokonania zmian w planie finansowym IGB⁵³⁸. W planie finansowym IGB mogą być dokonywane zmiany przychodów i kosztów w trakcie roku budżetowego po uzyskaniu zgody organu wykonującego funkcje organu założycielskiego. Zmiany planu finansowego IGB nie mogą jednak spowodować zwiększenia dotacji z budżetu państwa i pogorszenia planowanego wyniku finansowego. Ustawa nakłada obowiązek, aby o dokonanych zmianach niezwłocznie powiadomić Ministra Finansów. Z przepisu tego wynika zatem, że dopuszczalne jest dokonanie zmian w planie finansowym IGB, jeżeli zostaną spełnione dwa warunki, tj. organ wykonujący funkcje organu założycielskiego wyrazi na to zgodę oraz nie spowodują one zwiększenia dotacji z budżetu państwa i pogorszenia planowanego wyniku finansowego. Sformułowanie tego przepisu prowadzi do wniosku, że oba te warunki nie muszą być spełnione łącznie, możliwa wydaje się zmiana planu finansowego nieskutkująca zwiększeniem dotacji z budżetu, lecz powodująca pogorszenie planowanego wyniku finansowego⁵³⁹.

4. Zysk IGB

W u.f.p. operuje się pojęciem zysku w IGB⁵⁴⁰. Pojęcie „zysku” nie zostało dookreślone w u.f.p.. Zauważyć należy, że IGB nie rozliczają się z budżetem państwa metodą netto, w związku z czym nie mają obowiązku odprowadzania nadwyżki środków finansowych do budżetu państwa, a zysk co do zasady pozostaje w ich dyspozycji. W u.f.p.⁵⁴¹ stało się konieczne zdefiniowanie terminu „środki z poprzedniego okresu” jako zysku IGB wypracowanego w poprzednich latach i pozostającego w jej dyspozycji⁵⁴². W piśmie z dnia 12 lutego 2015 r.⁵⁴³ Minister Finansów zawarł wykładnię, jak należy rozumieć „zysk” IGB.

⁵³⁸ Warunki tych zmian określa art. 24 ust. 5 u.f.p.

⁵³⁹ M. Kaczocha, *Instytucja gospodarki budżetowej jako nowa forma organizacyjno-prawna jednostki sektora finansów publicznych*, Ius Novum 2012, nr 1, s. 172; L. Lipiec-Warzecha, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011, komentarz do art. 24; C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, komentarz do art. 24.

⁵⁴⁰ Art. 23 ust. 4 pkt 4 i art. 28 ust. 8 pkt 2 u.f.p.

⁵⁴¹ Art. 24 ust. 3 u.f.p.

⁵⁴² Propozycje wprowadzenia kategorii zysku wypracowanego w latach ubiegłych i pozostawionego do dyspozycji IGB zgłosiła Najwyższa Izba Kontroli.

⁵⁴³ Znak: BP8.022.1.2015.KML.

Pojęcie zysku występuje na gruncie przepisów o rachunkowości⁵⁴⁴, przez przychody i zyski (nadzwyczajne) rozumie się uprawdopodobnienie powstania w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych. Powyższe wymaga ustalenia wiarygodnie określonej wartości w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez właścicieli. Zysk to różnica (dodatnia) między przychodami i zyskami a kosztami i stratami. Wykazany w sporządzanym przez IGB sprawozdaniu finansowym zysk stanowi kategorię materiałową i nie należy go utożsamiać ze stanem środków pieniężnych na rachunku bankowym tej jednostki. Stan środków pieniężnych i jego zmiany ustala się w rachunku przepływów pieniężnych sporządzanym zgodnie z zasadą kasową.

Z brzmienia znowelizowanej u.f.p.⁵⁴⁵ wynika jednoznacznie, iż koszty IGB mogą być ponoszone do wysokości uzyskanych przychodów, przy czym IGB mogą wykorzystywać środki pieniężne z poprzednich okresów pozostające w ich dyspozycji.

Obowiązujący w 2015 r. przepis uchylony⁵⁴⁶ przewidywał zwiększenie lub zmniejszenie funduszu IGB o kwotę zmian wartości majątku będących skutkiem nieodpłatnego przekazania lub otrzymania środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych. Powyższe brzmienie tego przepisu powodowało niekorzystne dla IGB zaniżenie wyniku finansowego w związku z odniesieniem w koszty działalności operacyjnej amortyzacji dokonywanej od wartości początkowej nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Skreślenie tego przepisu w wyniku nowelizacji spowodowało, że będą miały w tym przypadku zastosowanie zasady ogólne wynikające z ustawy o rachunkowości⁵⁴⁷. Zastosowanie zasad ogólnych oznacza, że koszty amortyzacji równoważone są pozostałymi przychodami operacyjnymi odpisywanymi z rozliczeń międzyokresowych przychodów. Zapewnia to dla IGB neutralny wpływ tego zdarzenia na wynik finansowy.

⁵⁴⁴ Art. 3 ust. 1 pkt 30 u.r.

⁵⁴⁵ Art. 24 u.f.p.

⁵⁴⁶ Dawny przepis art. 28 ust. 6 pkt 2 u.f.p.

⁵⁴⁷ W tym art. 41 u.f.p.

W polskim systemie finansowym we wszystkich jednostkach prowadzących księgi rachunkowe (tj. zarówno w jednostkach zaliczanych do sektora finansów publicznych, jak i innych jednostkach gospodarczych) równowartość mienia wnoszonego przez podmioty lub organy założycielskie znajduje, na dzień utworzenia tych jednostek, swoje odzwierciedlenie w funduszu (kapitale) podstawowym. W przypadku IGB jej fundusz odzwierciedlać powinien równowartość mienia otrzymanego przez jednostkę na dzień utworzenia. Z kolei zyski IGB powinny, co do zasady, być odnoszone na podwyższenie utworzonego w tym celu funduszu zapasowego. Z tego funduszu powinny być pokrywane przez jednostkę straty netto. IGB – bez względu na to, czy powstała z przekształcenia zakładowego gospodarstwa pomocniczego bądź zakładu budżetowego, czy jako utworzony od podstaw nowy podmiot sektora finansów publicznych – tworzy fundusz zapasowy⁵⁴⁸. Przepis nakazuje tworzyć taki fundusz wyłącznie w celu finansowania inwestycji bądź pokrycia straty netto. Przewiduje ponadto tworzenie funduszu zapasowego w drodze odpisów z zysku netto. Rozwiązanie przyjęte w ustawie oznacza, że IGB nie musi utworzyć funduszu zapasowego, gdy nie ma odpisów z zysku. Z przepisu tego można wnioskować, że IGB może tworzyć fundusz zapasowy stopniowo, nie określono minimalnego czy maksymalnego pułapu części zysku netto, od którego można tworzyć fundusz zapasowy, ani też górnej granicy wysokości tego funduszu. Fundusz zapasowy może być zgromadzony dopiero po wpisaniu IGB do rejestru.

Ponadto należy mieć na uwadze, iż pojęcie zysku, jak wskazano wcześniej na gruncie ustawy o rachunkowości, nie jest tożsame ze środkami pieniężnymi na rachunku bankowym IGB. Z powyższych względów niezbędne było wprowadzenie regulacji dotyczących tworzenia, zwiększenia i zmniejszenia funduszu zapasowego IGB⁵⁴⁹. Przyjęcie takiego rozwiązania oznacza pozostawienie w IGB zysku również na jej potrzeby inwestycyjne, umożliwiając tym samym przeznaczenia części wypracowanego zysku, np. na rozszerzenie działalności czy inwestycje sprzyjające rozwojowi jednostki. W tym celu niezbędne będzie jednak równoczesne wyodrębnienie ze środków obrotowych równowartości funduszu zapasowego, tj. środków pieniężnych na oddzielnym koncie bankowym. W tym przypadku finansowanie inwestycji (np. nabycie lub budowa obiektów trwałych bądź nabycie wartości niematerialnych i prawnych) nastąpi ze środków pieniężnych IGB wyodrębnionych na

⁵⁴⁸ Art. 28 ust. 8 u.f.p.

⁵⁴⁹ W art. 28 u.f.p. uchylono ust. 6 pkt 2 oraz ust. 7 i dodano ust. 8 w następującym brzmieniu: „*Institucja gospodarki budżetowej tworzy fundusz zapasowy z zysku netto, z przeznaczeniem na: 1) finansowanie inwestycji, 2) pokrycie straty netto*”.

rachunku bankowym. Po zrealizowaniu inwestycji niezbędne będzie zatem przeniesienie ich równowartości z funduszu zapasowego na fundusz IGB. W tej sytuacji fundusz IGB odzwierciedlać będzie wartość jej majątku⁵⁵⁰. W świetle przepisów u.f.p. przeznaczenie zysku IGB nie stanowi obligatoryjnej treści części statutu tej jednostki. Odniesienie do zysku można jednak znaleźć w u.f.p.⁵⁵¹, gdyż wniosek ministra lub szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu IGB musi określać przeznaczenie zysku IGB. Należy zauważyć, że nie jest to ustawowe ograniczenie samodzielności IGB w gospodarowaniu przychodem. Organy założycielskie nie pozostawiły kwestii zysku bez uregulowania. Analiza statutów IGB w zakresie dysponowania zyskiem prowadzi do konkluzji autorki, że organy założycielskie w treści statutów zamieszczały postanowienia dotyczące przeznaczenia zysku bądź części zysku. Wprawdzie kompetencje dysponowania zyskiem przyznano dyrektorom IGB, ale jednocześnie zastrzegano, że decyzje dotyczące powyższych kwestii wymagają aprobaty organu pełniącego funkcje organu założycielskiego. I tak, zgodnie z brzmieniem statutu CUL⁵⁵² zysk będący w dyspozycji tej instytucji przeznaczają się za dany rok obrotowy na zwiększenie funduszu CUL oraz na zasilenie Funduszu Wsparcia Policji⁵⁵³.

Przeznaczenie określonych kwot z zysku bilansowego CUL na dany cel wymaga pisemnej zgody Komendanta Głównego Policji. Nie budzi wątpliwości, że tak sformułowane przepisy statutu CUL określające konkretne zasady przeznaczenia zysku pozostają w sprzeczności z nowelizacją u.f.p. dotyczącą przeznaczenia zysku IGB⁵⁵⁴. Powyższe postanowienia statutu CUL prowadzą do ograniczenia samodzielności finansowej IGB w zakresie przeznaczenia wypracowanego przez nią zysku.

⁵⁵⁰ Zgodnie z art. 28 ust. 5 u.f.p.

⁵⁵¹ Art. 23 ust. 4 u.f.p.

⁵⁵² Paragraf 17 statutu CUL.

⁵⁵³ Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 24 czerwca 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Wsparcia Policji (Dz. U. Nr 118, poz. 1006 ze zm.).

⁵⁵⁴ Wpłatę IGB o nazwie „Centrum Usług Logistycznych” na Fundusz Wsparcia Policji należałoby traktować jak dotację celową, ze wszystkimi konsekwencjami wynikającymi z art. 250–252 u.f.p. To oznacza, że takie wpłaty nie mogą stanowić dla CUL kosztów. Konsekwencją powyższego jest również brak podstaw do wykazania tych wpłat w rachunku zysków i strat. Ewidencjonując taką pomoc w CUL, należałoby stosować odpowiednie paragrafy klasyfikacji budżetowej. W ustawie z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 161 ze zm.) w art. 13 ust. 4 wśród jednostek zobowiązanych do tworzenia funduszu nie wymienia się CUL, gdyż dotyczy ona wyłącznie jednostek organizacyjnych policji. Zasilenie Funduszu Wsparcia Policji przez CUL wymaga zawarcia stosownego porozumienia lub umowy z jednostkami Policji.

5. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych i obowiązki sprawozdawcze

Instytucja gospodarki budżetowej - jako jednostka sektora finansów publicznych posiadająca osobowość prawną – zobowiązana jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości. Z ustawy tej⁵⁵⁵ wynika, że sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować w szczególności istotne informacje o stanie majątkowym i sytuacji finansowej jednostki. W obecnym brzmieniu u.f.p.⁵⁵⁶ wskazano jednoznacznie, jakie sprawozdanie ma obowiązek przygotować dyrektor IGB w sferze opracowania rocznego sprawozdania finansowego oraz odrębnego rocznego sprawozdania z działalności IGB. Konstrukcja prawna dotycząca zadań w zakresie przygotowania rocznego sprawozdania instytucji upoważnia Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia szczegółowego zakresu przedmiotowego sprawozdania IGB z wykonywania planów finansowych⁵⁵⁷. Minister Finansów po zasięgnięciu opinii Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, określa w drodze rozporządzenia sposoby sporządzania sprawozdań oraz terminy ich przekazywania, z wykonania planów finansowych IGB w układzie zadaniowym. Minister Finansów może dokonywać oceny planowania i gospodarowania środkami publicznymi w IGB (z wyłączeniem IGB posiadających tzw. autonomię budżetową, które są włączane do projektu ustawy budżetowej bez ingerencji Ministra Finansów)⁵⁵⁸. Na podstawie u.f.p.⁵⁵⁹ IGB prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości z uwzględnieniem zasad określonych w u.f.p. Instytucje gospodarki budżetowej są zatem zobowiązane, stosownie do przepisów u.f.p.⁵⁶⁰, do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w tejże ustawie, z uwzględnieniem specyfiki działalności tych instytucji wynikających z jej przepisów. W związku z tym, że IGB prowadzą księgi rachunkowe w oparciu o u.f.p., nie stosuje się do nich przepisów rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i sporządzają one sprawozdanie finansowe składające się z:

⁵⁵⁵ Art. 49 ust. 2 i 3 u.r.

⁵⁵⁶ W przepisie art. 27 ust. 2 pkt 5 u.f.p.

⁵⁵⁷ Art. 41 ust 4 u.f.p.

⁵⁵⁸ Art. 176 ust 1 u.f.p.

⁵⁵⁹ Art. 40 ust. 1 u.f.p.

⁵⁶⁰ Art. 27 ust. 1 u.f.p.

- bilansu,
- rachunku zysków i strat,
- informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i wyjaśnienia.

Wymienione elementy sprawozdania finansowego IGB sporządzają co najmniej ze szczegółowością określoną w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁵⁶¹. Instytucje gospodarki budżetowej, w przeciwieństwie do jednostek objętych rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, mogą sporządzać rachunek zysków i strat w wersji porównawczej lub kalkulacyjnej, w zależności od tego, jakie wprowadzają zasady (polityki rachunkowości). Dyrektor IGB ma obowiązek przygotowania rocznego sprawozdania finansowego instytucji oraz przygotowania rocznego sprawozdania z działalności IGB. W u.f.p. pojęcie sprawozdawczości finansowej nie zostało zdefiniowane jako element sprawozdania. Bilans i rachunek zysków i strat są elementami sprawozdania finansowego, ale również mogą być elementami sprawozdania z działalności instytucji. Przepisy ustawy o finansach publicznych⁵⁶² nakładają na dyrektora IGB obowiązek sporządzenia odrębnego rocznego sprawozdania z działalności IGB, której zakres informacyjny określa ustawa o rachunkowości⁵⁶³. Pomimo braku jednoznacznych przepisów w u.f.p. przed nowelizacją przepisów o sporządzaniu sprawozdań z działalności, niektóre IGB sporządzały takie sprawozdania, przy czym obowiązek sporządzania tego typu sprawozdań mógł wynikać z treści nadanego im statutu.

Zmiana u.f.p.⁵⁶⁴ doprecyzowuje obowiązek przygotowania sprawozdania przez dyrektora IGB w sferze opracowania sprawozdania finansowego oraz odrębnego sprawozdania z działalności IGB. Z ustawy o rachunkowości⁵⁶⁵ wynika, iż sprawozdanie z działalności jednostki IGB powinno obejmować w szczególności istotne informacje o stanie

⁵⁶¹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1393).

⁵⁶² Art. 27 ust. 2 pkt 6 u.f.p.

⁵⁶³ Art. 49 ust. 2 i 3 u.r.

⁵⁶⁴ Art. 27 ust. 2 pkt 5 i pkt 6 u.f.p.

⁵⁶⁵ Art. 49 ust. 2 i 3 u.r.

majątkowym i sytuacji finansowej jednostki. Realizacja zadań publicznych służących osiągnięciu celu, w jakim utworzono IGB, jest informacją istotną dla oceny sytuacji majątkowej oraz finansowej i w konsekwencji dane te powinny zostać przedstawione i omówione w sprawozdaniu z działalności IGB.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości⁵⁶⁶ wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, do wykonywania badania lub przeglądu sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, w przypadku IGB jest to organ wykonujący funkcje założycielskie, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy stanowią inaczej. Przepisy ustawy o rachunkowości nie przewidują uprawnień dla dyrektora IGB odnośnie do wyboru biegłego rewidenta.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości⁵⁶⁷ organ zatwierdzający sprawozdanie nie może scedować na kierownika jednostki (IGB) uprawnień w zakresie wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego.

Z brzmienia przepisów powołanych wyżej oraz podstawowej zasady wyrażenia przez biegłego rewidenta niezależnej opinii⁵⁶⁸ wynika, iż wyboru biegłego rewidenta nie może dokonać organ będący kierownikiem tej jednostki.

Prawidłowość wyboru biegłego rewidenta jest niezmiernie ważna dla jednostki będącej IGB. Nieprawidłowy wybór powoduje nieważność badania i wydanej opinii wraz z raportem, co skutkuje m.in. tym, że nie można podać wyniku finansowego, poza tym IGB grożą kary za niepoddanie sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta.

6. Lokata wolnych środków pieniężnych i zakaz obrotu papierami wartościowymi

IGB, podobnie jak i inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą, mogą dokonywać lokat wolnych środków⁵⁶⁹. Samą definicję wolnych środków zawiera u.f.p.⁵⁷⁰

⁵⁶⁶ Art. 66 ust. 4 u.r.

⁵⁶⁷ Art. 66 ust. 4 u.r.

⁵⁶⁸ Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1421 ze zm.).

⁵⁶⁹ Art. 48 ust. 2 u.f.p.

Wolnymi środkami w myśl cytowanego wyżej przepisu są te środki jednostki sektora finansów publicznych znajdujące się w jej dyspozycji, które nie są wydatkowane w określonym dniu na wykonywanie zadań oraz funkcjonowanie danej jednostki. Przez „czasowo wolne środki pieniężne” należy rozumieć te środki, które nie są aktualnie wykorzystywane przez posiadacza rachunku bankowego, tj. nie są objęte jego bieżącym zleceniem ani też nie żądał on ich zwrotu⁵⁷¹. Z treści przepisu wynika, że są to środki pieniężne (pojęcie wydatkowania odnosi się tylko i wyłącznie do środków pieniężnych)⁵⁷². Dyrektor IGB jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych może wydatkować środki pieniężne. Finanse publiczne⁵⁷³ obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, a także ich wydatkowaniem. Definicja statusu pojęcia wolnych środków zawarta jest w u.f.p.⁵⁷⁴, mogą być one lokowane przez IGB w określonym dniu. W rozumieniu funkcjonalnym są to środki niewydatkowane od końca dnia do początku kolejnego dnia (środki niewydatkowanie faktycznie). Przez wolne środki należy zatem rozumieć też środki, które zgodnie z planem zarządzania płynnością finansową nie muszą być w danym okresie wydatkowane. Z kontekstu przepisów u.f.p.⁵⁷⁵ wynika *expressis verbis* obowiązek dokonywania lokat wolnych środków w formie depozytu u Ministra Finansów przez jednostki sektora finansów publicznych wymienione w tym przepisie⁵⁷⁶. Zakresem tego obowiązku objęta została także IGB⁵⁷⁷. Wyjątkiem od ogólnego obowiązku lokowania wolnych środków w formie depozytu u Ministra Finansów są dwie kategorie środków pieniężnych: obowiązkowi nie podlegają środki pochodzące z dotacji z budżetu oraz środki w walutach obcych. Z analizy omawianych przepisów wynika, że IGB mają ograniczoną swobodę dysponowania swoimi środkami pieniężnymi. IGB nie ma swobody w wyborze banku, w którym będzie lokować wolne środki (z wyłączeniem środków w walutach obcych), w przeciwieństwie do innych podmiotów prowadzących działalność

⁵⁷⁰ Art. 48 ust. 3 u.f.p.

⁵⁷¹ J. Gołaczyński [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2006, s. 1145.

⁵⁷² M. Bitner, *op. cit.*, s. 188.

⁵⁷³ Zgodnie z art. 3 pkt 2 u.f.p.

⁵⁷⁴ W art. 48 ust. 3 u.f.p.

⁵⁷⁵ Przepisu art. 48 ust. 2 u.f.p.

⁵⁷⁶ Art. 48 ust. 2 u.f.p.

⁵⁷⁷ Ustawa z dnia 26 września 2014 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1626 ze zm.).

gospodarczą. Wydaje się, że głównym celem wprowadzenia tego ograniczenia jest wykorzystanie własnych środków przez IGB na realizację zadań publicznych, dla których zostały utworzone, nie bez znaczenia jest też, że zostały one wyposażone w majątek przez Skarb Państwa.

Wspomnieć należy, że obowiązek wykorzystywania wolnych środków wyłącznie w formie ich depozytu u Ministra Finansów nie dotyczy jednostek samorządu terytorialnego i ich związków oraz innych jednostek wymienionych w u.f.p.⁵⁷⁸ Zakres wyłączeń podmiotowych jednostek sektora publicznego spod obowiązku bezpośredniego lokowania wolnych środków w formie depozytu u Ministra Finansów jest bardzo szeroki. Wskazane w u.f.p.⁵⁷⁹ jednostki mają prawo wyboru formy dokonywania lokat wolnych środków. Przepisy dotyczące lokowania tzw. wolnych środków⁵⁸⁰ upoważnia te jednostki do dobrowolnego lokowania wolnych środków w czterech różnych formach⁵⁸¹, w tym na rachunkach bankowych we wszystkich bankach na terytorium RP, w przeciwieństwie do IGB, która może lokować wolne środki wyłącznie w Banku Gospodarstwa Krajowego.

Zgodnie z u.f.p.⁵⁸² wolne środki złotówkowe podlegające obowiązkowi lokowania w formie depozytu przyjmowane są przez Ministra Finansów w depozyt na czas oznaczony i podlegają zwrotowi zgodnie z dyspozycją danej IGB⁵⁸³. Ponadto u.f.p. ustanawia dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych z wyjątkiem j.s.t. zakaz posiadania pewnych składników majątkowych⁵⁸⁴. Przedmiotowy przepis zabrania:

- 1) posiadania udziałów lub akcji w spółkach,
- 2) obejmowania udziałów lub akcji w spółkach,

⁵⁷⁸ Art. 48 ust. 1 u.f.p.

⁵⁷⁹ Art. 48 ust. 1 u.f.p.

⁵⁸⁰ W art. 48 ust. 1 u.f.p.

⁵⁸¹ W art. 48 ust. 1 u.f.p. wyróżniono cztery formy lokat wolnych środków: 1) w skarbowych papierach wartościowych, 2) w obligacjach emitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego, 3) na rachunkach bankowych w bankach mających siedzibę na terytorium RP, 4) w formie depozytu u Ministra Finansów.

⁵⁸² Art. 78c u.f.p.

⁵⁸³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2014 r. w sprawie wolnych środków w niektórych jednostkach sektora finansów publicznych przyjmowanych przez Ministra Finansów w depozyt lub zarządzanie (Dz. U. poz. 1864).

⁵⁸⁴ Art. 49 u.f.p.

- 3) nabywania obligacji emitowanych przez podmioty inne niż skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Minister właściwy do spraw aktywów państwowych przejmuje od jednostek sektora finansów publicznych akcje oraz udziały w spółkach oraz obligacje wyemitowane przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub j.s.t. oraz wykonuje wynikające z nich uprawnienia Skarbu Państwa⁵⁸⁵. Określone w tym przepisie zakazy mają charakter norm bezwzględnie obowiązujących, dotyczą więc one również IGB będącej jednostką sektora finansów publicznych. Komentowany przepis nie zawiera odrębnych definicji pojęć udziałów, akcji. Rozstrzygnięcie powyższej kwestii ma istotne konsekwencje praktyczne dla zachowania dyscypliny wydatków majątkowych. Wydaje się, że w tej sytuacji należy posilkować się odpowiednio definicjami istniejącymi w prawie handlowym (Kodeks spółek handlowych), które określają te instrumenty finansowe oraz czynności prawne związane z ich obrotem. W prawie handlowym rozróżnia się wyraźnie również pojęcia „obejmowanie akcji lub udziałów” od „nabywanie akcji lub udziałów”, rezerwując te pojęcia dla przeniesienia praw z akcji lub udziałów przez dotychczasowego posiadacza na inną osobę w drodze czynności rozporządzającej. Pojęcie udziału należy odnieść zarówno do kapitału zakładowego, jak i wkładów do spółki. W związku z wniesionym do spółki wkładem wspólnik ma prawa udziałowe w kapitale zakładowym (udziały kapitałowe)⁵⁸⁶. Kodeks spółek handlowych używa też określenia „prawa do udziału w zysku”⁵⁸⁷. Ogólnie przez udział w spółce rozumieć będziemy ogół praw i obowiązków wspólnika, które wynikają z Kodeksu spółek handlowych⁵⁸⁸ i umów spółki, zaś akcja jest związana z kapitałem zakładowym. W tym też znaczeniu akcja jest rozumiana jako udział kapitałowy w kapitale zakładowym. Od 2017 r.⁵⁸⁹ w ustawie u.f.p.⁵⁹⁰ jest wyraźnie mowa o zakazie posiadania, obejmowania lub nabywania przez jednostki sektora finansów obligacji emitowanych przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej. Skarb Państwa może wprowadzić do obrotu papiery wartościowe przez siebie emitowane.

⁵⁸⁵ Upřednio uprawnienia te wykonywał Minister Finansów.

⁵⁸⁶ A. Kidyba, *op. cit.*, s. 232–343.

⁵⁸⁷ W art. 191 § 1 k.s.h.

⁵⁸⁸ Art. 51 k.s.h.

⁵⁸⁹ Wejście w życie art. 73 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz. U. poz. 2260).

⁵⁹⁰ Art. 49 ust 1 u.f.p.

Papierami emitowanymi przez Skarb Państwa są przede wszystkim obligacje oraz bony skarbowe. Co do papierów emitowanych przez Skarb Państwa, ich wprowadzenie do obrotu publicznego nie wymaga zgody Skarbu Państwa, a na mocy przepisów regulujących ich emisję są one dopuszczone w obrocie publicznym z mocy samego prawa⁵⁹¹. Interpretując brzmienie tego przepisu, autorka dochodzi do wniosku, że IGB może nabywać obligacje emitowane przez Skarb Państwa, jak również bony skarbowe, gdyż przepis *expressis verbis* tego nie zakazuje.

7. Warunek rozliczenia nieściągalnych wierzytelności w koszty uzyskania przychodów

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁹² IGB, tak jak każdy przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą, ma obowiązek płacenia podatku dochodowego. Komentatorzy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podkreślają, iż podatnik, nawet jeżeli nie otrzymał zapłaty z tytułu prawidłowo zrealizowanej umowy, to i tak jest zobowiązany do wykazania kwoty należności jako przychodu należnego i odprowadzenia podatku dochodowego⁵⁹³. Wierzytelność nieściągalna jest zatem zaliczana w myśl ustawy do przychodów, co powoduje skutki podatkowe dla przedsiębiorcy. Ustawodawca dopuszcza możliwość rozliczenia nieuregulowanych należności – pod pewnymi warunkami – w kosztach uzyskania przychodu w podatkach dochodowych. Z analizy przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁹⁴ wynika, iż wierzytelności nieściągalne mogą być uznane za koszt uzyskania przychodów, jeżeli wcześniej zostały zarachowane do przychodów, a ich nieściągalność podatnik udokumentował w sposób przewidziany w ustawie. Rozwiązanie przyjęte na gruncie ustawy o podatku dochodowym obowiązuje IGB jako osobę prawną prowadzącą działalność gospodarczą. Stosownie do ustawy o podatku dochodowym⁵⁹⁵ nieściągalność wierzytelności

⁵⁹¹ M. Wierzbowski [w:] *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjno-prawne*, Warszawa 2005, s. 270.

⁵⁹² Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.).

⁵⁹³ S. Twardoch, *Wybrane problemy wierzytelności nieściągalnych w podatku dochodowym od osób prawnych*, Wrocław 2014.

⁵⁹⁴ Art. 16 ust. 1 pkt 25 i art. 12 pkt 3 u.p.d.o.p.

⁵⁹⁵ Art. 16 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p.

dokumentuje postanowienie o nieściągalności – uznane przez wierzyciela (IGB) jako odpowiadające stanowi faktycznemu – wydane przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego. Analizując przepisy ustawy oraz cel ustawodawcy, należy odróżnić środek prawny w postaci postanowienia o nieściągalności od postanowienia o umorzeniu egzekucji. Obydwa terminy mają różne znaczenie. Termin „postanowienie o nieściągalności” nie jest tożsamy z postanowieniem o umorzeniu egzekucji. W prawie cywilnym nie funkcjonuje pojęcie postanowienia o nieściągalności, żeby zatem podatnik (IGB) mógł uznać nieściągalną wierzytelność za koszty uzyskania przychodów, z treści postanowienia o nieściągalności musi jednoznacznie wynikać, że nie istnieje majątek dłużnika, z którego IGB może egzekwować wierzytelność. Zdaniem organów podatkowych właściwych w sprawach podatkowych podstawą do zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów nie może być postanowienie o umorzeniu postępowania, np. z powodu uchybień formalnych ani inne postanowienia organów egzekucyjnych, z których treści wynika, iż podstawą nieściągalności wierzytelności nie jest brak majątku dłużnika⁵⁹⁶. Postanowienia organów podatkowych albo organów egzekucyjnych, aby mogły stanowić podstawę zaliczenia wierzytelności nieściągalnej do kosztów uzyskania przychodu, muszą nie budzić wątpliwości, iż dłużnik nie posiada majątku, z którego egzekwowana należność IGB może zostać zaspokojona. Analizując treść ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵⁹⁷, autorka dochodzi do wniosku, iż nie jest konieczne odrębne udokumentowanie każdej wierzytelności wobec tego samego dłużnika odrębnymi dokumentami, jeżeli z posiadanych dokumentów (postanowienia organu egzekucyjnego) wynika jasno, że majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie nawet jednej z dochodzonych wierzytelności albo kosztów postępowania sądowego. Jednak w praktyce coraz częściej organy podatkowe, jak również sądy administracyjne prezentują odmienne stanowisko, co jest przejawem formalizmu organów administracji podatkowej. Zdaniem organów podatkowych udokumentowanie nieściągalności jednej z wierzytelności nie pozwala na uznanie pozostałych za nieściągalne i zaliczenie ich do kosztów podatkowych⁵⁹⁸. W tej sytuacji najbezpieczniejszym rozwiązaniem dla IGB chcącej uznać wierzytelność za nieściągalną jest wdrożenie postępowania sądowego (w celu uzyskania tytułu wykonawczego i klauzuli sądowej o wierzytelności bezspornej). Dalszym krokiem

⁵⁹⁶ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 30 listopada 1995 r., nr PO 4/AS-722-837/95; pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 29 kwietnia 2011 r., nr I BPB I/1/415-136/II/AB.

⁵⁹⁷ Art. 16 ust. 1 pkt 25 i art. 16 ust. 2 u.p.d.o.p.

⁵⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2009 r., Sygn. kat: II FSK 754/07, LEX nr 471694.

będzie wystąpienie do organu egzekucyjnego z wnioskiem o egzekucję i uzyskanie rozstrzygnięcia, z którego jednoznacznie wynikałoby, że dłużnik nie posiada majątku wystarczającego do zaspokojenia dochodzonego roszczenia.

Nieściągalność wierzytelności może być udokumentowana postanowieniami sądu o:

- oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku niewypłacalnego dłużnika, iż nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tylko kosztów⁵⁹⁹;
- umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tych kosztów⁶⁰⁰;
- zakończeniu postępowania upadłościowego, obejmującego likwidację majątku⁶⁰¹.

Z treści postanowień sądowych powinno więc bezsprzecznie wynikać, że majątek dłużnika jest niewystraszający, aby pokryć z niego koszty postępowania upadłościowego. Umorzenie postępowania upadłościowego z innych przyczyn (np. formalnych), nie będzie wywierało skutku w kosztach uzyskania przychodów oraz nie będzie stanowiło podstawy do rozliczenia przez IGB wierzytelności w kosztach uzyskania przychodów.

Udokumentowanie nieściągalności wierzytelności może nastąpić również przez samego wierzyciela. Ustawodawca zezwala podatnikowi (IGB)⁶⁰² na sporządzenie protokołu, w którym on sam ujmuje nieściągalne wierzytelności jako koszty uzyskania przychodów w rachunku podatkowym. Warunkiem *sine qua non* jest stwierdzenie, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne udokumentowane sporządzonym protokołem, związane z dochodzeniem wierzytelności, byłyby równe albo wyższe od kwoty wierzytelności. Ażeby skorzystać z tej formy dokumentowania nieściągalnej wierzytelności, IGB w sporządzonym protokole może wykazać ewentualne wydatki, które zostałyby poniesione przez nią jako podatnika w przypadku dochodzenia wierzytelności w drodze procesowej. W celu uwiarygodnienia tych okoliczności IGB może przedstawić analizę wydatków związanych

⁵⁹⁹ Art. 16 ust. 2 pkt 2 lit. a u.p.d.o.p.

⁶⁰⁰ Art. 16 ust. 2 pkt 2 lit. b u.p.d.o.p.

⁶⁰¹ Art. 16 ust. 2 pkt 2 lit. c u.p.d.o.p.

⁶⁰² W art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.

z procesem, m.in. koszty sądowe, koszty zastępstwa procesowego, zwrot świadkom utraconego zarobku za czas stawiennictwa w sądzie, koszty zaliczki na ekspertyzy biegłych, koszty egzekucji komorniczej, koszty sporządzenia ewentualnych dokumentów podatnika. Analizowane przepisy jednoznacznie wskazują, że stan nieściągalności powinien być udokumentowany tylko w sposób przewidziany powyższą ustawą.

8. Finansowe instrumenty wsparcia dla IGB

Instytucje gospodarki budżetowej stały się odrębnymi podmiotami w zakresie ekonomicznym i prawnym. Byt prawny IGB jest podmiotem niezależnym od organu władzy publicznej bowiem uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego⁶⁰³. Ponadto, IGB samodzielnie gospodaruje mieniem⁶⁰⁴. Działalność gospodarcza IGB może wiązać się z udzieleniem im pomocy finansowej w formie dotacji na równi z innymi podmiotami gospodarczymi, na określonych zasadach. Przez pomoc finansową ogólnie rozumie się wsparcie przez udzielenie środków finansowych.

W u.f.p. można wyróżnić trzy rodzaje dotacji: celowe, przedmiotowe oraz podmiotowe.

Jednym ze źródeł pomocy finansowej państwa jest dofinansowanie IGB, przyznanie tym podmiotom dotacji. IGB może otrzymywać dotacje z budżetu państwa na realizację zadań publicznych, jeżeli odrębne ustawy tak stanowią⁶⁰⁵.

Przykładem dotowania IGB jest Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego, który otrzymuje dotacje z budżetu państwa na podstawie ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych RP⁶⁰⁶. Zgodnie z tą ustawą⁶⁰⁷ Zakładowi Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego przyznawane są dotacje na zadania publiczne związane z realizacją na

⁶⁰³ Art. 23 ust 5 u.f.p.

⁶⁰⁴ Art. 28 ust 1 u.f.p.

⁶⁰⁵ Art. 24 ust. 1 u.f.p.

⁶⁰⁶ Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowania Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1221 ze zm.).

⁶⁰⁷ Art. 12a ustawy o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej.

terytorium RP zadań inwestycyjnych określonych w Programie Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego w Dziedzinie Bezpieczeństwa⁶⁰⁸.

Pojęcie dotacji jest określone w samej u.f.p., zgodnie z nią⁶⁰⁹ dotacje to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych, przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Podana definicja nie wykazuje jednak wszystkich specyficznych cech dotacji znanych w prawie finansowym dla określenia tej kategorii wydatków budżetowych. Można tu wymienić takie przymioty dotacji, jak nieodpłatność, bezzwrotność (np. spełnienie warunków), jednostronność oraz publiczno-prawny charakter stosunku dotowania⁶¹⁰. Należy zwrócić jednak uwagę na inną bardzo ważną cechę stosowania dotacji: jest ona sprzeczna z zasadą konkurencji w obrocie gospodarczym (IGB dotowane przez państwo uzyskuje uprzywilejowaną pozycję). Trzeba także podnieść, że udzielenie dotacji przez państwo może również nadmiernie obciążać budżet, gdyż dotacje są przyznawane kosztem innych wydatków budżetowych. Udzielanie dotacji może być traktowane jako odstępstwo od równego dostępu do środków publicznych i może być uznane jako nieuzasadnione uprzywilejowanie jednych podmiotów kosztem drugih, niekiedy przybierając skrajną formę, np. w przypadku finansowania jednostek IGB trwale deficytowych. Wszystkie jednostki otrzymujące dotacje podmiotowe muszą znaleźć się w specjalnym wykazie, który zawiera również kwoty przyznanych dotacji. Informacje te są jawne. Wykaz ten znajduje się w załączniku do ustawy budżetowej. Wyposażenie w środki obrotowe nowo tworzonej IGB może mieć formę dotacji z budżetu państwa, czyli formę dotacji podmiotowej⁶¹¹. Z u.f.p. wynika również⁶¹², że z budżetu państwa mogą być udzielane dotacje celowe m.in. na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji IGB⁶¹³.

⁶⁰⁸ Przykład podany przez E. Malinowską-Misiąg, *op. cit.*, s. 96.

⁶⁰⁹ Art. 126 u.f.p.

⁶¹⁰ M. Duda, *Dotacje udzielane przez państwowe osoby prawne*, Państwo i Prawo 2014, nr 5, s. 30; E. Chojna-Duch, *Podstawy systemu finansów publicznych* [w:] *Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 63.

⁶¹¹ Zgodnie z art. 24 ust. 4 u.f.p.

⁶¹² Z treści art. 132 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

⁶¹³ Przykładem takiej dotacji może być dotacja przyznana przez Ministerstwo Sportu i Turystyki i rozliczona dla Centralnego Ośrodka Sportu na finansowanie lub dofinansowanie zadań bieżących oraz inwestycji w 2014 roku. W decyzji wymieniono dwanaście zadań.

Samo pojęcie inwestycji nie jest w komentowanej ustawie precyzyjnie zdefiniowane. W konsekwencji IGB może otrzymać od organu założycielskiego (jednostki budżetowej) dotację celową na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizowanych inwestycji. Przyznane dotacje inwestycyjne muszą być wydatkowane wyłącznie na wskazany cel. Warunkiem rozliczenia wykorzystania dotacji powinno być wskazanie, że dotowany obiekt został prawidłowo wybudowany lub – jeśli dotowanie polega na zakupie środków trwałych – został zakupiony i przekazany dotowanej IGB i jest wykorzystywany do wykonywania zadań dotowanej IGB. Przepisy u.f.p. wprowadzają obowiązek corocznej oceny „stopnia realizacji założonych celów” związanych z wydatkami na inwestycję finansowaną z udziałem środków budżetu państwa⁶¹⁴. Otrzymana przez IGB dotacja z organu założycielskiego na sfinansowanie lub dofinansowanie inwestycji powinna być więc kontrolowana w ramach kontroli zarządczej w przedmiocie przebiegu samej inwestycji. Obowiązkowej ocenie podlegają inwestycje sfinansowane lub dofinansowane w łącznej kwocie stanowiącej minimum 50% wartości kosztorysowej. Ustawa nie określa sposobu przeprowadzenia oceny. Sposób ten może być ustalony samodzielnie przez instytucję realizującą inwestycję lub przekazującą dotacje inwestycyjne w ramach kontroli zarządczej (organ założycielski). W ramach kontroli zarządczej nie można pominąć czynności bieżącego monitorowania i oceniania inwestycji. Monitorowanie inwestycji ma charakter ciągły, znacznie mniej sformalizowany aniżeli ocena. Jest ono przypisane kierownictwu jednostki, w tym przypadku dyrektorowi IGB i odbywa się w toku bieżącego funkcjonowania instytucji. Powyższe pozwala na szybkie i elastyczne reagowanie na wszelkie odstępstwa w realizacji inwestycji. Obowiązek sporządzania oceny realizowanych inwestycji nie obejmuje inwestycji sfinansowanych lub dofinansowanych w kwocie poniżej 50% wartości kosztorysowej. Nie oznacza to zakazu dokonywania takich ocen wobec innych inwestycji lub ich dokonywania z większą częstotliwością. W jednostkach sektora finansów publicznych prowadzone są często inwestycje dotowane z budżetu państwa w zakresie mniejszym niż 50% wartości kosztorysowej. IGB, szczególnie w sytuacji zaangażowania własnych środków na realizację inwestycji, powinna sprawować kontrolę zarządczą własnych inwestycji – zwłaszcza jeżeli ich wartość kosztorysowa jest duża⁶¹⁵.

⁶¹⁴ Art. 133a u.f.p.

⁶¹⁵ E. Malinowska-Misiąg, *op. cit.*, s. 523.

Należy też podnieść, że w u.f.p. brak jest unormowań, które określałyby zasady oraz limitowałyby wysokość dofinansowania IGB dotacjami z budżetu państwa⁶¹⁶. Wyjątek stanowią dotacje celowe dla jednostek samorządu terytorialnego i agencji wykonawczych. Limit kwoty takiej dotacji na dofinansowanie zadań własnych, bieżących i inwestycyjnych nie może przekroczyć 80% kosztów realizacji zadania, chyba że odrębne ustawy stanowią inaczej⁶¹⁷. Ponadto zgodnie z u.f.p.⁶¹⁸ mogą być też udzielane dotacje podmiotowe. Ten rodzaj dotacji również obejmuje przydział środków dla IGB, jednak warunkiem jest wskazanie konkretnego podmiotu IGB w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej. Dotacje podmiotowe dla IGB mogą być przeznaczone wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej. Autorka uważa, że udzielanie tego rodzaju dotacji powinno być traktowane jako działanie wyjątkowe, gdyż jest to forma pomocy państwa przeznaczona na finansowanie działań bieżących podmiotu (pomagając utrzymać jego płynność finansową)⁶¹⁹.

Nowo tworzonej IGB może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe⁶²⁰. Dotacje z budżetu państwa muszą być odrębnie ujęte w planie finansowym IGB⁶²¹ oraz zaprezentowane w załączniku do ustawy budżetowej⁶²².

Jak wykazują komentatorzy⁶²³ przepisów u.f.p., dotacje przedmiotowe są powiązane z rodzajem i rozmiarami prowadzonej działalności, a ich wysokość różnicuje się w zależności

⁶¹⁶ Dotacjami celowymi są także środki przeznaczone m.in. na realizację projektów pomocy technicznej finansowaną z udziałem środków europejskich i innych środków, współfinansowanie realizacji programów finansowych z udziałem środków europejskich.

⁶¹⁷ Art. 128 ust. 2 u.f.p.

⁶¹⁸ Art. 131 u.f.p.

⁶¹⁹ Dotacje celowe udzielone IGB z budżetu państwa mogą być wykorzystywane wyłącznie na cele, na które jednostki budżetowe prowadzą ewidencje kosztów realizacji inwestycji umożliwiające ustalenie źródeł finansowania inwestycji, wielkości zaangażowania środków, w tym dotacji otrzymanych z budżetu.

⁶²⁰ Art. 24 ust. 4 u.f.p.

⁶²¹ Art. 24 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

⁶²² Art. 123 ust. 3 u.f.p.

⁶²³ Zob. E. Chojna-Duch, *Struktura dotacji budżetowej – studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988, s. 29; T. Dębowska-Romanowska, *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993 r., s. 43 i n.; S. Owsiak, *Finanse Publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 176 i n.

od charakteru wytwarzanych wyrobów lub świadczonych usług. W przypadku IGB w większości będą to usługi realizowane w ramach zleconych zadań publicznych⁶²⁴.

Stosownie do postanowień przepisów u.f.p.⁶²⁵ IGB może otrzymywać również z budżetu zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotację celową na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego udzielają dotacji celowej jednostce sektora finansów publicznych (a taką jest IGB) w przypadkach, gdy odrębne przepisy lub umowa międzynarodowa nie określają trybu i zasad udzielania lub rozliczenia tej dotacji. Przepis u.f.p.⁶²⁶, który określa regułę udzielania dotacji celowej z budżetu j.s.t., zawiera jednocześnie warunek – musi mieć podstawę w zawartej umowie, która określa minimalne treści i warunki dotacji⁶²⁷. Na tym tle może pojawić się spór, czy do zawarcia umowy o udzielenie dotacji, o której mowa w u.f.p.⁶²⁸, potrzebne jest odrębne pełnomocnictwo, czy też dyrektor IGB podpisuje je na podstawie ogólnego upoważnienia wynikającego z u.f.p. (jako kierownik jednostki)⁶²⁹. Sformułowanie, że dyrektor IGB kieruje jednostką, oznacza wszelkie kompetencje wewnątrz i na zewnątrz instytucji, z wyjątkiem tych, do których wymagane jest odrębne pełnomocnictwo. Oznacza to także prawo do podpisywania umów – w tym także dotacyjnych w ramach kierowania instytucją. Umowa dotacyjna – jak każda inna umowa – zgodnie z przepisami prawa cywilnego musi być zawarta pomiędzy dwiema stronami. W umowie dotacyjnej warunek występowania dwóch stron jest zachowany, występuje też element wyrażenia woli przez dwie instytucje (wyodrębnione strony). Trzeba też mieć na uwadze fakt, że umowa o dotację ma specyficzny charakter i cechy. W umowie dotacyjnej o większości postanowień decyduje jednostronnie organ udzielający pomocy. Komentowany przepis⁶³⁰ w zakresie treści (minimalnej) umowy dotacyjnej i jej przedmiotu wyraźnie odnosi się do przypadków szczególnych udzielania dotacji celowych. Chodzi o przypadki, co do których przepisy analizowanej ustawy lub przepisy odrębne nie określają w dostatecznym zakresie (albo wcale)

⁶²⁴ Przez zadania publiczne rozumieć należy zadania (obowiązki) prawnie nałożone na organy władzy publicznej. E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa–Rzeszów 2006, s. 14–19.

⁶²⁵ Art. 250 u.f.p.

⁶²⁶ Art. 250 u.f.p.

⁶²⁷ A. Mikos-Sitek [w:] *Ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2017, s. 829.

⁶²⁸ Art. 250 u.f.p.

⁶²⁹ Art. 27 ust. 2 pkt 1 i 2 w zw. z art. 69 ust. 1 pkt 3 u.f.p.

⁶³⁰ Art. 250 u.f.p.

trybu i żądania udzielania lub rozliczania dotacji (np. w sytuacji pomocy finansowej udzielanej w formie dotacji celowej⁶³¹). Przepisy u.f.p.⁶³² dopuszczają udzielenie dotacji przedmiotowej⁶³³ z budżetu jednostki samorządu terytorialnego innym (poza samorządowymi zakładami budżetowymi) podmiotom. Jednak dotyczy to tylko sytuacji, kiedy podstawa udzielenia dotacji przedmiotowej znajduje się w odrębnych przepisach⁶³⁴. W grupie beneficjentów dotacji przedmiotowych udzielanych z budżetu j.s.t. mogą być również IGB. Zgodnie z ogólną definicją dotacji przedmiotowej podstawą jej udzielenia musi być konkretny przepis ustawy lub ewentualnie przepis prawa europejskiego, ze względu na to, że udzielenie takiej dotacji jest formą pomocy publicznej. Na gruncie prawa samorządowego z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje przedmiotowe, kalkulowane według stawek jednostkowych. Kwoty i zakres takich dotacji określa uchwała budżetowa jednostki samorządu terytorialnego, gdyż środki te stanowią wydatki budżetu j.s.t. o szczególnym charakterze. IGB może taką dotację otrzymać, pod warunkiem że jest ona przeznaczona na dopłaty określonych rodzajów wyrobów czy usług, kalkulowanych według stawek jednostkowych⁶³⁵. Ocena legalności udzielanej dotacji przedmiotowej przez j.s.t. wymaga więc ustalenia (doprecyzowania) przedmiotu działalności IGB i dotowanej usługi lub produktu w umowie dotacyjnej. Celem dotacji przedmiotowej jest zaspokojenie celów publicznych poprzez obniżenie ceny usługi (wyrobu) bądź zapewnienie jej bezpłatności.

Ustawa o finansach publicznych nie zabrania wyraźnie możliwości zaciągania przez IGB pożyczek⁶³⁶ i kredytów bankowych⁶³⁷. Ustawa ta przewiduje, że do umów

⁶³¹ W trybie art. 200 u.f.p.

⁶³² Art. 219 u.f.p.

⁶³³ Dotacje przedmiotowe w myśl art. 130 u.f.p. są to środki przeznaczone na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych. Mogą być udzielane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów Unii Europejskiej obowiązujących przedsiębiorców wytwarzających określone rodzaje wyrobów lub świadczących określone rodzaje usług oraz podmioty wykonujące zadania na rzecz rolnictwa z uwzględnieniem ich równoprawności.

⁶³⁴ Art. 219 ust. 2 u.f.p.

⁶³⁵ Zgodnie z art. 130 u.f.p.

⁶³⁶ W obrocie gospodarczym pożyczka występuje najczęściej w postaci zapewnienia korzystania przez pewien czas z cudzego kapitału. Zawarcie umowy pożyczki pieniężnej, której wartość przenosi 1000 zł, powinna być stwierdzona pismem (art. 720 § 2 k.c.). Jest to forma przewidziana dla celów dowodowych (*ad probationem* – art. 74 i 75 k.c. oraz art. 246 k.p.c.).

⁶³⁷ K. Pietrzykowski, W. Popiołek (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, Warszawa 1998, s. 308. Według ustawy – Prawo bankowe przez umowę o kredyt bank (kredytodawca) zobowiązuje się oddać do dyspozycji kredytobiorcy na czas oznaczony w umowie określoną kwotę środków pieniężnych, a kredytobiorca

i jednostronnych czynności prawnych związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem w zakresie operacji finansowych związanych z wykonywaniem budżetu państwa i budżetu środków, o których mowa w ustawie⁶³⁸, zaciągania pożyczek i kredytów oraz innych operacji związanych bezpośrednio z zarządzaniem długiem Skarbu Państwa, nie stosuje się ustawy o Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa⁶³⁹. Ustawa o finansach publicznych⁶⁴⁰ przewiduje stosowanie tego przepisu wyłącznie w stosunku do podmiotów Skarbu Państwa (uzyskania opinii prawnej Prokuraturii Generalnej o projektach umów, ugód oraz jednostronnych czynności prawnych dokonywanych przez Skarb Państwa). Uznano, że ze względu na szczególnie charakter operacji finansowych, przejawiający się przede wszystkim w konieczności ich bieżącej i niezwłocznej realizacji, nie jest możliwe stosowanie przepisu ustawy o Prokuraturii Generalnej⁶⁴¹ w procesach związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem, chociaż operacje finansowe wymienione w u.f.p.⁶⁴² wchodzą w zakres finansów publicznych⁶⁴³. Zaciąganie pożyczek i kredytów przez IGB, które są jednostkami sektora finansów publicznych, nie wymaga uzyskania opinii prawnej Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej⁶⁴⁴.

Instytucje gospodarki budżetowej mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania wydatków w danym roku budżetowym do wysokości wynikającej z planu wydatków lub

zobowiązuje się do korzystania z niej na warunkach określonych w umowie, do zwrotu wykorzystywanego kredytu wraz z odsetkami w umownym terminie spłaty oraz zapłaty prowizji od przyznanego kredytu. Umowa o kredyt z mocy ustawy – Prawo bankowe powinna być zawarta na piśmie (forma *ad probationem*). W. Czachórski, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 1974, s. 350. Umowa o kredyt bankowy jest umową zbliżoną do pożyczki, związaną z działalnością instytucji powołanych do gromadzenia środków pieniężnych i operowania nimi.

⁶³⁸ Art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p.

⁶³⁹ Art. 3a pkt 3 u.f.p. w zw. z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1265 ze zm.). Przepis art. 3a został dodany do ustawy o finansach publicznych w 2017 r. w wyniku jej nowelizacji z dnia 20 lipca 2017 r. ustawą o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1537).

⁶⁴⁰ Art. 3a u.f.p.

⁶⁴¹ Art. 18 ust. 1 ustawy o Prokuraturii Generalnej

⁶⁴² W art. 3a u.f.p.

⁶⁴³ Z. Ofiarski [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2018, komentarz do art. 3a; M. Sieńko [w:] *Ustawa o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Bosek, D. Dziurda, Warszawa 2019, komentarz do art. 18.

⁶⁴⁴ Opinia prawna nie jest decyzją administracyjną, lecz oświadczeniem wiedzy (E. Łętowska, glosa do orzeczenia SN z dnia 15 listopada 1967 r., II PZP 41/67, OSPIKA 1969, nr 4, poz. 92).

kosztów instytucji, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składniki i opłaty ze zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich. Jednostki IGB realizujące wieloletni program mogą zaciągać zobowiązania w celu sfinansowania w poszczególnych latach realizacji tego programu do wysokości łącznej kwoty wydatków określonych dla całego programu. Zaciąganie zobowiązań finansowych przez IGB powinno wynikać z planu finansowego i być poprzedzone oceną finansową jednostki. Istotne znaczenie ma tutaj kwota limitów zadłużenia, która musi być granicą dla jednostki sektora finansów publicznych, jakimi są IGB. Kwota pożyczek i kredytów zaciągniętych przez IGB nie może przekroczyć limitów określonych w statucie bądź w innych aktach powołujących tę instytucję. W statucie instytucji można przewidzieć, że dyrektor IGB jest obowiązany uzyskać opinię organu założycielskiego co do możliwości spłaty kredytu lub pożyczki. Nieuzyskanie przez IGB takiej opinii – czy w niektórych przypadkach zgody – stanowi istotne naruszenie prawa. Znacząca jest również kwestia, aby w planie finansowym IGB ująć uzyskane kredyty czy pożyczki, które są zobowiązaniami finansowymi. Z reguły pożyczka jest umową o charakterze zwrotnym – jest to istota tego zobowiązania. Przepisy nie zabraniają ewentualnego umorzenia zobowiązania pożyczkobiorcy przez pożyczkodawcę. Kwestia umorzenia pożyczki nie może być zakładana z góry, gdyż właściwie czyni to z niej wówczas darowiznę.

W ocenie autorki, ze względu na posiadanie przez IGB osobowości prawnej i wyposażenie jej w wyodrębniony majątek Skarbu Państwa, zaciąganie pożyczek i kredytów nie powinno być kwestionowane w obrocie prawnym. W obrocie cywilnoprawnym IGB są podmiotami odrębnymi od Skarbu Państwa, co oznacza, że mogą otrzymywać pożyczki i kredyty z budżetu państwa i zawierać we własnym imieniu i na własny rachunek umowy potrzebne do wykonywania określonych w statucie zadań państwa. W przypadku zaciągania zobowiązań (pożyczek, kredytów), powyżej 30 % rocznych przychodów IGB jest obowiązana uzyskać zgodę organu wykonującego funkcje organu założycielskiego. IGB odpowiadają samodzielnie za zobowiązania finansowe zaciągnięte z budżetów zewnętrznych własnym majątkiem⁶⁴⁵.

Zwrócić należy uwagę, że ustawodawca także nie określił formy prawnej i zasad zaciągania zobowiązań przez IGB. Zdaniem autorki dopuszczalne jest zatem określenie tych

⁶⁴⁵ Art. 28 ust 3 u.f.p.

zasad (warunków) w statucie IGB bądź w akcie jej utworzenia, gdyż u.f.p.⁶⁴⁶ jedynie przykładowo (zwrot „w szczególności”) wymienia elementy statutu. Ponadto jest możliwe określenie warunków zaciągania pożyczek i kredytów przez IGB w zarządzeniu bądź decyzji organu wykonującego funkcje organu założycielskiego. Analiza poszczególnych statutów IGB wskazuje, że organy założycielskie z tej możliwości korzystały i przeważnie w przepisach statutowych ustalały „brzegowe warunki” zaciągania zobowiązań przez IGB. Przykładowo Statut Centrum Zakupów dla Sądownictwa przewidywał⁶⁴⁷, że zaciągnięcie zobowiązań przewyższających 30% nowych przychodów wymaga uzyskania zgody Dyrektora Sądu Apelacyjnego w Krakowie, który jest organem wykonującym funkcje organu założycielskiego. Także ustanowienie przez instytucję zabezpieczenia na jej majątku, w szczególności w formie hipoteki, zastawu, weksla, jeżeli łączna wartość zabezpieczeń przekracza 20 tys. euro, wymaga zgody organu założycielskiego. Jednocześnie w Statucie zawarto zastrzeżenia, że opisane czynności prawne dokonane bez takiej zgody są nieważne. Statut Centrum Usług Logistycznych przewiduje⁶⁴⁸, że zaciągnięcie przez CUL zobowiązań, w tym udzielenie gwarancji i poręczeń majątkowych o wartości przewyższającej 10% rocznych przychodów, wymaga pisemnej zgody Komendanta Głównego Policji wykonującego funkcje organu założycielskiego CUL.

Wśród instrumentów finansowych będących formami zabezpieczenia zaciąganych wierzytelności (szczególnie spłaty kredytów) występują poręczenia i gwarancje ze strony Skarbu Państwa. Zobowiązania z tytułu udzielanych przez Skarb Państwa poręczeń wykonuje Minister Finansów. Poręczenia i gwarancje stanowią jedyne dopuszczalne formy, w jakich organy państwa w zakresie określonym ustawą o poręczeniach i gwarancjach mogą ustanawiać, w drodze umowy, odpowiedzialność majątkową Skarbu Państwa za zobowiązania innych podmiotów. Należy zauważyć, że zobowiązania, za które są udzielane wspomniane poręczenia i gwarancje, mogą być zobowiązaniami podmiotów zaliczanych do jednostek sektora finansów publicznych, a więc beneficjentami tych instrumentów mogą być IGB. Statuty poszczególnych IGB mogą przewidywać również uprawnienia do udzielania przez nie

⁶⁴⁶ Art. 26 ust. 2 u.f.p.

⁶⁴⁷ W § 11 pkt 5 statutu Centrum Zakupów dla Sądownictwa.

⁶⁴⁸ W § 20 pkt 3 statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych”, załącznik do zarządzenia nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r.

gwarancji i poręczeń majątkowych. W treści statutu CUL⁶⁴⁹ zawarto postanowienie, w myśl którego organ wykonujący funkcje organu założycielskiego (Komendant Główny Policji) może wyłącznie podjąć decyzję o udzieleniu gwarancji i poręczeń o wartości przewyższającej 10% rocznych przychodów IGB. Powyższe postanowienia statutu należy traktować jako swoiste ograniczenie prowadzenia działalności gospodarczej, co nie mieści się w konwencji IGB odpłatnie wykonującej wyodrębnione zadania⁶⁵⁰. Nawiązanie do instytucji poręczeń i gwarancji jako zabezpieczeń zaciąganych zobowiązań jest także zawarte w u.f.p.⁶⁵¹ oraz kodeksie cywilnym, chociaż ten ostatni akt dotyczy różnego rodzaju poręczeń, nie tylko udzielanych przez państwo⁶⁵². Poręczenia i gwarancje mogą być udzielane przez Radę Ministrów, ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub Bank Gospodarstwa Krajowego w imieniu i na rachunek Skarbu Państwa. O uzyskanie poręczenia lub gwarancji ze Skarbu Państwa mogą ubiegać się w trybie wnioskowym podmioty bez względu na formę prawną oraz strukturę własności⁶⁵³. Poręczenia i gwarancje mogą być udzielane po dokonaniu analizy ryzyka wypłat przez Skarb Państwa z tytułu udzielanych poręczeń i gwarancji. Poręczeń i gwarancji nie udziela się, jeżeli wynika ze stanu faktycznego i prawnego, że podmiot, którego zobowiązania mają być objęte poręczeniem lub gwarancją, nie będzie w stanie wykonać tych zobowiązań⁶⁵⁴. Zatem poręczenia i gwarancje mogą być udzielane IGB, pod warunkiem iż z analizy złożonego wniosku o udzielenie poręczenia lub gwarancji wynika zdolność danej instytucji do spłaty zobowiązań objętych poręczeniem lub gwarancją. Poręczenia i gwarancje udzielane są w ramach łącznego limitu określanego corocznie w ustawie budżetowej. Przepisy ustawy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne stosuje się do poręczeń lub gwarancji powyżej kwoty stanowiącej równowartość 10 mln euro. Poręczenia i gwarancje Skarbu Państwa muszą

⁶⁴⁹ § 20 pkt 3 statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych”, załącznik do zarządzenia nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r.

⁶⁵⁰ Art. 23 ust. 1 pkt 1 u.f.p.

⁶⁵¹ Art. 36 ust. 1, art. 38 pkt 2, art. 5 ust. 2 pkt 7 u.f.p.

⁶⁵² E. Chojna-Duch, *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012, s. 333–334; A. Drwiłło, *Poręczenia i gwarancje Skarbu Państwa jako instrument finansów publicznych [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 57 i n.

⁶⁵³ W. Bożek, *Poręczenia i gwarancje udzielane przez Skarb Państwa – problematyka finansowo-prawna*, Prawo Budżetowe – Państwa i Samorządu 2015, nr 4 (31), s. 45–52.

⁶⁵⁴ Art. 3 ustawy z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 442 ze zm.).

być udzielane z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej i pomocy *de minimis*⁶⁵⁵. Gwarancje i poręczenia Skarbu Państwa są istotnym instrumentem pomocy dla podmiotów w trudnej sytuacji finansowej. Z analizy działalności i funkcjonowania IGB wynika, że mimo możliwości korzystania z takich instrumentów, poręczenia lub gwarancje Skarbu Państwa w praktyce IGB nie odgrywają poważniejszej roli i nie korzystają one powszechnie z tej formy wsparcia.

9. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w IGB

Za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w jednostkach sektora finansów publicznych przewidziana jest odpowiedzialność osób gospodarujących środkami publicznymi. Zakres podmiotowy i przedmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określa u.f.p. i ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁵⁶. Dyscyplinę finansów publicznych rozumieć należy jako katalog zasad odnoszących się do prawidłowego gospodarowania środkami publicznymi, sformułowanych w przepisach szczegółowych. Chodzi tu nie tylko o prawo finansowe *sensu stricto*, ale także o normy objęte prawem zamówień publicznych czy ustawą o rachunkowości⁶⁵⁷. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁵⁸ określa katalog deliktów (przewinień) finansowych. Jest to katalog zamknięty, który wymienia czyny, za których popełnienie można być pociągniętym do odpowiedzialności. Omawiane ustawy obejmują podmiotowo wszystkie jednostki sektora finansów publicznych wymienionych w u.f.p.⁶⁵⁹, w tym utworzone na mocy tej ustawy IGB. Finanse publiczne⁶⁶⁰ obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem. Znaczenie istotne, podstawowe dla odpowiedzialności w IGB za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mają kategorie finansów publicznych

⁶⁵⁵ Zasady udzielania pomocy publicznej w krajach UE zawarte są w traktacie z Maastricht w art. 87 i 88.

⁶⁵⁶ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 289).

⁶⁵⁷ L. Lipiec-Warzecha, *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2012.

⁶⁵⁸ W art. 5–18 u.o.n.d.f.p.

⁶⁵⁹ Art. 9 u.f.p.

⁶⁶⁰ Zgodnie z art. 3 u.f.p.

i środków⁶⁶¹. Jednakże ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁶² wyłącza spod zakresu stosowania tej ustawy określone enumeratywnie kategorie należności kwalifikowanych do środków publicznych⁶⁶³. Ustawy o odpowiedzialności nie stosuje się do określenia, ustalenia, poboru lub wpłaty, udzielania ulg i zwolnień w zakresie należności celnych i podatkowych. Powyższe wyłączenie nie obejmuje ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁶⁴, kwalifikującego jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych niewykonanie w terminie zobowiązania jednostki sektora finansów publicznych – IGB obowiązku zwrotu należności celnej, podatku, nadpłaty lub nienależnie opłaconych składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne, którego skutkiem jest zapłata odsetek, kar lub opłat albo oprocentowanie tych należności. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁶⁵ określa zamknięty katalog czynów (deliktów finansowych) traktowanych jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych w IGB. Z punktu widzenia zakresu materialnego czyny te można usystematyzować w pięciu grupach jako czyny grożące pociągnięciem do odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w IGB:

- 1) realizację należności publiczno-prawnych⁶⁶⁶;
- 2) wydawanie środków publicznych⁶⁶⁷;
- 3) zaciąganie i realizację zobowiązań IGB⁶⁶⁸;
- 4) zmiany planu finansowego, inwentaryzację oraz sprawozdawczość⁶⁶⁹;
- 5) zapewnienie funkcjonowania audytu wewnętrznego, kontrolę wstępną wykonywaną przez głównego księgowego instytucji oraz kontrolę zarządczą dyrektora IGB⁶⁷⁰.

⁶⁶¹ Art. 5 u.f.p.

⁶⁶² Art. 3 u.o.n.d.f.p.

⁶⁶³ Art. 5 u.f.p.

⁶⁶⁴ Art. 16 u.o.n.d.f.p.

⁶⁶⁵ W art. 5–18 u.o.n.d.f.p.

⁶⁶⁶ Art. 5 i 6 u.o.n.d.f.p.

⁶⁶⁷ Art. 8, 9, 11, 12, 14, 17 u.o.n.d.f.p.

⁶⁶⁸ Art. 14, 15 i 16 u.o.n.d.f.p.

⁶⁶⁹ Art. 10 i 18 u.o.n.d.f.p.

Ustawa o finansach publicznych określa plan finansowy jako podstawę gospodarki finansowej tych jednostek sektora finansów publicznych, których cechy zostały w niej określone, wśród których znajduje się IGB⁶⁷¹. W odniesieniu do IGB, tak jak do innych wymienionych w ustawie jednostek sektora finansów publicznych, przepisy ustawy określają wymaganą minimalną treść planu finansowego jednostki oraz przesłanki i warunki dokonywania zmian w tym planie, co ma szczególne znaczenie dla ustalenia zakresu odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁷² (polegające na dokonaniu zmian w budżecie lub planie, stanowiącym podstawę gospodarki finansowej IGB bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia). Nieprawidłowości w zakresie sprawozdawczości IGB kwalifikowane są jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁷³. IGB sporządza sprawozdanie z wykonywania planów finansowych jednostki oraz w zakresie zobowiązań wynikających z ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, zawieranych na podstawie odrębnych ustaw. Przepis art. 4 u.o.n.d.f.p. w brzmieniu ustalonym nowelizacją z 2011 r.⁶⁷⁴ określa zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Odpowiedzialności z tego tytułu podlegają:

- 1) osoby pełniące funkcje kierowników jednostek sektora finansów publicznych albo wchodzące w skład organów wykonawczych takiej jednostki;
- 2) pracownicy jednostek sektora finansów publicznych, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej lub czynności przewidziane w przepisach o zamówieniach publicznych;
- 3) osoby niebędące pracownikami jednostek sektora finansów publicznych, którym zamawiający powierzył przygotowanie lub przeprowadzenie postępowania o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁷⁵ ponosi kierownik jednostki sektora finansów publicznych. Ustawa o finansach publicznych, jak wcześniej

⁶⁷⁰ Art. 18a–18c u.o.n.d.f.p.

⁶⁷¹ Art. 11–32, art. 24 ust. 2 u.f.p.

⁶⁷² Art. 10 u.o.n.d.f.p.

⁶⁷³ W art. 18 pkt 2 u.o.n.d.f.p.

⁶⁷⁴ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. Nr 240, poz. 1429).

⁶⁷⁵ Według art. 53 u.o.n.d.f.p.

autorka wskazywała, nie formułuje definicji kierownika jednostki. Przepis ustawy o rachunkowości⁶⁷⁶ określa, że przez kierownika jednostki rozumieć należy osobę, która zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, statutem lub umową uprawniona jest do zarządzania jednostką. W przypadku IGB za kierownika jednostki uważa się osobę powołaną na dyrektora instytucji. W IGB osoba będąca kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych może być wskazana wprost w przepisach regulujących działalność IGB. Status kierownika jednostki – IGB wynika wprost z przepisu ustawowego⁶⁷⁷ i może znajdować potwierdzenie w aktach prawa wewnętrznego IGB (statutach, regulaminach), a także w aktach indywidualnych (np. w akcie powołania). Kierownik jednostki nie musi być pracownikiem jednostki w rozumieniu kodeksu pracy, nie przewiduje tego u.f.p. Kierownik jednostki sektora finansów publicznych może wykonywać swoje obowiązki na podstawie umowy o świadczenie usług, tj. umowy nienazwanej kodeksu cywilnego, do której w kwestiach nieuregulowanych innymi przepisami – z mocy kodeksu cywilnego⁶⁷⁸ – stosuje się odpowiednio kodeks pracy. Jednak w przypadku IGB rozwiązanie takie można stosować przez okres przejściowy na etapie tworzenia IGB i wyznaczenia do tej funkcji pełnomocnika przez organ założycielski. Z chwilą zakończenia procesu tworzenia IGB organ wykonujący funkcje organu założycielskiego ma obowiązek powołania dyrektora IGB⁶⁷⁹, co oznacza w rozumieniu kodeksu pracy nawiązanie stosunku pracy.

Dyrektor IGB (kierownik jednostki) odpowiada również za naruszenie dyscypliny finansowej w jednostce, wynikające z zaniedbania lub niedopełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Może to nastąpić w ściśle określonych przypadkach związanych z kontrolą zarządcą. Ustawodawca określił⁶⁸⁰, co rozumie pod pojęciem „kontrola zarządcza” oraz uszczegółowił aż czternaście czynów, które mogą stanowić naruszenie przez dyrektora IGB obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w IGB⁶⁸¹. Ustawodawca uzależnił odpowiedzialność dyrektora IGB, tak jak każdego innego kierownika jednostki sektora finansów publicznych, od związku przyczynowo - skutkowego pomiędzy czynami

⁶⁷⁶ Art. 3 ust. 1 pkt 6 u.r.

⁶⁷⁷ Art. 27 ust. 1 u.f.p.

⁶⁷⁸ Art. 750 k.c.

⁶⁷⁹ Art. 27 ust. 1 u.f.p.

⁶⁸⁰ W art. 68 ust. 1 u.f.p.

⁶⁸¹ W art. 18e u.o.n.d.p.f.

stanowiącymi równocześnie naruszenie dyscypliny finansów publicznych i zaniechaniem lub nienależytym wykonywaniem przez niego swoich obowiązków w tym zakresie. Podmiotem odpowiedzialnym za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – popełnienie deliktu finansowego⁶⁸² – jest wyłącznie dyrektora IGB jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który w myśl u.f.p.⁶⁸³ odpowiada za całość gospodarki finansowej tej jednostki, a ponadto należy do niego zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej⁶⁸⁴. Obowiązki dyrektora IGB w zakresie kontroli zarządczej nie podlegają powierzeniu innemu pracownikowi IGB, na podstawie u.f.p.⁶⁸⁵ jest to prerogatywa dyrektora IGB.

Oprócz dyrektora IGB, za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, ale w odniesieniu do innych czynów, może ponosić odpowiedzialność pracownik IGB. Podstawę odpowiedzialności pracownika za naruszenie dyscypliny finansów publicznych stanowią odrębne ustawy, które dopuszczają powierzenie innym osobom obowiązków z zakresu dyscypliny finansów publicznych⁶⁸⁶. Najczęściej może to być u.f.p.⁶⁸⁷, ustawa o rachunkowości⁶⁸⁸ lub ustawa – Prawo zamówień publicznych⁶⁸⁹. Obowiązki w zakresie gospodarki finansowej dyrektor IGB (kierownik jednostki) może powierzyć w określonej części wyłącznie pracownikowi IGB, czyli osobie zatrudnionej w jednostce na podstawie kodeksu pracy. Powyższy wymóg wyklucza powierzenie obowiązków w zakresie gospodarki finansowej osobom wykonującym świadczenia w IGB na podstawie umów cywilnoprawnych, np. na podstawie zleceń, umów o dzieło. Powierzenie pracownikowi obowiązków w zakresie gospodarki finansowej, aby było skuteczne, musi spełniać pewne warunki. Przede wszystkim powierzone obowiązki muszą się mieścić w pojęciu „gospodarka finansowa”, jak również muszą być wyraźnie określone. Powierzenie obowiązków nie może nastąpić w sposób domniemany, konieczne jest wyraźnie wskazanie powierzonych pracownikowi obowiązków

⁶⁸² Określonego w art. 18e u.o.n.d.p.f.

⁶⁸³ Art. 53 ust. 1 u.f.p.

⁶⁸⁴ Zgodnie z art. 69 ust. 1 u.f.p.

⁶⁸⁵ Art. 53 ust. 2 u.f.p.

⁶⁸⁶ Określone w art. 5–18 b u.o.n.d.f.p.

⁶⁸⁷ Art. 53 ust. 2 u.f.p.

⁶⁸⁸ Art. 4 ust. 4 u.r.

⁶⁸⁹ Art. 18 ust. 2 p.z.p.

w dokumencie (np. w umowie o pracę, w zakresie obowiązków, regulaminie organizacyjnym).

W sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych orzekają komisje powoływane przez Prezesa Rady Ministrów. Członków wspólnej komisji orzekającej⁶⁹⁰ powołuje i odwołuje Prezydent RP⁶⁹¹. Członkiem komisji orzekającej może być pracownik zatrudniony w jednostce sektora finansów publicznych spełniający wymagania, ustawa takich sytuacji nie wyklucza. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie finansów publicznych statuuje szczególną ochronę trwałości stosunku pracy pracowników wchodzących w skład komisji orzekającej lub Głównej Komisji Orzekającej. Szczególna ochrona, o której mowa w ustawie, obejmuje zatem również pracowników IGB będących członkiem takiej komisji⁶⁹². Szczególna ochrona trwałości stosunku pracy członka komisji orzekającej polega na obowiązku uzyskania uprzedniej zgody Przewodniczącego Głównej Komisji Orzekającej na wypowiedzenie umowy o pracę pracownikowi korzystającemu z tej ochrony. Zakresem przedmiotowym ochrony objęte jest zatem tylko złożenie oświadczenia woli o wypowiedzeniu w okresie ochronnym (w trakcie kadencji lub okresie 6 miesięcy po upływie kadencji). Jest to tzw. węższa konstrukcja zgody w prawie pracy. Przepis nie znajduje natomiast zastosowania w sytuacji, gdy do wypowiedzenia doszło przed objęciem pracownika ochroną oraz gdy dochodzi do rozwiązania stosunku pracy bez wypowiedzenia przez pracodawcę⁶⁹³. Szczególna ochrona trwałości stosunku pracy członka komisji orzekającej polega na obowiązku uzyskania uprzedniej zgody Przewodniczącego Głównej Komisji Orzekającej na wypowiedzenie umowy o pracę pracownikowi korzystającemu z tej ochrony.

Z powyższego wynika, że ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁹⁴ swoim zakresem podmiotowym nie obejmuje rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia zarówno z winy, jak i bez winy pracownika. Innymi słowy, pracodawca (IGB) może złożyć pracownikowi chronionemu na podstawie ustawy o odpowiedzialności za

⁶⁹⁰ Art. 46 oraz art. 47–52 u.o.n.d.f.p. Wspólna komisja orzekająca orzeka w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie realizacji budżetu państwa we wskazanych częściach budżetu.

⁶⁹¹ Do właściwości wspólnej komisji orzekającej należą sprawy naruszenia dyscypliny finansów publicznych w jednostkach organizacyjnych i organach władzy państwowej niepodlegających administracji rządowej.

⁶⁹² Art. 67 ust. 3 u.o.n.d.f.p.

⁶⁹³ Art. 52 k.p.

⁶⁹⁴ Art. 67 ust. 3 u.o.n.d.f.p.

naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁶⁹⁵ oświadczenie woli o rozwiązaniu umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika bez konieczności uzyskiwania zgody Przewodniczącego Głównej Komisji Orzekającej na dokonanie tej czynności. Nie będzie to stanowiło naruszenia przepisów o ochronie stosunku pracy członków komisji orzekającej⁶⁹⁶.

Rozwiązanie umowy o pracę w trybie dyscyplinarnym⁶⁹⁷ powinno nastąpić ze szczególną ostrożnością. W przypadku bowiem nieuzasadnionego lub niezgodnego z prawem rozwiązania umowy o pracę z pracownikiem podlegającym szczególnej ochronie trwałości stosunku pracy na mocy przepisów szczególnych (poza kodeksowych) w razie sporu przed sądem pracy sąd będzie związany żądaniem pracownika, by zostać przywróconym do pracy i nie będzie mógł zmienić go na odszkodowanie, nawet jeżeli przywrócenie do pracy będzie niecelowe⁶⁹⁸. Rozwiązanie umowy o pracę pracownikowi – członkowi komisji orzekającej podlegającemu szczególnej ochronie trwałości stosunku pracy jest zatem dla pracodawcy (IGB) czynnością obarczoną dużym ryzykiem.

10. Wnioski

Stosownie do u.f.p. gospodarka finansowa środkami publicznymi prowadzona przez IGB jest jawna. Instytucja jest zobowiązana do przekazania informacji dotyczących zakresu zadań lub usług wykonywanych lub świadczonych przez nią oraz wysokości środków publicznych przekazanych na ich realizację. Nie może wyłączyć jawności informacji ze względu na tajemnicę przedsiębiorstwa, jeżeli wynika z nich, że umowy realizowane są ze środków publicznych, może wyłączyć natomiast jawność informacji ze względów technicznych, technologicznych, organizacyjnych mających wartość gospodarczą w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Warunkiem zastrzeżenia tych

⁶⁹⁵ Art. 67 ust. 3 u.o.n.d.f.p.

⁶⁹⁶ Oczywiście powinny być spełnione pozostałe przesłanki rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika. Zachodzić musi przynajmniej jedna z przesłanek rozwiązania umowy wskazanych w art. 52 § 1 k.p. Należy również wziąć pod uwagę, że rozwiązanie umowy o pracę na podstawie art. 52 k.p. nie może nastąpić po upływie jednego miesiąca od dnia powzięcia przez pracodawcę informacji o okoliczności uzasadniającej rozwiązanie umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika (art. 52 § 2 k.p.).

⁶⁹⁷ Art. 52 k.p.

⁶⁹⁸ Jak wskazuje L. Florek, sąd nie może odmówić przywrócenia do pracy pracownika szczególnie chronionego, chyba że przywrócenie do pracy jest niemożliwe (L. Florek [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. L. Florek, wyd. VII, Warszawa 2017, s. 344). Ponadto pracownikowi takiemu będzie przysługiwało wynagrodzenie za cały czas pozostawania bez pracy (art. 57 § 2 k.p.).

informacji jest podjęcie przez IGB niezbędnych działań w celu zachowania ich w tajemnicy. IGB może też wykazać, że wyłączenie jawności informacji nastąpiło z uwagi na to, że wymaga tego istotny interes publiczny lub ważny interes państwa.

Podstawą działalności IGB jest roczny plan finansowy ujmowany w odrębnych załącznikach do ustawy budżetowej, co jest przejawem jego odrębności od budżetu i samodzielności finansowej IGB. Zmiany w planie finansowym IGB w trakcie roku mogą być dokonywane po uzyskaniu zgody organu założycielskiego i spełnieniu warunku, że nie spowoduje to pogorszenia wyniku finansowego oraz zwiększenia kwoty dotacji z budżetu państwa. Zatem IGB ma obowiązek informacyjny względem Ministra Finansów w zakresie zmiany planu finansowego.

Ustawa o finansach publicznych nie stwarza możliwości przekazywania IGB dotacji celowej na sfinansowanie lub dofinansowanie jej zadań własnych. Instytucje gospodarki budżetowej, chociaż prowadzą samodzielną działalność finansową, mogą uzyskać dotacje z budżetu państwa, ale ustawa wymaga, aby środki budżetowe były wykorzystywane na realizację zadań publicznych.

Instytucja gospodarki budżetowej może otrzymać dotacje z budżetu państwa na realizację zadań publicznych, jeżeli odrębna ustawa tak stanowi. Z budżetu państwa może być udzielona IGB dotacja celowa na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji. Przyznane dotacje inwestycyjne muszą być wydatkowane wyłącznie na wskazany cel, co jest warunkiem *sine qua non* rozliczenia wykorzystania dotacji. Nowo tworzonej IGB może być przyznana jednorazowa dotacja na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Dotacje z budżetu państwa dla IGB muszą być wykazane w planie finansowym IGB oraz w załączniku do ustawy budżetowej.

Z analizy wykonywania planów finansowych przeprowadzonej przez organy kontroli państwowej⁶⁹⁹ wynika, że:

⁶⁹⁹ Analiza Najwyższej Izby Kontroli wykonania budżetu Państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 r., zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 10 czerwca 2020 r., Nr ewid. 148/2020/P/20/001/KBF, Nr ewid. 149/2020/P/20/002/KBF.

Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli funkcjonowania instytucji gospodarki budżetowej, KBF-4101-05-00/2013.

Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Rzeszowie, LRZ.410.009.2016, nr ewid. 187/2016/P/16/090/LRZ, s. 17, Warszawa, 22 lutego 2017 r.

Po pierwsze, IGB w znacznie mniejszym stopniu niż inne podmioty sektora finansów publicznych, np. agencje wykonawcze, korzystały z dotacji z budżetu państwa. Wnioski takie nasuwają się zarówno z porównania małej liczby IGB uzyskujących przychody w tej formie, jak i wielkości przekazywanych z budżetu państwa środków (dotacji).

Po drugie, IGB nie mają ustawowego obowiązku wpłat zysku do budżetu. W kwestii wykorzystania zysku należy stwierdzić, że każda IGB tworzy fundusz zapasowy z zysku netto, który jest przeznaczony na sfinansowanie lub dofinansowanie jej inwestycji bądź pokrycie straty netto.

Po trzecie, IGB nie rozliczają się z budżetem państwa metodą netto, w związku z czym nie mają obowiązku odprowadzenia nadwyżki środków finansowych do budżetu państwa, a zysk pozostaje w ich dyspozycji. Tworzą fundusz zapasowy w drodze odpisów z zysku, w celu finansowania inwestycji bądź pokrycia straty netto. Fundusz zapasowy IGB może tworzyć stopniowo w miarę osiągania zysku.

Po czwarte, IGB jako jednostka sektora finansów publicznych prowadząca działalność gospodarczą, tak jak inne podmioty gospodarcze, ma obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Po piąte, IGB ma ograniczoną swobodę dysponowania wolnymi środkami pieniężnymi. Instytucja ma obowiązek lokowania wolnych środków w formie depozytu u Ministra Finansów, nie ma swobody w wyborze banku, w którym będzie lokować wolne środki (może to robić wyłącznie w Banku Gospodarstwa Krajowego).

Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Krakowie Nr ewid. LKR-4101-16-01/2013, P/13/037, Kraków 2013 – jednostka kontrolowana Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucja Gospodarki Budżetowej, Kraków 2013 r.

Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura we Wrocławiu Nr ewid. LWR.410.004.03.2019, P/19/069 – kontrola realizacji „Programu modernizacji Służb Więziennej w latach 2017-2020”, Wrocław 2019 r.

Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Warszawie Nr ewid. LWA.410.010.03.2016, P/16/090 - jednostka kontrolowana Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej Mazovia w Warszawie. Warszawa 2016 r.

Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Szczecinie Nr ewid. LSZ-410.011.02.2016, P/16/090 – jednostka kontrolowana Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej „Pomerania”, Szczecin 25.08.2016 r.

Po szóste, IGB nie może posiadać, obejmować lub nabywać udziałów lub akcji w spółkach ani nabywać obligacji, z wyjątkiem obligacji emitowanych przez Skarb Państwa. Instytucje nie mogą posiadać, obejmować lub nabywać udziałów w spółdzielniach. Mogą natomiast nabywać obligacje oraz bony skarbowe, gdyż są to papiery wartościowe emitowane przez Skarb Państwa.

Po siódme, IGB, jeżeli nie otrzymała zapłaty z tytułu prawidłowo realizowanej umowy, ma możliwość rozliczenia nieściągalnej wierzytelności w koszty uzyskania przychodów. Warunkiem uzyskania odliczenia jest, aby IGB jako podatnik podatku dochodowego nieściągalność wierzytelności udokumentowała w sposób przewidziany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Po ósme, IGB może zaciągać pożyczki i kredyty bankowe, nie zabrania tego bowiem ustawa o finansach publicznych. Zaciąganie zobowiązań finansowych przez IGB powinno wynikać z planu finansowego na dany rok. Kwota pożyczek i kredytów zaciągany przez IGB nie powinna przekraczać limitów określanych w aktach powołujących tę instytucję bądź określonych w statucie.

Za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez IGB przewidziana jest odpowiedzialność osób gospodarujących środkami publicznymi w IGB. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w IGB w zasadzie ponosi jej dyrektor. Dyrektor IGB w rozumieniu u.f.p. jest jednocześnie kierownikiem jednostki sektora finansów publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych określa zamknięty katalog czynów, tzw. deliktów finansowych. Zakres podmiotowy odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w jednostkach sektora finansów publicznych do których należy IGB jest znacznie szerszy, nie ogranicza się tylko do dyrektora IGB. Odpowiedzialności z tego tytułu mogą podlegać inni pracownicy IGB, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej IGB lub czynności przewidziane w przepisach o zamówieniach publicznych.

Autorka we wnioskach przedstawiła ogólny zarys zasad gospodarki finansowej IGB, z uwzględnieniem przepisów dotyczących aspektów prawa podatkowego obowiązujących w IGB. W ocenie autorki, należałoby sprecyzować pojęcie zysku w odniesieniu do IGB. Autorka podkreśla, że IGB nie rozlicza się z budżetem państwa, a zysk pozostaje w dyspozycji IGB.

Rozdział VII

Charakterystyka aktualnie funkcjonujących IGB – ich statuty i cele

1. Uwagi wprowadzające

Ustawa o finansach publicznych⁷⁰⁰ stanowi, że IGB działa na podstawie statutu nadanego przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego. Statut ten określa w szczególności: nazwę i siedzibę instytucji, przedmiot działalności podstawowej, źródła uzyskiwania przychodów, tryb i zasady dokonywania zmian w statucie, stan wyposażenia w środki obrotowe oraz składniki majątkowe, zasady prowadzenia działalności innej niż podstawowa, jeżeli instytucja ta będzie prowadzić taką działalność.

Obecnie, tj.: 2021 r. w Polsce działa jednaście IGB:

1. Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP,
2. Centrum Zakupów dla Sądownictwa IGB,
3. Centrum Obsługi Administracji Rządowej,
4. Centralny Ośrodek Informatyki,
5. Centrum Usług Logistycznych,
6. Centralny Ośrodek Sportu,
7. Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego,
8. Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”,
9. Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie,
10. Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS,
11. Krajowy Instytut Mediów.

W niniejszym rozdziale autorka przedstawia charakterystykę, cel działania oraz zadania poszczególnych IGB. Ponadto poddaje analizie ich statuty pod kątem samodzielności danej instytucji w prowadzeniu działalności i jej ograniczeń.

⁷⁰⁰ Art. 26 u.f.p.

2. Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP

Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP⁷⁰¹ działa w formie IGB od 1 stycznia 2011 r. i powstało z przekształcenia Gospodarstwa Pomocniczego Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej⁷⁰².

Organem założycielskim COKP jest Szef Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, który sprawuje kontrolę nad jego działalnością.

COKP działa na podstawie statutu nadanego zarządzeniem nr 18 z dnia 26 października 2010 r. Szefa Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej”.

W statucie wskazano cele i zadania tej IGB. COKP działa zgodnie z decyzjami i poleceniami Prezydenta RP i w ramach swojej działalności realizuje zadania publiczne na rzecz Prezydenta RP oraz Kancelarii Prezydenta RP, w szczególności w zakresie obsługi gospodarczej, techniczno-remontowej, przeciwpożarowej, teleinformatycznej, inwestycyjnej, porządkowej, usług wydawniczych i poligraficznych oraz obsługi recepcyjnej, transportowej, hotelarskiej, gastronomicznej, rekreacyjnej, gospodarki magazynowej i zaopatrzenia.

W ramach realizacji zadań publicznych wymienionych wyżej COKP prowadzi działalność podstawową, która obejmuje w szczególności: zabezpieczenie techniczne i zapewnienie obsługi recepcyjnej wizyt państwowych i innych uroczystości oraz spotkań; obsługę transportową Kancelarii i delegacji państwowych; prowadzenie działalności w zakresie robót i prac konserwacyjnych, remontowych, budowlanych, gospodarki samochodowej, ochrony przeciwpożarowej, organizowania ochrony mienia, gastronomii, obsługi logistycznej, teleinformatycznej, wydawniczej i poligraficznej; administrowanie i gospodarowanie przydzielonymi składnikami majątkowymi, w tym bieżącą obsługę eksploatacyjną budynków i obiektów Kancelarii. Zabezpiecza potrzeby materiałowe, zakupuje części zamienne, urządzenia i sprzęt niezbędne do prowadzenia bieżącej eksploatacji oraz funkcjonowania obiektów i komórek organizacyjnych Kancelarii. Zapewnia

⁷⁰¹ Statut Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP (dalej: COKP) stanowiący załącznik do zarządzenia nr 18 Kancelarii Prezydenta RP z dnia 26 października 2010 r.

⁷⁰² <http://www.co.kprp.pl> – 2019.09.07

właściwy porządek, estetykę i dekorację w obiektach oraz ich otoczeniu, dokonuje przygotowania pomieszczeń do pracy i wyposaża w sprzęt i urządzenia. Ponadto COKP zarządza majątkiem ruchomym w administrowanych obiektach. Prowadzi gospodarkę materiałową i magazynową.

Działalnością COKP kieruje Dyrektor przy pomocy dwóch Zastępców Dyrektora, Głównego Księgowego oraz przełożonych komórek organizacyjnych. W strukturze Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP funkcjonują wydziały, zespoły oraz samodzielne stanowiska pracy. W skład struktury wchodzi następujące komórki organizacyjne: Biuro Dyrektora, Wydział Administracji Pałacem Prezydenckim, Wydział Administracji Siedzibą Kancelarii, Wydział Administracji Zespołem Rezydencji Belweder-Klonowa, Wydział Finansowy, Wydział Informatyki, Wydział Inwestycji i Remontów, Wydział Obsługi Transportowej, Wydział Obsługi Recepcyjnej, Wydział Rezydencji Prezydenta RP (zespoły: Rezydencja Prezydenta RP na Mierzei Helskiej, Zamek w Wiśle – Narodowy Zespół Zabytkowy, Promnik, Dworek Prezydenta w Ciechocinku), Wydział Wsparcia Administracyjno-Technicznego, Wydział Zamówień Publicznych. Samodzielne zespoły to: Zespół Kadr i Szkoleń, Zespół Kontroli Wewnętrznej, Zespół Wydawniczy.

COKP może pełnić działalność dodatkową po uzyskaniu zgody Szefa Kancelarii i tylko wtedy, gdy nie koliduje ona z wykonywaniem działalności podstawowej.

COKP samodzielnie gospodaruje przekazanym mu w użyczenie mieniem Skarbu Państwa oraz zakupionym lub otrzymanym mieniem własnym. Wyposażenie COKP stanowią środki obrotowe otrzymane w formie pieniężnej oraz ruchome składniki majątkowe przejęte od przekształconego Gospodarstwa Pomocniczego, a także nieruchomości stanowiące wyposażenie przekazane przez Szefa Kancelarii Prezydenta RP w formie użyczenia, w skład których wchodzi:

- Rezydencja Prezydenta RP Zamek w Wiśle – Narodowy Zespół Zabytkowy,
- Baza Transportowa i Magazynowa Augustówka,
- Zespół Rezydencji Belweder-Klonowa,
- Siedziba Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej.

COKP oprócz wypełniania zadań publicznych, prowadzi również działalność gospodarczą i może wykonywać zlecenia zewnętrzne. Warunkiem koniecznym jest niekolidowanie dodatkowej działalności IGB z działalnością podstawową. Dodatkowo potrzebna jest zgoda

Szefa Kancelarii. Mając na względzie wystąpienia pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli⁷⁰³, można stwierdzić, że COKP aktywnie prowadzi działalność w wielu obszarach i odnotowuje wysokie zyski. Przykładowo, COKP prowadzi usługi hotelarskie we wspomnianej wyżej Rezydencji Prezydenta RP Zamek w Wiśle. Jedynym ograniczeniem prowadzenia działalności jest więc potrzeba uzyskania zgody Szefa Kancelarii.

3. Centrum Zakupów dla Sądownictwa IGB

Organem założycielskim Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucja Gospodarki Budżetowej⁷⁰⁴ jest Dyrektor Sądu Apelacyjnego w Krakowie. Instytucja ta uzyskała wpis do Krajowego Rejestru Sądowego 23 stycznia 2012 r.⁷⁰⁵

CZdS został nadany statut zarządzeniem Dyrektora Sądu Apelacyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r., aktualnie stanowiący załącznik do zarządzenia nr 7/16/IGB Dyrektora Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 15 lipca 2016 r. w sprawie zmiany statutu CZdS.

CZdS pełni funkcję centralnego zamawiającego, dokonując zakupów w kategoriach wyposażenia i materiałów oraz usług dla jednostek sądownictwa powszechnego. Ponadto zajmuje się sprzedażą usług kwaterunkowych, głównie dla pracowników resortu sprawiedliwości oraz członków ich rodzin, a także udostępnia sale szkoleniowe na potrzeby wewnętrzne sądownictwa.

Przedmiotem działalności CZdS jest prowadzenie centralnych zamówień publicznych dla jednostek sądownictwa powszechnego, prowadzenie działalności szkoleniowo-wypoczynkowej. Instytucja prowadzi działalność produkcyjną, handlowo-usługową oraz wykonuje roboty remontowo-budowlane na rzecz jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Sprawiedliwości, pozostałych jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych oraz innych podmiotów.

⁷⁰³ Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Departament Budżetu i Finansów, znak: KBF-4101-05-01/2013, P.13.037, Warszawa, 2013 r.

⁷⁰⁴ Statut Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucji Gospodarki Budżetowej (dalej: CZdS) stanowiący załącznik do zarządzenia nr 7/16/IGB Dyrektora Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 15 lipca 2016 r. w sprawie zmiany statutu Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucji Gospodarki Budżetowej.

⁷⁰⁵ <https://www.czdsigb.gov.pl> - 2021.09.01

Zgodnie ze statutem podstawowym źródłem przychodów CZdS jest prowadzenie działalności gospodarczej⁷⁰⁶ m.in. produkcja odzieży roboczej, pozostałej odzieży i dodatków, realizacja projektów budowlanych, wykonywanie instalacji elektrycznych, sprzedaż hurtowa komputerów, sprzętu elektronicznego, sprzedaż detaliczna, działalność hotelowa i prowadzenie podobnych obiektów zakwaterowania, działalność usługowa, wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi, przetwarzanie danych. CZdS może również uzyskiwać przychody z innych źródeł, w szczególności ze środków pochodzących z jednorazowej dotacji na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe, środki z budżetu Unii Europejskiej, a także z darowizn.

CZdS przekazuje osiągnięty zysk netto na jego fundusz zapasowy z przeznaczeniem na finansowanie inwestycji lub pokrycie straty netto. Przed zaciągnięciem przez CZdS zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów, ujętych w planie finansowym, Dyrektor występuje do Dyrektora Sądu Apelacyjnego o wyrażenie zgody⁷⁰⁷.

Działalnością CZdS kieruje Dyrektor powoływany i odwoływany przez Dyrektora Sądu Apelacyjnego⁷⁰⁸. Reprezentuje on instytucję na zewnątrz oraz ponosi odpowiedzialność za realizację jej zadań. Dyrektor kieruje instytucją przy pomocy zastępców, którzy są odpowiedzialni wobec niego za realizację zadań. Jest on również upoważniony do dokonywania czynności prawnych w imieniu CZdS. Zgodnie ze statutem CZdS⁷⁰⁹, jeżeli czynności prawne dokonywane są przez zastępców Dyrektora lub pełnomocników i obejmują rozporządzenie prawem, którego wartość przekracza 10 tys. euro lub mogą spowodować powstanie zobowiązania CZdS do świadczenia o wartości powyżej 10 tys. euro, do skuteczności oświadczenia woli wymagane jest współdziałanie co najmniej dwóch osób.

CZdS zostaje wyposażona w nieruchomości oraz inne składniki aktywów trwałych i obrotowych. Samodzielnie gospodaruje przydzielonym jej i nabytym mieniem, może zbywać środki trwałe. Również nieruchomości mogą być przedmiotem czynności prawnych –

⁷⁰⁶ Określonej w § 5 statutu CZdS.

⁷⁰⁷ Zob. § 17 ust. 1 statutu CZdS.

⁷⁰⁸ Zob. § 6 ust. 1 statutu CZdS.

⁷⁰⁹ Zob. § 7 ust. 3 statutu CZdS.

rozporządzenie nimi odbywa się za uprzednią zgodą Dyrektora Sądu Apelacyjnego oraz ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa⁷¹⁰.

Zgodnie ze statutem⁷¹¹ czynność prawna dotycząca utworzenia lub udziału instytucji w innej osobie prawnej wymaga zgody Dyrektora Sądu Apelacyjnego.

W celu zaciągnięcia zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów CZdS jest zobowiązane uzyskać zgodę Dyrektora Sądu Apelacyjnego. Czynność prawna dokonana bez takiej zgody jest nieważna⁷¹².

Rozporządzenie składnikami aktywów trwałych instytucji o wartości jednakowej przekraczającej kwotę 50 tys. euro wymaga zgody ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa. Darowizna aktywów o wartości jednostkowej przekraczającej kwotę 25 tys. euro wymaga zgody Dyrektora Sądu Apelacyjnego wyrażonej na piśmie⁷¹³.

Centrum Zakupów dla Sądownictwa IGB doznaje licznych ograniczeń w swojej działalności przez potrzebę uzyskania zgody właściwego organu, głównie Dyrektora Sądu Apelacyjnego stojącego na jej czele. Z drugiej strony ograniczenia te dotyczą jedynie transakcji o bardzo dużej wartości bądź zbycia nieruchomości, co jest uzasadnione, biorąc pod uwagę publiczne zadania tej instytucji. Zachowuje ona też dużą swobodę w zakresie własnej działalności pod kątem bardzo rozbudowanego katalogu działalności na różnych polach bez konieczności konsultacji czy uzyskiwania zgody.

4. Centrum Obsługi Administracji Rządowej

Z dniem 1 stycznia 2017 r. Centrum Usług Wspólnych⁷¹⁴ zmieniło nazwę na Centrum Obsługi Administracji Rządowej. CUW rozpoczęło swoją działalność w dniu 31 grudnia 2010

⁷¹⁰ Zob. § 11 ust. 1–3 statutu CZdS.

⁷¹¹ Zob. § 11 ust. 4 statutu CZdS.

⁷¹² Zob. § 11 ust. 5 statutu CZdS.

⁷¹³ Zob. § 14 ust. 1–6 statutu CZdS.

⁷¹⁴ Statut Instytucji Gospodarki Budżetowej Centrum Obsługi Administracji Rządowej stanowiący załącznik do zarządzenia nr 20 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie zmiany nazwy instytucji gospodarki budżetowej Centrum Usług Wspólnych (dalej: CUW) na Centrum Obsługi Administracji Rządowej (dalej: COAR) oraz nadania statutu.

r. z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. Jednak już od 1960 r. funkcjonowało jako Baza Techniczna Urzędu Rady Ministrów, a od 25 września 1990 r. – jako Gospodarstwo Pomocnicze Urzędu Rady Ministrów. Następnie 1 stycznia 1997 roku zostało przemianowane na Gospodarstwo Pomocnicze Kancelarii Prezesa Rady Ministrów (z charakterystycznym logo gospodarstwa pomocniczego), a od 14 sierpnia 2002 r. działało jako Centrum Obsługi Kancelarii Prezesa Rady Ministrów⁷¹⁵.

Funkcję organu założycielskiego dla COAR pełni Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów.

COAR działa na podstawie zarządzenia nr 27 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 grudnia 2018 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie zmiany nazwy instytucji gospodarki budżetowej Centrum Usług Wspólnych na Centrum Obsługi Administracji Rządowej oraz nadania statutu, zarządzenia nr 20 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej Centrum Obsługi Administracji Rządowej przez przekształcenie gospodarstwa pomocniczego oraz nadania statutu, ze zmianami, oraz zarządzenia nr 21 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 2017 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie zmiany nazwy instytucji gospodarki budżetowej CUW na COAR oraz nadania statutu.

COAR wykonuje zadania na rzecz Kancelarii Prezesa Rady Ministrów oraz prowadzi sprzedaż wyrobów i usług dla odbiorców zewnętrznych. Zapewnia techniczne, w tym teleinformatyczne, warunki pracy Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, prowadzi remonty obiektów budowlanych, maszyn i urządzeń oraz inwestycje w obiektach budowlanych, administruje przydzielonymi składnikami majątkowymi, świadczy usługi konferencyjne dla rządu RP i administracji rządowej.

Instytucja ta podlega Szefowi Kancelarii Prezesa Rady Ministrów. Zgodnie ze statutem⁷¹⁶ przedmiotem jej podstawowej działalności są usługi, dostawy, roboty budowlane na rzecz Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w celu zapewniania realizacji przez nią zadań publicznych w zakresie: zarządu, gospodarowania i administrowania mieniem; obsługi administracyjnej, gospodarczej i technicznej, w tym administrowania systemem i siecią

⁷¹⁵ <https://centrum.gov.pl> - 2020.12.14

⁷¹⁶ Zob. § 6 statutu COAR.

teleinformatyczną, również tą służącą do przetwarzania informacji niejawnych; inwestycji i remontów; zamówień publicznych; poligrafii; zaspokajania potrzeb mieszkaniowych osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe oraz innych uprawnionych osób; zapewnienia bazy szkoleniowo-konferencyjnej dla rządu oraz administracji rządowej, a w zakresie niewykorzystanym na cele szkoleniowo-konferencyjne świadczenie usług wypoczynkowych, z tym że usługi szkoleniowo-konferencyjne stanowiąć będą dominujący w przedziale roku budżetowego zakres działania; usług transportowych. Dodatkowo przedmiotem działalności COAR jest finansowanie lub dofinansowanie środków trwałych w budowie, zakupu środków trwałych oraz remontów, a także prowadzenie wspólnych lub centralnych zamówień publicznych, jak również świadczenie usług wynikających z tych zamówień.

Zgodnie ze statutem COAR⁷¹⁷ może prowadzić działalność na rzecz podmiotów innych niż Kancelaria Prezesa Rady Ministrów jako działalność dodatkową. Przedmiot działalności dodatkowej obejmuje w szczególności: wynajem i zarządzanie nieruchomościami, roboty budowlane związane z wznoszeniem budynków mieszkalnych i niemieszkalnych, pozostały transport lądowy pasażerski, hotele i podobne obiekty zakwaterowania, działalność związaną z doradztwem w zakresie informatyki, restauracje i pozostałe placówki gastronomiczne, sprzedaż detaliczną paliw do pojazdów silnikowych na stacjach paliw, działalność związaną z administracyjną obsługą biur, włączając działalność wspomagającą, działalność związaną z oprogramowaniem oraz działalność dotyczącą zarządzania urządzeniami informatycznymi.

Prowadzenie działalności dodatkowej innej, niż wymienione wyżej, wymaga uprzedniej zgody osoby nadzorującej. Nie jest ona jednak wymagana, gdy przewidywane koszty z tytułu prowadzenia danego rodzaju działalności dodatkowej w okresie 12 miesięcy nie przekraczają wartości 10% rocznych kosztów działalności ogółem, poniesionych w poprzednim roku obrotowym⁷¹⁸.

Źródłami przychodów COAR są przychody z działalności podstawowej i innej niż podstawowa oraz inne przychody (środki uzyskane z funduszy Unii Europejskiej, darowizny, spadki, zapisy)⁷¹⁹.

⁷¹⁷ Zob. § 8 ust. 1 statutu COAR.

⁷¹⁸ Zob. § 8 ust. 4 statutu COAR.

⁷¹⁹ Zob. § 14 statutu COAR.

Aktywa mogą być przedmiotem rozporządzania, natomiast rozporządzanie nieruchomościami wymaga uprzedniej zgody osoby nadzorującej, podobnie jak sprzedaż aktywów będących składnikami majątku ruchomego oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi o wartości jednostkowej przekraczającej kwotę 25 tys. euro.

Darowizna aktywów będących składnikami majątku ruchomego oraz wartościami niematerialnymi i prawnymi o wartości jednostkowej przekraczającej kwotę 10 tys. euro, przeliczoną na złote według kursu średniego ogłoszonego przez NBP w dniu jej określenia, wymaga zgody osoby nadzorującej wyrażonej na piśmie⁷²⁰. Ponadto 100% zysku netto odnosi się na fundusz zapasowy IGB z przeznaczeniem na finansowanie inwestycji oraz pokrycie straty netto⁷²¹.

Na wyposażenie COAR przeznaczono siedem nieruchomości, w tym na użyczenie oddano pięć wymienionych w statucie, a wobec dwóch nieruchomości miały być dokonywane czynności wynikające z zarządu⁷²².

COAR oprócz wypełniania zadań publicznych, prowadzi również działalność dodatkową. Zakres tej działalności jest szeroki i został określony w statucie. Jedynie w przypadku chęci podjęcia działalności, która nie została wymieniona w statucie, wymagane jest uzyskanie zgody. Pozostałe ograniczenia wynikają ze sprzedaży nieruchomości czy też aktywów o znacznej wartości. W pozostałym zakresie COAR może swobodnie rozporządzać mieniem. Statut nie ogranicza istotnie swobody jej działalności na rynku.

Istotne znaczenie miały nowelizacje dwukrotnie statutu, albowiem na ich podstawie zmieniono postanowienia określające podmiot działalności instytucji, a w szczególności działalności dodatkowej. Sprecyzowano przedmiot działalności dodatkowej przez ujęcie jej w 78 kategorii działalności zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności. Podstawowa działalność mogła się opierać na cenach w istocie narzuconych przez KPRM na dany rok. Natomiast działalność dodatkowa była wolna od tego ograniczenia. Działalność ta mogła być świadczona na rzecz podmiotów innych niż KPRM. Reforma związana ze zmianą nazwy jednostki i nadania jej nowego statutu utrzymała co do zasady zakres działalności podstawowej. Jednocześnie ograniczyła przedmiot działalności dodatkowej, statut

⁷²⁰ Zob. § 19 ust. 2 statutu COAR.

⁷²¹ Zob. § 21 statutu COAR.

⁷²² Zgodnie z § 34 Statutu COAR.

przewidywał jej prowadzenie jedynie w osiem kategoriach jednostek Polskiej Klasyfikacji Działalności⁷²³.

5. Centralny Ośrodek Informatyki

Centralny Ośrodek Informatyki⁷²⁴ został utworzony zarządzeniem nr 48 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 26 lutego 2010 r. w sprawie utworzenia i nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Informatyki”⁷²⁵.

Organem pełniącym funkcję organu założycielskiego COI jest minister właściwy do spraw informatyzacji.

COI działa na podstawie statutu (tekst jednolity uwzględniający zmiany wprowadzone zarządzeniem nr 28 Ministra Cyfryzacji z dnia 22 października 2017 r. zmieniającym zarządzenie w sprawie nadania statutu IGB pod nazwą „Centralny Ośrodek Informatyki”).

COI realizuje zadania w zakresie e-usług, informatyzacji, telekomunikacji i teleinformatyki oraz zarządzania informacją⁷²⁶. Przedmiotem działalności podstawowej jest: odpłatne wykonywanie na rzecz ministra usług pozwalających na sprawną realizację zadań publicznych wynikających z ustawy – Prawo o ruchu drogowym⁷²⁷ w zakresie prowadzenia centralnej ewidencji pojazdów oraz centralnej ewidencji kierowców, obejmujące wykonywanie czynności materialno-technicznych związanych z udostępnieniem danych; obsługę prawną i kancelaryjną w zakresie spraw związanych z przetwarzaniem tych zasobów; świadczenie usług związanych z doradztwem i wsparciem eksperckim w zakresie utrzymania i rozwoju Systemu Informatycznego Centralnych Ewidencji Pojazdów i Kierowców; opiniowanie wniosków podmiotów ubiegających się o udostępnienie danych lub informacji ze

⁷²³ S. Koroluk. Centrum Obsługi Administracji Rządowej: administrowanie przez gospodarowanie. Opolskie Studia Administracyjno – Prawne XVI/1 (2). Opole 2018 s. 198.

⁷²⁴ Statut Centralnego Ośrodka Informatyki (dalej: COI) stanowiącego załącznik do zarządzenia nr 6 Ministra Cyfryzacji z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Informatyki” (Dz. Urz. MC poz. 7 ze zm.).

⁷²⁵ <https://www.coi.gov.pl> - 2021.05.01

⁷²⁶ Zob. § 2 statutu COI.

⁷²⁷ Tekst jedn.: Dz.U. 2021 poz. 450.

zbiorów za pomocą urządzeń teletransmisji danych oraz weryfikację spełnienia przez te podmioty warunków udostępnienia danych lub informacji za pomocą urządzeń teletransmisji danych, o których mowa w ustawie – Prawo o ruchu drogowym; archiwizację i brakowanie dokumentów, ze szczególnym uwzględnieniem zrealizowanych wniosków o udostępnienie danych; odpłatne wykonywanie na rzecz ministra usług w zakresie zadań publicznych wynikających z ustaw innych niż ustawa – Prawo o ruchu drogowym. Ponadto reguluje sposób funkcjonowania ewidencji lub rejestrów państwowych, w szczególności wchodzących w skład Systemu Rejestrów Państwowych: Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności, Rejestru Dowodów Osobistych, Rejestru Stanu Cywilnego oraz innych, a także Centralnej Ewidencji Wydanych i Unieważnionych Dokumentów Paszportowych. Jednocześnie wykonuje odpłatnie na rzecz ministra usługi w zakresie utrzymania centrów komputerowych dla systemów informatycznych i teleinformatycznych prowadzonych lub przewidzianych do prowadzenia przez ministra oraz zasobów w nich eksploatowanych; odpłatnie wykonuje na rzecz ministra i innych podmiotów usługi w zakresie tworzenia e-usług, w szczególności dla obywateli i przedsiębiorców; odpłatnie wykonuje na rzecz ministra usługi w zakresie utrzymania i rozwoju platformy obywatel.gov.pl, systemu elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej e-PUAP, Scentralizowanego Systemu Dostępu do Informacji Publicznej, strony głównej Biuletynu Informacji Publicznej; odpłatnie wykonuje na rzecz ministra usługi z zakresu informatyzacji, telekomunikacji i teleinformatyki oraz zarządzania informacją, w szczególności w zakresie utrzymania, serwisu, budowy, rozwoju i eksploatacji systemów informatycznych i teleinformatycznych prowadzonych lub przewidzianych do prowadzenia przez ministra, w tym systemu teleinformatycznego e-DOK, oraz realizację dostaw i robót budowlanych niezbędnych do wykonywania tych zadań na rzecz ministra; odpłatnie wykonuje na rzecz ministra usługi z obszaru identyfikacji elektronicznej, w szczególności w zakresie obsługi profilu zaufanego e-PUAP; odpłatnie wykonuje na rzecz ministra usługi związane z prowadzeniem przez tego ministra centrum certyfikacji; odpłatnie wykonuje na rzecz Ministra usługi związane z realizacją zadań ministra jako Instytucji Otoczenia Umowy Partnerstwa w Programie Operacyjnym Polska Cyfrowa na lata 2014–2020; odpłatnie wykonuje na rzecz ministra usługi związane z koordynowaniem w zakresie właściwości ministra działań związanych z przygotowaniem Programu Operacyjnego współfinansowanego ze środków unijnych w perspektywie finansowej 2020+; odpłatnie wykonuje na rzecz ministra usługi w sporządzaniu audytu, analiz, ekspertyz, konsultacji w zakresie informatyzacji, w tym również usługi w zakresie promocji, edukacji,

badan naukowych i prac rozwojowych Ponadto instytucja odpłatnie wykonuje na podstawie odrębnych umów usługi związane z realizacją zadań na rzecz innych podmiotów, w tym jednostek administracji publicznej oraz osób trzecich. Odpłatnie wykonuje pomocnicze działania zakupowe dla jednostek.

Zgodnie ze statutem⁷²⁸ COI prowadzi działalność inną niż podstawowa, z tym, że nie może to wpływać negatywnie na realizację zadań podstawowych, a także badania naukowe i prace rozwojowe, które mogą być finansowane z zysku netto. Przedmiotem działalności w tym zakresie jest m.in. działalność związana z oprogramowaniem, roboty budowlane, sprzedaż hurtowa komputerów, urządzeń peryferyjnych i oprogramowania, telekomunikacja, działalność związana z oprogramowaniem i doradztwem w zakresie informatyki oraz działalność powiązana, działalność usługowa w zakresie informacji, naprawa i konserwacja komputerów.

COI samodzielnie gospodaruje mieniem, kierując się zasadą efektywności jego wykorzystania⁷²⁹. W statucie określono, że zbycie, oddanie w najem, dzierżawę, użyczenie oraz likwidację rzeczowych aktywów trwałych oraz praw na dobrach niematerialnych należy każdorazowo poprzedzić oceną techniczną i ekonomiczną w formie pisemnej (postać papierowa lub elektroniczna)⁷³⁰. Ocena taka stanowi podstawę decyzji o przeznaczeniu do obrotu. Zgodnie ze statutem⁷³¹ w przypadku rzeczowych aktywów trwałych oraz praw na dobrach niematerialnych o wartości nieprzekraczającej 30 tys. zł jednostkowej ceny nabycia można dokonać likwidacji, zbycia, oddania w najem, użyczenia lub dzierżawy bez przeprowadzania aukcji albo przetargu. Natomiast statut⁷³² stanowi, że zbycie, oddanie w najem, wydzierżawienie, użyczenie lub likwidacja rzeczowych aktywów trwałych oraz praw na dobrach niematerialnych, których czynność prawna ma dotyczyć, oraz nieruchomości, bez względu na jej wartość, każdorazowo wymaga uzyskania uprzedniej zgody ministra na dokonanie tej czynności.

⁷²⁸ Zob. § 3 statutu COI.

⁷²⁹ Zob. § 5 statutu COI.

⁷³⁰ Zob. § 5a statutu COI.

⁷³¹ Zob. § 5b statutu COI.

⁷³² W § 5c statutu COI.

COI uzyskuje przychody z odpłatnego wykonywania usług na rzecz ministra oraz innych pomiotów, sprzedaży towarów i składników majątkowych, z innych źródeł, z jednorazowej dotacji na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe oraz z dotacji budżetu państwa na realizowanie zadań publicznych. Zysk netto⁷³³ jest przeznaczany na fundusz zapasowy na finansowanie inwestycji oraz pokrycie straty netto.

COI wypełnia zadania publiczne (podstawowe) oraz prowadzi również działalność dodatkową. Zakres tej działalności jest bardzo szeroki i został określony w statucie. Jedynym warunkiem wykonywania działalności dodatkowej jest fakt, że nie może ona wpływać negatywnie na realizację zadań publicznych. Pozostałe ograniczenia wynikają ze sprzedaży nieruchomości czy też aktywów o znacznej wartości. W pozostałym zakresie COI może swobodnie rozporządzać mieniem. Statut nie ogranicza istotnie swobody jej działalności na rynku.

6. Centrum Usług Logistycznych

Zgodę na utworzenie Centrum Usług Logistycznych⁷³⁴ rząd wydał w październiku 2010 r. CUL powstało przez przekształcenie części gospodarstw pomocniczych policji i gospodarstwa pomocniczego ówczesnego MSWiA. Przekazano mu też mienie części zakładów budżetowych likwidowanych w resorcie oraz część zasobów jednostek budżetowych policji⁷³⁵.

Organem założycielskim CUL jest Komendant Główny Policji, który powołuje dyrektora CUL.

CUL został nadany statut zarządzeniem nr 1670 Komendanta Głównego Policji w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych” z dnia 16 listopada 2010 r.

⁷³³ Zgodnie z § 9 ust. 5 statutu COI.

⁷³⁴ Statut Centrum Usług Logistycznych (dalej: CUL) stanowiący załącznik do zarządzenia nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych” (Dz. Urz. KGP Nr 12, poz. 71 ze zm.).

⁷³⁵ <https://cul.com.pl> - 2019.02.13

Zgodnie ze statutem⁷³⁶ CUL realizuje zadania publiczne polegające na: organizacji i obsłudze szkoleń, w tym z zakresu bezpieczeństwa; zakwaterowaniu osób, obsłudze technicznej i naprawie sprzętu transportowego, w tym wykonywaniu badań technicznych pojazdów; dystrybucji paliw; zabezpieczeniu funkcjonowania lotniska Warszawa-Babice dla potrzeb lotnictwa służb porządku publicznego, lotnictwa cywilnego oraz utrzymaniu gotowości lotniska do realizacji zadań dodatkowych, zwłaszcza w sytuacjach występowania zagrożeń, wypadków i sytuacji kryzysowych; prowadzeniu działalności lotniczej w zakresie wsparcia działań lotnictwa służb porządku publicznego; wykonywaniu przewozów lotniczych dla potrzeb organów administracji rządowej; obsłudze użytkownika końcowego Policji oraz innych jednostek resortu spraw wewnętrznych w zakresie sprzętu komputerowego i łączności; wykonywaniu zadań specjalnych w zakresie zakwaterowania i wyżywienia osób uczestniczących lub poszkodowanych w klęskach żywiołowych i innych zagrożeniach.

Statut⁷³⁷ stanowi, że CUL może prowadzić działalność dodatkową obejmującą sprzedaż towarów i mienia, leasing, oddawanie do odpłatnego korzystania z nieruchomości lub udziałów w nieruchomościach, stanowiących przedmiot prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego CUL, jak też innych niż nieruchomości składników aktywów trwałych, świadczenie usług na zasadach rynkowych osobom fizycznym i prawnym oraz podmiotom nieposiadającym osobowości prawnej – tylko w ramach posiadanych nadwyżek, bez uszczerbku dla działalności podstawowej. Określono⁷³⁸ także, że sprzedaż usług świadczonych na rzecz Policji jest rozliczana po kosztach własnych CUL, powiększonych o narzut minimalnego zysku określonego w odrębnym trybie.

Zgodnie ze statutem⁷³⁹ działalność i funkcjonowanie CUL są finansowane z przychodów ze sprzedaży usług, zbędnego mienia, towarów, innych przychodów finansowych, różnych wpływów, w tym darowizn, zapisów i kredytów. Źródłem uzyskiwania przychodów są w szczególności wpływy ze sprzedaży usług świadczonych w zakresie działalności podstawowej oraz dodatkowej, ze sprzedaży towarów i składników majątkowych przekazanych na własność, przychody z umów najmu i dzierżawy oraz przychody finansowe,

⁷³⁶ Zob. § 4 statutu CUL.

⁷³⁷ Zob. § 6 ust. 2 statutu CUL.

⁷³⁸ W § 7 statutu CUL.

⁷³⁹ Zob. § 14 statutu CUL.

w tym z tytułu oprocentowania środków zgromadzonych na rachunkach bankowych oraz odsetek naliczanych na podstawie podpisanych umów lub odrębnych przepisów.

Ponadto statut⁷⁴⁰ stanowi o utworzeniu funduszu zapasowego z zysku netto z przeznaczeniem na finansowanie inwestycji i pokrycie straty netto. Zysk pozostający w dyspozycji zostaje przeniesiony na fundusz zapasowy.

W statucie⁷⁴¹ uregulowano, że pisemnej zgody Komendanta Głównego Policji wymaga każdorazowo m.in. zaciągnięcie przez CUL zobowiązania, w tym udzielenie gwarancji i poręczeń majątkowych o wartości przewyższającej 10% rocznych przychodów, przeznaczenie określonych kwot z funduszu zapasowego czy nabycie i zbycie prawa własności, użytkowania wieczystego nieruchomości albo udziałów w prawie własności, użytkowania wieczystego, ich obciążenie, leasing oraz oddanie do płatnego lub nieodpłatnego korzystania.

Załącznik nr 1 do Statutu przedstawia wykaz dwudziestu czterech (24) nieruchomości przeniesionych i planowanych do przeniesienia na własność CUL. Natomiast Załącznik nr 2 przedstawia wykaz sześciu (6) nieruchomości przekazanych w użyczenie CUL.

CUL wypełnia zadania publiczne (podstawowe) oraz prowadzi również działalność dodatkową – tylko w ramach posiadanych nadwyżek, bez uszczerbku dla działalności podstawowej. Zakres tej działalności jest szeroki i został określony w statucie. Jedynym warunkiem jest brak uszczerbku dla działalności podstawowej, nie jest wymagana żadna zgoda. Zgoda jest natomiast wymagana w przypadku zobowiązań o wartości przekraczającej 10% rocznych przychodów czy nabycia i zbycia prawa własności nieruchomości, co wydaje się uzasadnione, biorąc pod uwagę charakter nieruchomości oraz operacje o znacznej wartości.

⁷⁴⁰ Zob. § 17 statutu CUL.

⁷⁴¹ Zob. § 20 statutu CUL.

7. Centralny Ośrodek Sportu

Centralny Ośrodek Sportu⁷⁴² jako państwowy zakład budżetowy z dniem 31 grudnia 2010 r. został zlikwidowany na podstawie zarządzenia nr 13 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 25 czerwca 2010 r. Od dnia 1 stycznia 2011 r. jest IGB posiadającą osobowość prawną utworzoną w celu realizacji zadań publicznych z zakresu kultury fizycznej⁷⁴³.

Organem założycielskim COS jest Minister Sportu i Turystyki.

COS działa na podstawie statutu (zarządzenie nr 28 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 12 grudnia 2018 r. zmieniające zarządzenie w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Sportu”) nadanego przez Ministra Sportu i Turystyki, regulaminu organizacyjnego oraz powszechnie obowiązujących przepisów prawa.

Zgodnie ze statutem⁷⁴⁴ COS prowadzi działalność podstawową oraz może prowadzić działalność inną niż podstawowa. Statut⁷⁴⁵ stanowi o przedmiocie działalności podstawowej, którym jest: tworzenie warunków organizacyjnych, ekonomicznych i technicznych dla szkolenia sportowego prowadzonego przez polskie związki sportowe i inne podmioty działające w zakresie kultury fizycznej, w tym realizacja zadań związanych z przygotowaniem kadry narodowej do udziału w igrzyskach olimpijskich, igrzyskach paraolimpijskich, igrzyskach głuchych, mistrzostwach świata lub mistrzostwach Europy, w szczególności poprzez budowę, przebudowę, montaż, remont i utrzymanie obiektów sportowych; świadczenie usług w zakresie szkolenia sportowego dla polskich związków sportowych i innych podmiotów działających w zakresie kultury fizycznej przy wykorzystaniu obiektów sportowych; współorganizowanie zawodów sportowych; oddawanie do korzystania obiektów sportowych; tworzenie warunków do promocji zdrowia oraz do udzielania świadczeń zdrowotnych; świadczenie innych usług z zakresu kultury fizycznej.

⁷⁴² Statut Centralnego Ośrodka Sportu (dalej: COS) stanowiący załącznik do zarządzenia nr 1 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 8 stycznia 2014 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Sportu” (Dz. Urz. MSiT poz. 1).

⁷⁴³ <https://cos.pl> - 01.09.2021

⁷⁴⁴ Zob. § 5 statutu COS.

⁷⁴⁵ Zob. § 6 statutu COS.

Statut COS⁷⁴⁶ stanowi o przedmiocie działalności innej niż podstawowa i jest to w szczególności: wykorzystywanie posiadanej bazy organizacyjno-technicznej i noclegowej do świadczenia usług promujących sport i turystykę, organizowanie związanych z tym konferencji edukacyjnych i szkoleń oraz świadczenie usług w zakresie turystyki i rekreacji ruchowej. Prowadzenie działalności innej niż podstawowa nie może wpłynąć negatywnie na realizację zadań z działalności podstawowej, a przychody z prowadzenia takiej działalności będą w pierwszej kolejności przekazane na realizację zadań z zakresu działalności podstawowej. Jeżeli działalność dodatkowa narusza zasady, minister może ograniczyć zakres lub sposób prowadzenia tej działalności, wydając stosowne wytyczne i zalecenia.

COS wyposażony jest w nieruchomości oraz mienie ruchome. Zarządza on samodzielnie mieniem, kierując się zasadą efektywności⁷⁴⁷. Zgodnie ze statutem⁷⁴⁸ w celu zaciągnięcia zobowiązania przewyższającego 30% planowanych do osiągnięcia w danym roku przychodów z działalności podstawowej i dodatkowej potrzebna jest pisemna zgoda ministra. Również zbycie nieruchomości wymaga takiej zgody. Składniki aktywów trwałych, w sytuacji kiedy nie jest potrzebne uzyskanie zgody, mogą być przedmiotem czynności prawnych po uprzednim powiadomieniu ministra, jeżeli ich wartość rynkowa przekracza 100 tys. zł⁷⁴⁹.

Źródłami uzyskiwania przychodów w COS są w szczególności: prowadzona działalność podstawowa oraz inna niż podstawowa, dotacje z budżetu państwa, dotacje z Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej oraz środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, a także z innych źródeł zagranicznych i krajowych⁷⁵⁰.

COS wypełnia zadania publiczne (podstawowe) oraz prowadzi również działalność dodatkową – tylko w ramach posiadanych nadwyżek, bez uszczerbku dla działalności podstawowej. Zakres tej działalności jest szeroki i został określony w statucie. Warunkiem jest brak uszczerbku dla działalności podstawowej oraz przeznaczenie przychodów z prowadzenia takiej działalności w pierwszej kolejności na realizację zadań z zakresu

⁷⁴⁶ Zob. § 7 statutu COS.

⁷⁴⁷ Zob. § 14 statutu COS.

⁷⁴⁸ Zob. § 15 statutu COS.

⁷⁴⁹ Zob. § 16 ust. 1 statutu COS.

⁷⁵⁰ Zgodnie z § 18 statutu COS.

działalności podstawowej, nie jest na nią wymagana żadna zgoda. Zgoda jest natomiast wymagana w przypadku zobowiązań o wartości przekraczającej 30% rocznych przychodów czy nabycia i zbycia prawa własności nieruchomości, co wydaje się uzasadnione, biorąc pod uwagę charakter nieruchomości oraz operacje o znacznej wartości. W tym przypadku wartość, od której trzeba uzyskać zgodę organu, jest nawet większa od 10% wskazanych jako wartość dla CUL, a więc COS ma większą swobodę.

8. Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego

Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego⁷⁵¹ funkcjonuje w formie IGB od dnia 1 stycznia 2011 r. Utworzenie ZIOTP miało na celu spełnienie wymogu określonego przez Komitet Infrastruktury NATO mającego na celu konsolidację zadań merytorycznych i finansowo-rozliczeniowych Programu Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego w Dziedzinie Bezpieczeństwa (NSIP) na terenie Rzeczypospolitej Polskiej w jednej instytucji⁷⁵².

Organem założycielskim ZIOTP jest Minister Obrony Narodowej.

Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego działa na podstawie statutu stanowiącego załącznik do zarządzenia nr 12/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 13 lipca 2018 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie utworzenia IGB pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego”.

Zgodnie ze statutem⁷⁵³ przedmiotem działalności podstawowej ZIOTP jest: wykonywanie w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa zadań publicznych zleconych przez ministra w celu realizacji zobowiązań Rzeczypospolitej Polskiej wynikających z członkostwa w Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego (NATO) i udziału w Programie Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego w Dziedzinie Bezpieczeństwa – NSIP; prowadzenie inwestycji krajowych, niezbędnych do wykonania w związku z realizowanymi projektami

⁷⁵¹Statut instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” (dalej: ZIOTP) stanowiący załącznik do zarządzenia nr 49/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” (Dz. Urz. MON Nr 17, poz. 225 ze zm.).

⁷⁵² <https://ziotp.wp.mil.pl> - 2020.09.19

⁷⁵³ Zob. § 2 statutu ZIOTP.

zleconymi w ramach Programu NSIP, których zgodnie z zasadami NSIP nie kwalifikuje się do finansowania ze środków NATO. Zakład zarządza realizacją pakietów inwestycyjnych oraz wypełnia funkcję inwestora, obejmującą w szczególności: planowanie rzeczowo-finansowe działalności inwestorskiej, organizowanie procesu inwestycyjnego, udzielanie zamówień na roboty budowlane, dostawy oraz usługi, finansowanie działalności, prowadzenie ewidencji księgowej, w tym wyodrębnionej dla Programu NSIP, sprawozdawczość i rozliczenia, bezpośrednią współpracę z komórkami NATO.

Statut⁷⁵⁴ przewiduje, że ZIOTP może prowadzić działalność dodatkową, polegającą na odpłatnym świadczeniu usług pokrewnych do działalności podstawowej w ramach posiadanych możliwości wykonawczych bez uszczerbku dla podstawowej działalności.

Nieruchomości i mienie ruchome przekazane do prowadzenia działalności przez ZIOTP stanowią własność Skarbu Państwa, użyczoną mu nieodpłatnie⁷⁵⁵.

Źródłami finansowania działalności ZIOTP są środki przydzielone z funduszu inwestycyjnego NATO przeznaczone na realizację zadań inwestycyjnych w ramach Programu NSIP, z funduszu inwestycyjnego NATO przeznaczone na krajowe wydatki administracyjne oraz środki przyznane w ramach dotacji z budżetu państwa⁷⁵⁶.

Ponadto statut⁷⁵⁷ stanowi, że ZIOTP samodzielnie gospodaruje przykazanymi mu w nieodpłatne użytkowanie nieruchomościami, mieniem Skarbu Państwa oraz zakupionym lub otrzymanym mieniem zgodnie z zasadą efektywności. Może zbywać środki trwałe. Jednakże⁷⁵⁸, ZIOTP w celu zaciągnięcia zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów jest obowiązany uzyskać zgodę osoby zajmującej kierownicze stanowisko w Ministerstwie Obrony Narodowej, właściwej do spraw infrastruktury, lub osoby przez nią upoważnionej.

⁷⁵⁴ Zob. § 3 statutu ZIOTP.

⁷⁵⁵ Zob. § 5 ust. 1 statutu ZIOTP.

⁷⁵⁶ Zob. § 12 statutu ZIOTP.

⁷⁵⁷ Zob. § 16 statutu ZIOTP.

⁷⁵⁸ Zgodnie z § 17 statutu ZIOTP.

Pierwsze wyposażenie ZIOTP stanowiły środki obrotowe otrzymane w formie pieniężnej, a także składniki majątkowe przejęte od likwidatora zakładu budżetowego⁷⁵⁹. Majątek ZIOTP może być wykorzystywany jedynie dla celów wynikających z przedmiotu jego działalności.

Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego wypełnia zadania publiczne (podstawowe) oraz prowadzi również działalność dodatkową – tylko w ramach usług pokrewnych do działalności podstawowej i bez uszczerbku dla niej. Zakres tej działalności jest więc wąski, biorąc pod uwagę specjalistyczny charakter tej instytucji. Majątek ZIOTP może być wykorzystywany jedynie na cele wynikające z jego działalności. Jeżeli chodzi o zobowiązania przewyższające 30% rocznych przychodów, ZIOTP jest obowiązany uzyskać zgodę osoby zajmującej kierownicze stanowisko w Ministerstwie Obrony Narodowej. W tym przypadku działalność ZIOTP jest istotnie ograniczona, co wynika też pewnie z jego specjalnego charakteru. Działalność dodatkowa musi być ściśle powiązana z podstawową, a majątek wykorzystywany jedynie dla celów wynikających z przedmiotu działalności.

9. Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”

Na podstawie zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r.⁷⁶⁰ zostały powołane IGB:

- Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „Mazovia” z siedzibą w Warszawie,
- Bałtycka Instytucja Gospodarki Budżetowej „Mazovia” z siedzibą w Gdańsku,
- Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej „Mazovia” z siedzibą Koszalinie,
- Podkarpacka Instytucja Gospodarki Budżetowej „Mazovia” z siedzibą w Rzeszowie,
- Zachodnia Instytucja Gospodarki Budżetowej „Mazovia” z siedzibą w Wołowie.

⁷⁵⁹ Zgodnie z § 18 statutu ZIOTP.

⁷⁶⁰ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2018 r. w sprawie połączenia Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej MAZOVIA (dalej: MAZOVIA), Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BALTICA, Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA, Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej CARPATIA i Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej PIAST (Dz. Urz. MS poz. 143).

W dniu 9 marca 2019 roku na mocy zarządzenia Ministra Sprawiedliwości wszystkie dotychczasowe instytucje zostały połączone w Mazowiecką Instytucję Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA” w Warszawie⁷⁶¹.

Organem założycielskim MAZOVIA jest Minister Sprawiedliwości.

Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”⁷⁶² działa na podstawie statutu stanowiącego załącznik do zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2018 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie utworzenia Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”.

Zgodnie ze statutem MAZOVIA⁷⁶³ realizuje zadania publiczne, polegające na prowadzeniu oddziaływań penitencjarnych oraz resocjalizacyjnych wobec osób skazanych na karę pozbawienia wolności przez organizowanie pracy sprzyjającej zdobywaniu kwalifikacji zawodowych. W celu realizacji tych zadań MAZOVIA prowadzi działalność produkcyjną, handlowo-usługową oraz wykonuje roboty remontowo-budowlane na rzecz organu założycielskiego, jednostek organizacyjnych podległych lub nadzorowanych przez Ministra Sprawiedliwości, pozostałych jednostek organizacyjnych sektora finansów publicznych oraz innych podmiotów niebędących jednostkami sektora finansów publicznych.

MAZOVIA zajmuje się szerokim spektrum prac związanych z produkcją i usługami, m.in. z zakresu budownictwa czy drobnej wytwórczości, mających na celu aktywizację zawodową więźniów.

W celu realizacji statutowych zadań Instytucję wyposażono w nieruchomości, które stanowią jej własność lub przedmiot użytkowania wieczystego. Zgodnie ze statutem⁷⁶⁴ Instytucja samodzielnie gospodaruje przydzielonym jej i nabytym mieniem. Rozporządzanie nieruchomością odbywa się za uprzednią zgodą Ministra Sprawiedliwości wydaną po zapoznaniu się z opinią Dyrektora Generalnego Służby Więziennej. Czynność prawna

⁷⁶¹ <https://igbmazovia.pl> - 2020.09.19

⁷⁶² Statut Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA” stanowiący załącznik do zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2018 r. (Dz. Urz. MS poz. 144).

⁷⁶³ Zob. § 4 statutu MAZOVIA.

⁷⁶⁴ Zob. § 10 statutu MAZOVIA.

dotycząca utworzenia lub udziału instytucji w innej osobie prawnej również wymaga jego zgody.

Darowizna aktywów o wartości jednostkowej przekraczającej kwotę 25 tys. euro wymaga zgody Ministra Sprawiedliwości⁷⁶⁵.

Wedle statutu⁷⁶⁶ podstawowym źródłem przychodów MAZOVIA jest prowadzenie działalności gospodarczej zgodnie z przedmiotem działalności. Instytucja może uzyskiwać również inne przychody, w szczególności ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych źródeł zagranicznych, darowizn, spadków i zapisów. Osiągane zyski MAZOVIA przeznacza na zwiększenie swojego funduszu zapasowego⁷⁶⁷. Przed zaciągnięciem zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów wymagana jest zgoda Ministra Sprawiedliwości.

MAZOVIA ma szerokie spektrum prac. Uzyskania zgody wymaga rozporządzenie nieruchomością, darowizna przekraczająca 25 tys. euro czy też zaciągnięcie zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów. Działalność MAZOVIA nie podlega większym ograniczeniom w prowadzeniu działalności gospodarczej.

10. Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie

Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie⁷⁶⁸ został powołany do życia zarządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 30 grudnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie”⁷⁶⁹.

Organem założycielskim PDZ w Juracie jest Minister Zdrowia.

⁷⁶⁵ Zob. § 12 ust. 3 statutu MAZOVIA.

⁷⁶⁶ Zob. § 15 ust. 1 statutu MAZOVIA.

⁷⁶⁷ Zob. § 15 ust. 2 statutu MAZOVIA.

⁷⁶⁸ Statut instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie” (dalej: PDZ w Juracie) stanowiący załącznik do zarządzenia Ministra Zdrowia z dnia 30 grudnia 2010 r. (Dz. Urz. MZ z 2011 r. Nr 1, poz. 7).

⁷⁶⁹ <https://wielkopolanka.tp1.pl> - 2019.09.07

Profilaktyczny PDZ w Juracie działa na podstawie statutu stanowiącego załącznik do zarządzenia Ministra Zdrowia z dnia 30 grudnia 2010 r.

Zgodnie ze statutem⁷⁷⁰ przedmiotem działalności podstawowej PDZ w Juracie jest prowadzenie bazy turystyczno-wypoczynkowej umożliwiającej aktywny wypoczynek, rehabilitację osób niepełnosprawnych i profilaktykę zdrowotną, zapewnienie bazy dla organizowanych konferencji, sympozjów, szkoleń i zjazdów, w szczególności umożliwiającej prowadzenie działalności szkoleniowej na rzecz Państwowej Inspekcji Sanitarnej.

PDZ w Juracie wynajmuje również pokoje hotelowe gościom komercyjnym wraz z wyżywieniem (bez rehabilitacji). Działalność jest sezonowa, większość przychodów jest osiągana w miesiącach letnich. PDZ w Juracie nie otrzymuje dotacji.

Źródłami przychodu⁷⁷¹ są wpływy ze sprzedaży usług świadczonych przez PDZ w Juracie w ramach działalności statutowej, w zakresie umożliwiającym pełne i efektywne wykorzystanie jego potencjału; wpływy ze sprzedaży towarów i składników majątkowych przekazanych na jego rzecz; przychody z najmu i dzierżawy składników majątkowych mu przekazanych; inne wpływy takie jak, np. zapisy, darowizny.

Usługi świadczone przez PDZ w Juracie dla podmiotów zewnętrznych (poza usługami świadczonymi na rzecz podmiotu, który utworzył PDZ w Juracie oraz poza usługami świadczonymi na rzecz Państwowej Inspekcji Sanitarnej) będą wykonywane po cenach rynkowych, zaś wypracowany zysk będzie przeznaczony na realizację zadań publicznych. PDZ w Juracie po zakończeniu każdego roku obrotowego obowiązana jest wpłacać na rachunek dochodów budżetu państwa 40% wypracowanego zysku⁷⁷².

PDZ w Juracie tworzą cztery budynki: „Wielkopolanka”, „Marysieńka”, „Hungaria” i „Zatoka”.

PDZ w Juracie posiada wąski zakres prowadzonej działalności ze względu na jej specyfikę, nie podlega jednak rygorystycznym ograniczeniom. Działalność może być prowadzona na rzecz innych podmiotów, natomiast obciążający może być wymóg przekazywania 40% zysku na rzecz budżetu państwa.

⁷⁷⁰ Zob. § 3 statutu PDZ w Juracie.

⁷⁷¹ Zob. § 4 statutu PDZ w Juracie.

⁷⁷² Zob. § 4 statutu PDZ w Juracie.

11. Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS

Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS⁷⁷³ zostało utworzone zarządzeniem nr 3 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 7 września 2011 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS”⁷⁷⁴.

Organem założycielskim Centrum jest Prezes Głównego Urzędu Statystycznego.

Centrum działa na podstawie statutu stanowiącego załącznik do zarządzenia nr 3 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 7 września 2011 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS”.

Przedmiotem działalności podstawowej Centrum⁷⁷⁵ jest wykonywanie zadań o charakterze materialno-technicznym, wspierających realizację zadań publicznych nałożonych na służby statystyki publicznej. Do zadań tych należą:

- zadania naukowo-badawcze: prowadzenie i organizacja prac wspomagających działalność badawczą prowadzoną przez służby statystyki publicznej, a w szczególności prac naukowych i badawczo-rozwojowych w zakresie metodologii, badań statystycznych, standardów i rejestrów w ramach współpracy obejmującej Eurostat, krajowe urzędy statystyczne, wyższe uczelnie i instytuty naukowo-badawcze,
- zadania o charakterze materialno-technicznym wspierające: prowadzenie prac naukowo-badawczych przez służby statystyki publicznej, służby statystyki publicznej przy realizacji zadań o charakterze naukowo-badawczym wynikających ze współpracy z Europejskim Systemem Statystycznym, a także badań naukowych, pomocniczych przy realizacji zadań służb statystyki w zakresie teorii oraz zastosowań metod ekonometrycznych, udział służb statystyki publicznej w projektach badawczych, w tym międzynarodowych, w zakresie problematyki społeczno-gospodarczej,

⁷⁷³ <https://cbies.stat.gov.pl> - 2020.09.19

⁷⁷⁴ Statut instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS (dalej: Centrum) stanowiący załącznik do zarządzenia nr 3 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 7 września 2011 r. w sprawie nadania statutu instytutu gospodarki budżetowej pod nazwą Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS (Dz. Urz. GUS Nr 10, poz. 43 ze zm.).

⁷⁷⁵ Zob. § 4 statutu Centrum.

przygotowanie opracowań naukowych i dydaktycznych z dziedziny statystyki, realizację zadań Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego dotyczących prowadzenia i organizacji oraz koordynacji prac naukowo-badawczych wynikających z przyjętych przez Rzeczpospolitą Polską zobowiązań międzynarodowych, prace naukowo-badawcze wykonywane dla instytucji spoza służb statystyki publicznej, rządowych i pozarządowych, wykonywania na zlecenie i na rzecz Głównego Urzędu Statystycznego oraz innych jednostek zadań o charakterze materialno-technicznym wspierających badania naukowe i prace rozwojowe, zapewnienie kompletnej bazy materialnej oraz warunków logistycznych dla realizacji zadań naukowo-badawczych Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego,

- zadania szkoleniowo-edukacyjne: dotyczące pełnienia funkcji bazy organizacyjno-logistycznej dla realizacji zadań służb statystyki publicznej w obszarze szkolenia, kształcenia i doskonalenia w dziedzinie statystyki, o charakterze materialno-technicznym wspierające realizację zadań na rzecz edukacji polskich służb statystyki publicznej, o charakterze materialno-obsługowym na rzecz realizacji zadań służb statystyki publicznej wynikających ze zobowiązań służb statystyki publicznej w sferze szkolenia, przygotowania kadr itp., o charakterze materialno-technicznym wspierających wykonywanie zadań edukacyjnych dla instytucji spoza służb statystyki publicznej, przede wszystkim na rzecz administracji publicznej w ramach posiadanego potencjału,
- zadania związane z promocją i popularyzacją statystyki: o charakterze materialno-technicznym wspierające popularyzację wiedzy o działalności naukowo-badawczej statystyki publicznej, o charakterze materialno-technicznym wspierające popularyzację wiedzy o statystyce wśród różnych grup odbiorców danych statystycznych, w zakresie organizacji i koordynacji działalności edytorsko-wydawniczej ukierunkowanej na popularyzację statystyki w kraju i za granicą.

Centrum, poza zadaniami wymienionymi wyżej, może prowadzić inną działalność obejmującą swym zakresem: wykonywanie na indywidualne zamówienia badań statystycznych oraz zleceń na dodatkowe opracowania i analizy, badania naukowe i prace rozwojowe⁷⁷⁶.

⁷⁷⁶ Zob. § 4 ust. 3 statutu Centrum.

Działalność Centrum prowadzona na rzecz służb statystyki publicznej ma charakter odpłatny według cen ustalanych w drodze umowy z Głównym Urzędem Statystycznym. Działalność inna niż podstawowa ma charakter odpłatny według cennika ustalonego przez dyrektora Centrum⁷⁷⁷.

Źródłami przychodów Centrum są przychody z działalności podstawowej i innej niż podstawowa (w tym dystrybucji i sprzedaży materiałów i opracowań statystycznych, świadczeń na rzecz Głównego Urzędu Statystycznego i urzędów statystycznych, prowadzonej dodatkowo działalności gospodarczej), inne przychody (środki uzyskane z funduszy międzynarodowych). Centrum tworzy fundusz zapasowy z zysku netto z przeznaczeniem na finansowanie inwestycji, pokrycie straty netto⁷⁷⁸.

W celu realizacji zadań statutowych Centrum wyposażono w środki trwałe, wartości niematerialne i prawne, pozostałe środki trwałe oraz użycza się nieruchomości (zabudowane lub niezabudowane).

Centrum ma dosyć szerokie spektrum i swobodę, jeżeli chodzi o rodzaje wykonywanej działalności. Statut nie przewiduje większych ograniczeń w kontekście uzyskiwania zgody od Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na prowadzenie dodatkowej działalności.

12. Krajowy Instytut Mediów

Krajowy Instytut Mediów⁷⁷⁹ został utworzony przez Przewodniczącą Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji na podstawie zarządzenia nr 2 z dnia 4 grudnia 2020 r., zgodnie z którym KIM uzyskując wpis do Krajowego Rejestru Sądowego rozpoczął działalność jako IGB w dniu 31 grudnia 2020 r.⁷⁸⁰.

⁷⁷⁷ Zob. § 4 ust. 4–5 statutu Centrum.

⁷⁷⁸ Zob. § 7 statutu Centrum.

⁷⁷⁹ <https://kim.gov.pl> - 2021.01.18

⁷⁸⁰ Wyciąg Instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Krajowy Instytut Mediów” (dalej: KIM) z Krajowego Rejestru Sądowego. Kwerenda online na dzień 22.09.2021 r., numer KRS: 0000875978.

Przedmiotem działalności podstawowej KIM, zgodnie z Krajowym Rejestrem Sądowym⁷⁸¹ jest dostarczanie danych populacyjnych oraz informacji o trendach i technologiach w zakresie konsumpcji mediów, a także weryfikacja do pomiaru mediów w Polsce.

W pierwszym okresie funkcjonowania KIM, tj.: 2021-2022 planowane jest przez organ założycielski, że instytucja ta będzie największym i najbardziej kompleksowym narzędziem opisującym zarówno internautów i telewidzów, jak i radiosłuchaczy.

Do zadań KIM należeć będzie tworzenie i wspieranie standardów rynkowych w zakresie realizacji pomiarów na próbach losowych, a także rekrutacji i utrzymania paneli telemetrycznych oraz definicji oraz procesu tworzenia i operacjonalizacji wskaźników. KIM będzie również świadczył usługi i stanie się partnerem badawczym dla organizacji, zrzeszających poszczególne media w celu organizacji badań mediów w Polsce⁷⁸².

Ponadto KIM będzie badawczym organem Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji działającym we współpracy z zrzeszonymi w Joint Industry Committee⁷⁸³ Nadawcami i Marketerami, którzy mają odpowiadać za nowe badanie mediów w Polsce.

12. Wnioski

Analiza statutów jedenastu IGB wykonujących zadania publiczne na rzecz organów założycielskich w kontekście u.f.p. prowadzi do następujących wniosków.

⁷⁸¹ Przegląd pełnego odpisu z Rejestru Przedsiębiorców z Centralnej Informacji Krajowego Rejestru Sądowego, KRS o nr: 0000875978, stan na dzień 22.09.2021 r.

⁷⁸²<https://www.gov.pl/web/krrit/krajowy-instytut-mediow-kim-w-ramach-realizacji-programu-telemetria-polska3> - 2021.09.22

⁷⁸³ Joint Industry Committee (JIC) to typ jednostki zajmującej się organizacją i nadzorem badań mediów w danym kraju. Tworzą ją media, reklamodawcy, domy mediowe i agencje badawcze. Rozwiązanie funkcjonuje już w wielu krajach Europy Zachodniej. W Polsce pod koniec 2018 r. podpisany został list intencyjny pomiędzy KRRiT, IAA oraz SAR dotyczący wspólnych działań przy powołaniu JIC i stworzenia nowego standardu pomiaru mediów. W liście intencyjnym pomiędzy nadawcami TV a reklamodawcami zadeklarowana została wola współpracy z KRRiT przy realizacji badania konsumpcji mediów, strona: www.archiwum.krrit.gov.pl/krrit/aktualnosci/news,3085,krajowy-instytut-mediow-kim-w-ramach-realizacji-programu-telemetria-polska.html - 2021.09.22

Nie budzi wątpliwości, że wskazane IGB należą do grupy jednostek sektora finansów publicznych i prowadzą działalność gospodarczą w oparciu o składniki majątku, w jaki zostały wyposażone przez Skarb Państwa, który był reprezentowany przez organy założycielskie.

Zadania publiczne dla tych instytucji są przewidziane w załączniku do ustawy budżetowej na dany rok. Większa część IGB uzyskuje przychody i osiąga zysk z działalności dodatkowej, której przedmiot w statutach jest określany dość szeroko i obejmuje także zadania niemające znamion zadań publicznych. Zaznaczyć należy, że w statutach tych instytucji na ogół nie zamieszczono wskazań dotyczących sposobu rozliczania kosztów sprzedaży, dostawy towarów i usług na rzecz innych jednostek. Mając na uwadze, że usługi te są wykonywane odpłatnie, trzeba wskazać, że komplikuje to IGB prowadzenie działalności dodatkowej o charakterze komercyjnym. W tych sytuacjach sprzedaż usług i dostaw na rzecz jednostek trzecich dokonywana jest w drodze umów i rozliczana z uwzględnieniem zysku. Decyzje dotyczące powyższych kwestii są podejmowane w drodze negocjacji pomiędzy stronami umów. W treści statutów IGB w związku z nowelizacją u.f.p. wprowadzono przepisy o utworzeniu funduszu zapasowego z zysku netto. Fundusz ten jest jednym z obligatoryjnych funduszy instytucji oraz na pokrycie straty netto. Większość statutów IGB zawiera również postanowienia, że o podziale zysku na wskazane cele decyduje organ założycielski. Kompetencja ta jest wprost określona w statutach, a decyzje zastrzeżone dla kierownictwa organów założycielskich. Na tle obowiązującego brzmienia przepisów u.f.p. niewątpliwie należy zwrócić uwagę na ograniczenie samodzielności finansowej IGB w zakresie przeznaczania i podziału wypracowanego przez te podmioty zysku. W praktyce gospodarczej zarządzanie finansami IGB i prowadzenie działalności gospodarczej stwarza trudności z uwagi na konieczność pozyskiwania przychodów z tytułu odpłatnego świadczenia usług zarówno na rzecz organu założycielskiego, jak i podmiotów trzecich. Zwłaszcza, że w stosunku do podmiotów założycielskich wobec stosowanych zasad rozliczeń usług realizowanych na rzecz tych organów i wskaźnika ich niskiej efektywności IGB nie jest w stanie uzyskać przychodów i osiągać zyski wyłącznie z prowadzonej działalności podstawowej. IGB w przeważającej części osiąga zysk z prowadzonej działalności dodatkowej, którą nie zawsze można zakwalifikować wprost jako polegającą na wykonywaniu zadań publicznych. Zauważyć należy, że u.f.p. nie określa zakresu zadań, które mogą być realizowane przez IGB. Organem założycielskim IGB może być minister lub Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, wówczas we wniosku do Rady Ministrów o utworzeniu

takiej jednostki musi być określone m.in. przeznaczenie zysku. Według obecnego brzmienia postanowień u.f.p. w zależności od sytuacji IGB może z zysku pokrywać straty lub finansować inwestycje. Należy postawić pytanie, czy cały wypracowany przez IGB zysk musi być przekazany na fundusz zapasowy, czy też jego część może być przeznaczona na inne cele. Wykładnia systemowa w połączeniu z wykładnią funkcjonalną (celowościową), ze względu na umieszczenie tego przepisu właśnie w zasadach regulujących gospodarkę finansową IGB i celu, jaki chciał osiągnąć ustawodawca stanowiąc, ten przepis, prowadzi do stwierdzenia, że cały zysk IGB musi być przekazany na fundusz zapasowy.

Dyrektor IGB nie ma swobody tworzenia funduszu zapasowego tylko z części zysku netto. Analizując przepisy dotyczące przeznaczenia zysku IGB, wydaje się uzasadniony postulat pozostawienia części wypracowanego zysku IGB w gestii dyrektorów IGB. Jednak, w ocenie autorki, w dalszym ciągu pozostaje problem podziału zysku wypracowanego przez IGB, który pozostaje poza obszarem normatywnym ustawy o finansach publicznych.

Rozdział VIII

Procesy transformacyjne w IGB

1. Uwagi wprowadzające

Zmiany strukturalne spowodowane tworzeniem gospodarki rynkowej w Polsce zwiększyły jednocześnie ryzyko prowadzenia działalności podmiotów biorących udział w obrocie gospodarczym. Są to niejako naturalne skutki funkcjonowania gospodarki rynkowej. Proces budowania gospodarki rynkowej stwarza problem zaspokojenia wierzytelności, zobowiązań często decydujących o egzystencji innych podmiotów gospodarczych, będących wierzycielami. Dla zapewnienia bezpieczeństwa systemu wymiany gospodarczej i stabilności obrotu gospodarczego konieczne stało się opracowanie norm prawnych regulujących sytuację prawną przedsiębiorcy niewypłacalnego lub zagrożonego niewypłacalnością⁷⁸⁴. Gwarancją stabilności obrotu gospodarczego jest przestrzeganie starej rzymskiej paremii *pacta sunt servanda*, która sprowadza się do zasady, że każdy podmiot prawnie zobowiązany powinien spełnić swój obowiązek wobec podmiotu uprawnionego.

Na uwagę zasługują dwa akty prawne regulujące problematykę wynikającą z niewypłacalności przedsiębiorców bądź zagrożenia ich niewypłacalnością⁷⁸⁵. Rolę tę pełni prawo upadłościowe i prawo restrukturyzacyjne, których przedmiotem są stosunki pomiędzy zagrożonym niewypłacalnością podmiotem a jego wierzycielami. Obie te regulacje łączą ścisły związek. Postępowanie restrukturyzacyjne w pierwszym rzędzie ma służyć uniknięciu upadłości dłużnika, pozwala na rozwiązanie sytuacji kryzysowej, w której się znalazł, z możliwością zachowania jego przedsiębiorstwa jako całości⁷⁸⁶. Działania podejmowane w ramach postępowania restrukturyzacyjnego mają na celu ochronę przedsiębiorstwa dłużnika znajdującego się w sytuacji kryzysowej wynikającej z jego niewypłacalności lub zagrożenia niewypłacalnością przed ogłoszeniem jego upadłości. Zespół działań i rozwiązania przyjęte w

⁷⁸⁴ A. Hrycaj, *Zagadnienia wstępne [w:] System Prawa Handlowego. Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, Warszawa 2016, s. 7.

⁷⁸⁵ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.); ustawa z dnia 5 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 814 ze zm.).

⁷⁸⁶ W rozumieniu art. 3 ust. 1 pr. restr. restrukturyzacja oznacza:

- 1) zawarcie układu z wierzycielami,
- 2) w przypadku postępowania sanacyjnego – zawarcie układu z wierzycielami oraz przeprowadzenie działań sanacyjnych, przy zabezpieczeniu słusznych praw wierzycieli.

tym postępowaniu zmierzają do poprawy sytuacji ekonomicznej dłużnika i mają na celu przywrócenie mu zdolności do wykonywania zobowiązań, przy jednoczesnej ochronie przed egzekucją⁷⁸⁷.

Zdolność restrukturyzacyjna według ustaw przysługuje przedsiębiorcom w rozumieniu kodeksu cywilnego, a także innym podmiotom wskazanym wprost w przepisach tej ustawy⁷⁸⁸. Definicja przedsiębiorcy zawarta jest w kodeksie cywilnym⁷⁸⁹, która stanowi, że przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową. W literaturze przedmiotu prezentowany jest przez większość autorów pogląd, że mając na uwadze cel postępowania restrukturyzacyjnego, należy opowiedzieć się za szerokim rozumieniem pojęcia przedsiębiorcy⁷⁹⁰.

Należy podkreślić, że postępowanie restrukturyzacyjne i postępowanie upadłościowe mają charakter spraw gospodarczych i są rozpatrywane przez sąd. Na podstawie u.f.p. IGB posiada osobowość prawną i ustawa ta przyznaje jej zdolność prawną. Jako jednostki tworzone są w celu prowadzenia działalności gospodarczej we własnym imieniu. Z punktu widzenia pojęcia przedsiębiorcy IGB mają przymiot samodzielnego przedsiębiorcy. Wymienione elementy pozwalają zakwalifikować IGB uczestniczące w obrocie gospodarczym jako podmioty, którym przypisać można zarówno zdolność restrukturyzacyjną, jak i upadłościową.

Zmiany funkcjonowania podmiotów gospodarczych mogą też nastąpić przy zastosowaniu metody administracyjnej. Istota funkcji nadzorczej państwa w gospodarce wyraża się w upoważnieniu określonych organów państwa do tworzenia, przekształcania lub likwidacji różnego typu państwowych podmiotów gospodarczych, co następuje w drodze decyzji organów założycielskich. Decyzje w tym zakresie może podjąć organ założycielski właściwy ze względu na przedmiot działalności danego podmiotu gospodarczego. Realizacja takich decyzji następuje na ogół w celu lepszego wykorzystania mienia podmiotu względnie

⁷⁸⁷ Art. 1 pkt 2 w zw. z art. 3 ust. 6 pr. restr.

⁷⁸⁸ Podmiotowy zakres stosowania ustawy definiuje art. 4 ust. 1 pr. restr. Zdolność restrukturyzacyjną ustawa przyznaje także spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkom akcyjnym nieprowadzącym działalności gospodarczej, wspólnikom osobowych spółek.

⁷⁸⁹ Art. 43¹ k.c.

⁷⁹⁰ R. Adamus, *Prawo restrukturyzacyjne...*, s. 22 i cyt. tam literatura; M. Pazdan [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. I, 2012, s. 1113–1114 i cyt. tam literatura.

poprawy efektywności jego gospodarki. Likwidacja podmiotu gospodarczego utworzonego w drodze aktu administracyjnego, co wiąże się z zakończeniem jego bytu prawnego, może nastąpić ze względu na jego sytuację ekonomiczną - finansową (np. brak płynności finansowej). Skuteczność prawna takich decyzji zależy od zachowania określonych reguł postępowania i istnienia przesłanek ekonomicznych bądź prawnych umożliwiających podjęcie tego rodzaju działań.

Celem tego rozdziału jest przedstawienie przez autorkę mechanizmów cywilnoprawnych i administracyjnych oraz działań ekonomicznych pozwalających IGB w przypadku złej sytuacji ekonomicznej na kontynuowanie działalności gospodarczej. Może to nastąpić przez podjęcie działań restrukturyzacyjnych przez samo kierownictwo IGB lub poprzez ingerencję organu założycielskiego dotyczącą przekształcenia instytucji względnie jej likwidacji. Zarazem zdaniem autorki dopuszczalne jest rozwiązanie ostateczne problemu w drodze zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości IGB.

2. Likwidacja administracyjna IGB przez organ założycielski. Zdolność upadłościowa IGB

Przepisy u.f.p.⁷⁹¹ przewidują możliwość likwidacji oraz łączenia IGB. Zjawisko likwidacji jako proces jest właściwe dla gospodarki rynkowej. Likwidacja i łączenie podmiotów gospodarczych są immanentną cechą systemu rynkowego, który poprzez konkurencję eliminuje jednostki gospodarcze mało efektywne. Omawiane procesy mają na celu w rzeczywistości doprowadzić do przekształcenia bądź zniesienia danego podmiotu gospodarczego. Ustawa o finansach publicznych nie określa definicji likwidacji ani zasad likwidowania, przekształcania i łączenia IGB. Regulacje⁷⁹² dotyczą mienia oraz przeznaczania należności i zobowiązań likwidowanych IGB oraz należności i zobowiązań przekształconych i łączonych jednostek. W tej sprawie organ wykonujący funkcje organu założycielskiego IGB określa w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw aktywów państwowych przeznaczenie mienia tej instytucji. Wobec braku definicji likwidacji instytucji w ustawie należy sięgnąć do ustawy o przedsiębiorstwach państwowych, która najtrafniej charakteryzuje proces likwidacji. Likwidacja przedsiębiorstwa państwowego polega na

⁷⁹¹ Art. 25 u.f.p.

⁷⁹² W art. 25 u.f.p.

zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli, zadysponowaniu składnikami materialnymi i niematerialnymi⁷⁹³ oraz wykreśleniu przedsiębiorstwa z rejestru. Organem właściwym do likwidacji, łączenia i przekształcenia IGB jest organ założycielski. Przeobrażenie te mogą nastąpić z własnej inicjatywy organu założycielskiego, nie wymaga to uzyskania akceptacji innego organu. Istnieje również możliwość dokonywania tych działań na wniosek kierownika (dyrektora) IGB.

Z analizy struktur organizacyjnych IGB w ciągu ostatnich lat wynika, iż organy założycielskie nie dokonują często jej likwidacji. W 2017 r. Główny Geodeta Kraju dokonał likwidacji IGB pod nazwą „Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej” na podstawie wydanego w dniu 1 września 2017 r. zarządzenia⁷⁹⁴. Zgodnie z tym aktem normatywnym w okresie likwidacji instytucja CODGiK działała pod nazwą „Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej” z dopiskiem „w likwidacji”. Do dnia zakończenia likwidacji CODGiK prowadziła dotychczasową działalność. Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej został utworzony w 1990 r. Od 1997 r. był gospodarstwem pomocniczym GUGiK-u. Z kolei od 14 grudnia 2010 r. funkcjonował jako IGB. Przedmiotem działalności podstawowej CODGiK były działania z zakresu m.in. baz danych i systemów zarządzania centralnego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, systemów informacji o terenie o zasięgu ogólnopolskim, Zintegrowanego Systemu Informacji o Nieruchomościach, utrzymania serwerów katalogowych i serwerów metadanych, tworzenia i obsługi usług sieciowych dotyczących zbiorów i usług danych przestrzennych, interoperacyjności zbiorów i usług danych przestrzennych, wdrażania i utrzymywania rozwiązań technicznych zapewniających określoną przepisymaną wydajność i dostępność serwisów geoportalu infrastruktury informacji przestrzennej, dostępności i ciągłości działania systemów teleinformatycznych, bezpieczeństwa systemów i sieci teleinformatycznych oraz szkoleń użytkowników i podmiotów współtworzących infrastrukturę informacji przestrzennej⁷⁹⁵. Czynności związane z likwidacją oraz nadzorem nad CODGiK wykonywał likwidator wyznaczony przez Głównego Geodetę Kraju. Należności oraz zobowiązania

⁷⁹³ O których mowa w art. 55¹ k.c.

⁷⁹⁴ Zarządzenie nr 19 Głównego Geodety Kraju z dnia 1 września 2017 r. w sprawie likwidacji instytucji gospodarki budżetowej Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej (dalej: CODGiK).

⁷⁹⁵ Zarządzeniem nr 25 Głównego Geodety Kraju z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie nadania statutu gospodarki budżetowej pod nazwą Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej został wprowadzony statut CODGiK definiujący zakres działalności.

likwidowanego CODGiK przejął Skarb Państwa – Główny Urząd Geodezji i Kartografii. Natomiast przeznaczenie mienia znajdującego się w zarządzie CODGiK zostało określone w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych w odrębnych decyzjach Głównego Geodety Kraju. Obowiązki Centralnego Ośrodka Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej przejął Główny Urząd Geodezji i Kartografii.

W 2021 r. na podstawie wydanego w dniu 25 sierpnia 2021 r. zarządzenia⁷⁹⁶, Prezes Główny Urzędu Statystycznego zarządził likwidację IGB pod nazwą „Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS” utworzoną w dniu 31 sierpnia 2011 r. przez Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów. Zgodnie z tym aktem normatywnym w okresie likwidacji Centrum działać będzie pod nazwą „Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS” z dopiskiem „w likwidacji”. Do dnia zakończenia likwidacji Centrum prowadzić ma dotychczasową działalność. Czynności związane z likwidacją Centrum wykonywać będzie Dyrektor Centrum - zwany także likwidatorem. Nadzór nad wykonywaniem czynności likwidacyjnych przez likwidatora będzie sprawował Dyrektor Generalny Głównego Urzędu Statystycznego. Należności oraz zobowiązania likwidowanego Centrum przejmie Skarb Państwa – Główny Urząd Statystyczny. Koszty likwidacji Centrum będą pokrywane w pierwszej kolejności ze środków przewidzianych w planie wydatków budżetowych Centrum na 2021 r. Natomiast przeznaczenie mienia znajdującego się w zarządzie Centrum zostanie określone w protokole zdawczo-odbiorczym w dniu zakończenia likwidacji Centrum. W terminie 30 dni od zakończenia likwidacji Centrum, Likwidator przedłoży Prezesowi GUS, za pośrednictwem Dyrektora Generalnego GUS sprawozdanie z przeprowadzonej likwidacji. Likwidator będzie zobowiązany do złożenia sprawdzania z przeprowadzonych czynności likwidacyjnych także w przypadku jego odwołania lub rezygnacji z pracy przed upływem terminu likwidacji Centrum. Otwarcie likwidacji planowane jest na dzień 01 września 2021 r., a termin jej zakończenia wyznaczono na dzień 31 grudnia 2021 r.

Zdaniem autorki likwidacja IGB jako podmiotu gospodarczego powinna nastąpić w drodze decyzji. Tryb ten odnosi się również do łączenia, podziału czy przekształcenia IGB. Łączenie IGB polega na utworzeniu jednej instytucji, w skład której wchodzi co najmniej dwie IGB. Likwidacja IGB może mieć charakter definitywny, ale może też polegać na przekształceniu w inną formę organizacyjno-prawną. Likwidacja może się przyczynić do

⁷⁹⁶ Zarządzenie Nr 7 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 25 sierpnia 2021 r. w sprawie likwidacji instytucji gospodarki budżetowej Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS, dalej: Centrum (Dz. Urz. GUS. 2021 r., poz. 35).

optymalizacji kosztów oraz korzystnie oddziaływać na strukturę finansów publicznych i realizację zadań publicznych. Z kolei przekształcenie instytucji w inną formę organizacyjno-prawną, np. utworzenie przedsiębiorstwa państwowego, może polegać na podziale, wyłączeniu z instytucji jednostki lub jednostek organizacyjnych (np. zakładu) w rozumieniu podmiotowym, w celu włączenia ich do innego przedsiębiorstwa. Ustawa o finansach publicznych⁷⁹⁷ nie stanowi, że podział lub łączenie IGB może nastąpić jedynie w wypadkach, gdy przemawiają za tym wyraźne i trwałe korzyści ekonomiczne lub organizacyjne, jak ma to miejsce w przypadku przedsiębiorstw państwowych. Decyzja właściwego ministra, organu lub kierownika jednostki wykonującego funkcje organu założycielskiego w sprawie likwidacji, podziału IGB nie powinna być wydawana w ramach uznania administracyjnego⁷⁹⁸. Warunkiem podjęcia decyzji o połączeniu lub podziale instytucji powinno być poprzedzenie jej przeprowadzeniem postępowania przygotowawczego przez organ założycielki. W tym celu organ założycielski, podobnie jak ma to miejsce w przypadku przedsiębiorstw państwowych, powinien dokonać oceny zamierzonych zmian organizacyjnych. Wyniki analizy w tym zakresie powinny być podstawą decyzji o podziale lub połączeniu IGB, którą wyda uprawniony organ. Należy zwrócić uwagę, że od takiej decyzji organu założycielskiego dyrektorowi instytucji nie przysługuje środek odwoławczy, np. sprzeciw przewidziany w trybie ustawy o przedsiębiorstwach państwowych⁷⁹⁹. Zakończenie bytu prawnego IGB jako osoby prawnej nie następuje w wyniku jej likwidacji, lecz z chwilą wykreślenia z Krajowego Rejestru Sądowego. Oznacza to, że likwidacja IGB jako osoby prawnej polega na zadysponowaniu jej składnikami materialnymi i niematerialnymi⁸⁰⁰ oraz wykreśleniu jej z rejestru po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli. Likwidacja IGB może nastąpić ze względu na jej sytuację ekonomiczno-finansową lub prawną. Ustawa o finansach publicznych nie zawiera katalogu przesłanek umożliwiających podjęcie działań likwidacyjnych bądź przekształcających IGB, w przeciwieństwie do ustawy o przedsiębiorstwach państwowych. Katalog ten obejmuje analizę oceny przyczyn, celu i potrzeby takich działań. Opracowanie programu likwidacji IGB mogłoby uczynić to postępowanie bardziej transparentnym. Kolejnym mankamentem przepisów u.f.p.⁸⁰¹ w porównaniu do ustawy o przedsiębiorstwach

⁷⁹⁷ Art. 25 ust. 3 u.f.p.

⁷⁹⁸ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁷⁹⁹ Art. 63 ustawy o przedsiębiorstwach państwowych.

⁸⁰⁰ W rozumieniu art. 55¹ k.c.

⁸⁰¹ Art. 25 ust 1 u.f.p.

państwowych jest niemożność zgłaszania sprzeciwu przez Ministra Finansów w stosunku do zamiaru podjęcia przez organ założycielski decyzji o likwidacji instytucji. Uprawnienia tego rodzaju w odniesieniu do przedsiębiorców przysługują Ministrowi Finansów, który może zgłosić sprzeciw do likwidacji przedsiębiorstwa w terminie dwóch tygodni. Należy zauważyć, że organ założycielski IGB zgodnie z ustawą musi tylko określić w porozumieniu z ministrem do spraw aktywów państwowych przeznaczenie mienia instytucji likwidowanej. Szczegółowe zasady postępowania w zakresie likwidacji przedsiębiorstwa w trybie ustawy o przedsiębiorstwach państwowych określa natomiast rozporządzenie wykonawcze⁸⁰². Należy zauważyć, że rozporządzenie to przewiduje również możliwość likwidacji przedsiębiorstwa w celu założenia spółki. W myśl tej regulacji likwidacja taka określana jest mianem przekształcenia i polega na przekształceniu formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa bez zakończenia jego działalności gospodarczej⁸⁰³. Zastosowania tego rozwiązania nie przewiduje wyraźnie u.f.p.⁸⁰⁴, która w swej treści dopuszcza przekształcenie instytucji w inną formę organizacyjną, nie określając formy ani rodzaju jednostki.

W kontekście tych uwag należy jednak zauważyć, że przepisy u.f.p.⁸⁰⁵ dotyczące likwidacji IGB nie zawierają delegacji ustawowej dla Ministra Finansów do wydawania rozporządzenia wykonawczego w sprawie określenia szczegółowych zasad postępowania w zakresie likwidacji IGB w trybie u.f.p. Mienie powstałe po likwidacji IGB jako mienie Skarbu Państwa jest przejmowane przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego. Natomiast mienie (należności i zobowiązania) IGB likwidowanej w celu przekształcenia w inną formę jest przyjmowane przez utworzoną jednostkę⁸⁰⁶.

W okresie likwidacji IGB główne zadania w tym procesie można sprowadzić do:

- możliwie najszybszego uporządkowania stanu prawnego składników majątkowych, wyceny ich wartości oraz sukcesywnego zagospodarowania,

⁸⁰² Możliwość tworzenia państwowych przedsiębiorstw użyteczności publicznej przewiduje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 listopada 1981 r. w sprawie wykonania ustawy o przedsiębiorstwach państwowych (Dz. U. Nr 31, poz. 170).

⁸⁰³ C. Banasiński, H. Gronkiewicz-Waltz, K. Pawłowicz, D. Szafrński, M. Wierzbowski (red.), M. Wyrzykowski, *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2005.

⁸⁰⁴ Art. 25 u.f.p.

⁸⁰⁵ Art. 25 u.f.p.

⁸⁰⁶ Art. 25 ust. 3 u.f.p.

- stopniowego wygaszania działalności gospodarczej, aby uwolnić się od stałych obciążeń finansowych, głównie podatków.

Celem likwidacji IGB z punktu widzenia zasad gospodarki finansowej jest zakończenie jej działalności, ściągnięcie wierzytelności, wypełnienie zobowiązań oraz zagospodarowanie posiadanego przez IGB majątku trwałego i obrotowego. Likwidacja nie wymaga jednak dokonywania jakichkolwiek zmian w systemie sprawozdawczości. Rachunkowość IGB w okresie likwidacji powinna być prowadzona według zasad określonych w ustawie o rachunkowości. Zgodnie z przepisami u.f.p.⁸⁰⁷ IGB (jednostka finansów publicznych) prowadzi rachunkowość na podstawie przepisów o rachunkowości. IGB postawiona w stan likwidacji nie ma żadnych przywilejów w zakresie podatku dochodowego i podatku od towarów i usług. Prowadzona w toku likwidacji działalność gospodarcza przez IGB i uzyskiwane z tego tytułu dochody są traktowane jak przychody osiągnęte w toku normalnej działalności gospodarczej. IGB postawiona w stan likwidacji osiągająca w tym okresie dochody zobowiązana jest do naliczania i uiszczania podatku dochodowego według zasad powszechnie obowiązujących. Podlega temu podatkowi stosownie do postanowień ustawy o podatku od towarów i usług. Podatek ten nie jest związany z działalnością gospodarczą, a wyłącznie ze sprzedażą i świadczeniem usług, niezależnie od tego, kto tego dokonuje (nie tylko podmiot gospodarczy). Nie przewiduje się możliwości zaniechania amortyzowania środków trwałych w okresie likwidacji. Należy zatem postępować tak jak w normalnym toku działalności IGB. Trzeba mieć na uwadze, że w przypadku likwidacji IGB zachowuje samodzielność aż do chwili zakończenia tego procesu, a jej mieniem zarządza likwidator.

W razie likwidacji IGB nie stosuje się przepisów szczególnych dotyczących ochrony pracowników przed rozwiązaniem lub wypowiedzeniem umowy o pracę (np. pracownik w okresie ciąży czy urlopu macierzyńskiego). W rozumieniu prawa pracy likwidacja oznacza utratę przez pracodawcę bytu prawnego i wobec tego zawsze jest likwidacją w całości (całego podmiotu prawnego). Musi to być jednocześnie likwidacja stała i faktyczna, gdyż tylko zlikwidowany pracodawca przestaje istnieć jako jednostka organizacyjna zatrudniająca pracowników⁸⁰⁸. Teoretycy prawa pracy zwracają zarazem uwagę, że likwidacja pracodawcy

⁸⁰⁷ Art. 40 ust. 1 u.f.p.

⁸⁰⁸ R. Celeda, L. Florek (red.), K. Gonera, G. Goździewicz, A. Hintz, A. Kijowski, Ł. Pisarczyk, J. Skoczyński, B. Wagner, T. Zieliński, *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 242.

(zakładu pracy) jest regulowana przez różne przepisy prawa, co pociąga za sobą zróżnicowanie w zakresie form, przesłanek i trybu jej przeprowadzenia⁸⁰⁹.

Powodem formalnym ustania bytu prawnego IGB może być akt wydany przez powołany do tego organ administracji państwa (organ założycielski). Ten tryb jest adekwatny do IGB jako osoby prawnej, która została powołana do życia przez akt organu administracji państwowej, likwidację IGB może zarządzić organ założycielski⁸¹⁰. Ustanie bytu prawnego IGB, wykreślenie z rejestru sądowego, łączy się z likwidacją jej działalności, a tym samym jej majątku. Sposób przeprowadzenia likwidacji jest zależny od przyczyny jej rozwiązania. Celem likwidacji, którą zazwyczaj przeprowadzają w praktyce tzw. likwidatorzy, jest zakończenie bieżących spraw, zaspokojenie wierzycieli IGB.

W świetle u.f.p. koszty IGB mogą być ponoszone tylko w ramach posiadanych środków, obejmujących przychody i środki z poprzedniego okresu. Ustawa o finansach publicznych nie przewiduje pokrywania kosztów i zobowiązań IGB z dotacji budżetowych, mogą być one udzielane tylko na realizację zadań publicznych. W tej sytuacji należy uznać, iż nie można pokryć kosztów likwidacji IGB z dotacji budżetowej.

W celu zabezpieczenia interesów podmiotów biorących udział w obrocie gospodarczym, jak również dla zabezpieczenia bezpieczeństwa systemu wymiany gospodarczej w polskim prawie gospodarczym przewidziano możliwość upadłości gospodarczej przedsiębiorców oraz osób fizycznych⁸¹¹. Prawo upadłościowe reguluje sytuację wynikającą z niewypłacalności oraz zagrożenia niewypłacalnością przedsiębiorców⁸¹².

⁸⁰⁹ Por. szerzej: Z. Hajn, *Upadłość i likwidacja pracodawcy* [w:] *Encyklopedia prawa pracy i ubezpieczeń społecznych*, red. L. Florek, Warszawa 2001.

⁸¹⁰ Art. 23 ust. 2 u.f.p.

⁸¹¹ A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz (red.), *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, Warszawa 2016, s. 7.

⁸¹² Niewypłacalność, o której mowa w prawie upadłościowym odbiega od niewypłacalności w rozumieniu kategorii ekonomicznych. Prawo upadłościowe przewiduje ogłoszenie upadłości w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Z kolei postępowanie restrukturyzacyjne może być przeprowadzone nie tylko wobec dłużnika niewypłacalnego, lecz także wobec dłużnika dopiero zagrożonego niewypłacalnością (utrata zdolności do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych). Przesłanki niewypłacalności stanowią zatem podstawy otwarcia zarówno postępowania restrukturyzacyjnego lub ogłoszenia upadłości.

W polskim prawie upadłościowym celem instytucji upadłości, a zarazem jej funkcją jest⁸¹³:

- zaspokojenie wierzycieli niewypłaconego dłużnika (funkcja windykacyjna),
- niedopuszczenie do dalszych niewypłacalności, które są następstwem niepłacenia zobowiązań przez niewypłacanego dłużnika (funkcja profilaktyczna),
- kształcenie wśród przedsiębiorców określonych wzorów zachowań, które można określić jako postawę rzetelnego przedsiębiorcy (funkcja wychowawcza),
- w ograniczonym stopniu – funkcja oddłużeniowa.

Prawo upadłościowe wyłącza jednak wobec pewnych podmiotów zdolność upadłościową. Podmioty, wobec których wyłączono zdolność upadłościową, wymienione są enumeratywnie w prawie upadłościowym⁸¹⁴. Do tych podmiotów nie zalicza się IGB. Z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego⁸¹⁵ – rejestru przedsiębiorców IGB uzyskuje osobowość prawną, staje się podmiotem niezależnym od organu administracji publicznej, który ją powołał. Osoba prawna co do zasady posiada również zdolność upadłościową. Realizując zadania, które wykonywać może również inny podmiot w ramach działalności gospodarczej, IGB musi w tym zakresie zostać uznana za przedsiębiorcę⁸¹⁶. Zasadniczą konsekwencją „urynkowienia” IGB jest posiadanie zdolności upadłościowej⁸¹⁷. Wyliczenie podmiotów należących do kategorii przedsiębiorców zawiera ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym⁸¹⁸. Ustawa o KRS zalicza do kategorii przedsiębiorców m.in. IGB, gdyż wykonują działalność gospodarczą. Wobec niektórych podmiotów nie można złożyć wniosku o ogłoszenie upadłości, co oznacza, że nie posiadają one zdolności upadłościowej⁸¹⁹.

⁸¹³ A. Tokarski, *Kierunki ewolucji systemu upadłościowego w Polsce*, *Przedsiębiorczość – Edukacja* 2015, nr 11, s. 244-260.

⁸¹⁴ Art. 6 pr. upadł.

⁸¹⁵ Art. 23 ust. 5 u.f.p.

⁸¹⁶ A. Mierzwa [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, komentarz do art. 23.

⁸¹⁷ C. Kosikowski, *Ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2011; P. Janda [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2018, komentarz do art. 6.

⁸¹⁸ Art. 36 ustawy o KRS.

⁸¹⁹ Do podmiotów, które nie posiadają zdolności upadłościowej, zaliczyć można Skarb Państwa, który jest osobą prawną reprezentującą państwo jako właściciela majątku pozostającego we władztwie innych osób prawnych

Wyłączona jest możliwość ogłoszenia upadłości instytucji i osób prawnych tworzonych w drodze ustawy oraz w wykonywaniu obowiązku nałożonego ustawą⁸²⁰. IGB nie są tworzone „w wykonaniu obowiązku nałożonego ustawą z pewnymi wyjątkami”. Podkreślić należy, że zdolności upadłościowej nie mają natomiast IGB, do których utworzenia zobowiązano organ założycielski (ministra) na mocy odrębnej ustawy, np. w przypadku Zakładu Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego.

Podstawowymi dwoma aktami normatywnymi zajmującymi się upadłością likwidacyjną jest ustawa – Prawo upadłościowe, a kwestiami postępowań układowych i naprawczych ustawa – Prawo restrukturyzacyjne. W obecnym stanie prawnym postępowanie upadłościowe może przybierać dwie formy⁸²¹: postępowania mającego na celu likwidację majątku upadłego oraz postępowania z możliwością zawarcia układu. Podstawą rozpoczęcia postępowania upadłościowego jest trwale zaprzestanie regulowania przez „przedsiębiorstwo” swych zobowiązań bądź przekroczenie określonej przepisami prawa relacji pomiędzy zobowiązaniami i majątkiem dłużnika. W obecnym stanie rozwoju gospodarki rynkowej preferuje się podejmowanie działań naprawczych zmierzających do przywrócenia efektywności rynkowej przedsiębiorstw zagrożonych upadłością.

Z redakcji postanowienia ustawy – Prawo upadłościowe⁸²² wynika, że zdolność upadłościową posiada IGB. Jako instytucja i zarazem osoba prawna utworzona została w celu odpłatnej realizacji zadań publicznych i prowadzi działalność gospodarczą. Zatem IGB posiada zdolność upadłościową, która może doprowadzić do wyeliminowania tej instytucji (poprzez likwidację majątku) z obrotu gospodarczego z powodu jej niewypłacalności⁸²³.

Przyjęcie zdolności upadłościowej IGB oznacza także pewne konsekwencje w obszarze zamówień realizowanych przez nią na podstawie ustawy o zamówieniach

(art. 34 k.c.). Brak zdolności ogłoszenia upadłości dotyczy Skarbu Państwa w całości, niezależnie od tego, w jakim zakresie jego *statio fisci* (tj.: jednostka organizacyjna państwa, przez którą działa Skarb Państwa) prowadzi działalność gospodarczą. Zasada niezdolności upadłościowej dotyczy także jednostek samorządu terytorialnego, takich jak np. gmina czy powiat. Nie mają zdolności upadłościowej uczelnie państwowe, jak również uczelnie niepaństwowe.

⁸²⁰ A. Tokarski, M. Matuszak, *Upadłość jako instytucja gospodarki rynkowej*, Przedsiębiorczość – Edukacja 2016, nr 12, s. 199-216.

⁸²¹ W. Podel, M. Olszewska, *Upadłość w praktyce*, Warszawa 2012.

⁸²² Art. 6 pkt 4 pr. upadł.

⁸²³ J. Kruczałak-Jankowska [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, Warszawa 2016, s. 655.

publicznych w stosunku do innych podmiotów niż organy założycielskie. Ustawa – Prawo zamówień publicznych⁸²⁴ przewiduje fakultatywną przesłankę wykluczenia, zgodnie z którą zamawiający może wykluczyć wykonawcę, w stosunku do którego otwarto likwidację lub którego upadłość ogłoszono z likwidacją majątku. Przepisy o zamówieniach publicznych nie mówią o postępowaniu naprawczym. W dyrektywie UE⁸²⁵ w sprawie zamówień publicznych przewidziano szerszą niż w polskiej ustawie możliwość wykluczenia z zamówień publicznych. Zgodnie z tą dyrektywą wykluczenie może nastąpić także wówczas, gdy wobec wykonawcy prowadzone jest postępowanie upadłościowe lub likwidacyjne, jego aktywami zarządza likwidator lub sąd, zawarto układ z wierzycielami albo wykonawca znajduje się w innej tego rodzaju sytuacji. Wyjaśnić należy, że przesłanka fakultatywna wykluczenia w ustawie o zamówieniach publicznych to taka, w której sam zamawiający uszczegółowia, co będzie uznawał za podstawę do wykluczenia. Przesłanki wykluczenia z zamówienia publicznego jako sankcyjne powinny być interpretowane ściśle i zawężająco. Ustawodawca polski ma swobodę w zakresie ukształtowania treści przesłanki wykluczenia, która w dyrektywie UE nie jest obligatoryjna, ograniczył zakres przedmiotowy wynikający z dyrektywy, uznając, że wykluczeniu z udziału w postępowaniu o zamówienia publiczne podlegają wykonawcy, wobec których otwarto postępowanie likwidacyjne lub ogłoszono upadłość, z czym wiąże się likwidacja majątku podmiotu. Powyższe rozważania autorki prowadzą do wniosku, że IGB może podlegać wykluczeniu z zamówień publicznych w przypadku zaistnienia okoliczności, o których mowa w przepisach ustawy – Prawo zamówień publicznych⁸²⁶.

Według ustawy – Prawo upadłościowe⁸²⁷ za upadłego uznaje się formalnie tego, wobec kogo wydano postanowienie o ogłoszeniu upadłości. Ogłoszenie upadłości IGB nie ma wpływu na jej zdolność prawną ani zdolność do czynności prawnych⁸²⁸. Upadła IGB nie traci statusu podatnika. Nie traci również swego bytu prawnego, pozostając podmiotem praw i obowiązków materialno-prawnych w zakresie prawa podatkowego⁸²⁹. Ogłoszenie upadłości

⁸²⁴ Art. 24 ust. 5 pkt 1 p.z.p.

⁸²⁵ Art. 57 ust. 4 lit. b Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE Tekst mający znaczenie dla EOG.

⁸²⁶ Art. 24 ust. 5 pkt 1 p.z.p.

⁸²⁷ Art. 185 ust. 1 pr. upadł.

⁸²⁸ Art. 185 ust. 2 pr. upadł.

⁸²⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 marca 2012 r., I SA/Rz 53/12, Legalis.

IGB z powodu stwierdzenia niewypłacalności przez sąd upadłościowy lub otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego wobec IGB na podstawie przepisów ustawy – Prawo restrukturyzacyjne, oprócz uregulowania zobowiązań, ma m.in. wpływ na ochronę roszczeń pracowniczych. Powyższa sytuacja uprawnia pracowników IGB do objęcia ich ochroną na podstawie ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych z powodu niewypłacalności pracodawcy⁸³⁰. Pracownicy z mocy prawa mają w tej sytuacji pierwszeństwo w dochodzeniu i egzekucji roszczeń pracowniczych przed pozostałymi wierzycielami w przypadku likwidacji czy upadłości przedsiębiorcy (pracodawcy).

W prawie upadłościowym obowiązuje zasada nadrzędności zbiorowego interesu wierzycieli i zasada szczególnej ochrony interesów wierzycieli słabszych. Zasada ochrony wierzycieli słabszych w trakcie postępowania upadłościowego występuje w ustawie – Prawo upadłościowe⁸³¹. Zasada ta nakazuje umieszczenie z urzędu na liście wierzytelności pracowniczych⁸³², zaliczając roszczenia pracownicze do kategorii pierwszej, podobnie renty⁸³³, czyli określone należności pracownicze, traktuje korzystnie⁸³⁴. Dług pracodawcy upadłego wobec pracowników ma charakter zobowiązania prawa pracy. W ramach stosunków pracy w postępowaniu restrukturyzacyjnym zatrudniający pracodawca występuje jako dłużnik, zaś pracownik jest w roli wierzyciela. Po otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego dłużnik – pracodawca może wykonywać zaległe i bieżące zobowiązania ze stosunku pracy. Wierzyciel – pracownik może wyrazić zgodę na objęcie układem w postępowaniu upadłościowym części albo tylko niektórych rodzajów wierzytelności pracowniczych⁸³⁵. Postępowanie restrukturyzacyjne prowadzone w IGB może być – na zasadach ogólnych prawa pracy – współprzyczyną czy przyczyną rozwiązania czy zmiany stosunku pracy (przyczyny ekonomiczne dotyczące pracodawcy – dłużnika).

⁸³⁰ Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 7). Przepisy ustawy stanowią implementację dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2002/74/WE z dnia 23 września 2002 r. w sprawie zbliżenia ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących ochrony pracowników przed niewypłacalnością pracodawcy (Dz. Urz. WE L 270, s. 13).

⁸³¹ Art. 237 pr. upadł.

⁸³² Art. 342 ust. 1 pr. upadł.

⁸³³ Art. 346 ust. 1 pr. upadł.

⁸³⁴ A. Witosz [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, Warszawa 2016, s. 628.

⁸³⁵ R. Adamus [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, t. 6, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, Warszawa 2016, s. 176.

Instytucja gospodarki budżetowej jako podmiot gospodarczy podlegający upadłości w celu ochrony przed upadłością może przed sądem podjąć postępowanie sanacyjne⁸³⁶ w ramach postępowania restrukturyzacyjnego, które można zastosować, gdy żadne inne działania restrukturyzacyjne nie są możliwe.

Postępowanie sanacyjne może być prowadzone zarówno wobec dłużnika już niewypłacalnego, jak i zagrożonego niewypłacalnością. W ocenie autorki przeprowadzenie postępowania sanacyjnego przez IGB wiąże się z radykalną przebudową przedsiębiorstwa, dotyczącą wszystkich obszarów jego funkcjonowania. Jest to najbardziej dogłębna restrukturyzacja zobowiązań, majątku i struktur organizacyjnych IGB, mająca na celu przywrócenie mu zdolności do wykonywania zobowiązań. Jednocześnie IGB uzyskuje osobowość prawną przed egzekucją. Postępowanie może być prowadzone bez konieczności odbierania zarządu dyrektorowi IGB, zależy to jednak od decyzji sądu.

Warunkiem przeprowadzenia postępowania sanacyjnego jest zgłoszenie do sądu wniosku restrukturyzacyjnego przez IGB – dłużnika. Wszystkie postępowania egzekucyjne wobec IGB ulegają zawieszeniu z mocy prawa, co oznacza pełną ochronę IGB – dłużnika przed egzekucją w trakcie całego postępowania. Uruchomienie procesu sanacyjnego umożliwia IGB przeprowadzenie fundamentalnych i strategicznych zmian. IGB może dalej funkcjonować, możliwe jest zbywanie zbędnego majątku oraz odstąpienie od niekorzystnych umów, „niewypowiadalnych” w zwykłych warunkach gospodarczych. Postępowanie sanacyjne poprawia też sytuację zatrudnionych w IGB pracowników. W przypadku redukcji zatrudnienia pracownicy IGB mogą skorzystać z Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

⁸³⁶ Instytucja gospodarki budżetowej jest osobą prawną, prowadzi działalność gospodarczą we własnym imieniu, jest wpisana do KRS jako przedsiębiorca w rozumieniu art. 43¹ k.c. i tym samym posiada zdolność restrukturyzacyjną na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 pr. restr.

3. Przekształcenie IGB (łączenie, podział)

Przepisy u.f.p.⁸³⁷ pozwalają likwidować, łączyć, dzielić IGB. Likwidacja, jak wskazano, może polegać na przeniesieniu całego majątku IGB na podmiot przejmujący. W podziale przez wydzielenie przenosi się natomiast tylko część majątku IGB na już istniejącą lub nowo zawiązaną. Jednakże przed dokonaniem każdego podziału trzeba najpierw sporządzić jego plan – powinien on zawierać dokładny opis i podział składników majątkowych (aktywów i pasywów) przypadających podmiotowi przejmującemu. Jeżeli w planie nie uwzględniono określonego składnika majątku IGB, to zasadniczo nie powinien on zostać przeniesiony na podmiot biorący udział w podziale. Zatem podmioty przejmujące lub nowo zawiązane, powstałe w związku z podziałem IGB, wstępują w jej prawa i obowiązki określone w planie podziału. Przedmiotem takiej sukcesji podmiotu przejmującego (lub nowo powstałego w związku z podziałem) są też zezwolenia, koncesje i ulgi przyznane IGB. Sukcesja związana z podziałem obejmuje również stosunki publicznoprawne. Jednak tego rodzaju sukcesja może być ograniczona. Wstąpienie w stosunki publicznoprawne w drodze sukcesji w wyniku podziału IGB może mieć miejsce tylko wtedy, gdy nie jest to sprzeczne z obowiązującymi ustawami lub decyzją o udzieleniu konkretnego zezwolenia, koncesji lub ulgi.

Z analizy struktur organizacyjnych IGB z ostatnich lat wynika, iż organy założycielskie nieczęsto dokonują przekształceń czy łączenia IGB. W 2013 r. Minister Sprawiedliwości dokonał połączenia dwóch IGB – Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „POMERANIA” i Podlaskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „BIELIK”⁸³⁸. W 2018 r. dokonano również połączenia pięciu IGB: Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”, Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „BALTICA”, Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „POMERANIA”, Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „CARPATIA” i Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej „PIAST”⁸³⁹. Połączenie nastąpiło przez włączenie czterech IGB do Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA”, która zachowała dotychczasową nazwę. Mazowiecka

⁸³⁷ Art. 25 ust. 3–4 u.f.p.

⁸³⁸ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 4 lutego 2013 r. w sprawie połączenia Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „POMERANIA” i Podlaskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „BIELIK” (Dz. Urz. MS poz. 230 ze zm.).

⁸³⁹ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2018 r. w sprawie połączenia (Dz. Urz. MS poz. 143).

Instytucja gospodarki budżetowej przejęła mienie, zobowiązania i należności włączonych czterech instytucji, według stanu ujętego w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na dzień dokonywania wpisu o połączeniu do Krajowego Rejestru Sądowego. Wymaga podkreślenia, że Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA” z dniem połączenia przejęła pracowników czterech IGB na zasadzie przejęcia zakładu pracy⁸⁴⁰. Oznacza to, że stosunek pracy tych pracowników nie wygasł z mocy prawa, jak to miało miejsce w przypadku likwidowanych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych, z których później utworzono IGB. Zadania ujęte w planie rzeczowo-finansowym włączanych IGB wprowadzone zostały do planu rzeczowo-finansowego IGB MAZOVIA. Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej wstąpiła we wszystkie prawa i obowiązki, których podmiotem były cztery włączone IGB. Dotyczyło to także dotychczasowych stosunków pracy, IGB MAZOVIA stała się pracodawcą i odpowiada za zobowiązania ze stosunków pracy powstałe przed przejęciem czterech IGB.

Instytucja gospodarki budżetowej, podobnie jak przedsiębiorstwo, może podlegać restrukturyzacji w sensie ekonomicznym. Z punktu widzenia ekonomii za restrukturyzację uważa się gwałtowne zmiany w aktywach, pasywach lub organizacji podmiotu gospodarczego. Celem restrukturyzacji jest stworzenie przesłanek, które mają doprowadzić do wzrostu wartości przedsiębiorstwa. W zależności od sytuacji, które wymagają konieczności wdrożenia przedsięwzięć usprawniających, oraz momentu wprowadzenia zmian w instytucji można wyróżnić różne typy restrukturyzacji. W IGB z uwagi na jej zakres ekonomiczny może być przeprowadzana restrukturyzacja zatrudnienia, naprawcza, rozwojowa bądź organizacyjna czy też finansowa. W odniesieniu do IGB możemy mieć do czynienia z restrukturyzacją naprawczą, która polega na wprowadzeniu zmian, które mają ustabilizować jej funkcjonowanie oraz spowodować osiągnięcie dodatniego bilansu. W praktyce jest to najtrudniejszy rodzaj restrukturyzacji, gdyż może napotkać silny opór ze strony pracowników czy też organu założycielskiego. Restrukturyzacja naprawcza najczęściej może dotyczyć tych IGB, którym grozi likwidacja wynikająca ze złej sytuacji gospodarczej. Ma ona na celu poprawę niekorzystnych warunków ekonomicznych i przywrócenie wypłacalności instytucji.

W IGB można też przeprowadzić restrukturyzację rozwojową, która za podstawę przyjmuje decyzje strategiczne o podejmowaniu w instytucji działań o charakterze innowacyjnym, rozwojowym, obejmujących od 2 do 5 lat. Restrukturyzacja zatrudnienia w

⁸⁴⁰ Art. 23¹ k.p.

IGB sprowadza się do zmian w obrębie struktury zatrudnienia, prowadząc do obniżki kosztów i jak najlepszego dostosowania jej do potrzeb instytucji. Restrukturyzacja organizacyjna dotyczy zmian zarządzania instytucją i ma na celu tak dostosować strukturę wewnętrzną instytucji, aby były zgodne z realizacją przyjętych strategii. Restrukturyzacja finansowa instytucji obejmuje działania w sferze materialnej, planowania i zarządzania finansami, doprowadzające do zwiększenia możliwości finansowych lub – w razie utraty – do przywrócenia płynności instytucji. Instytucja gospodarki budżetowej może też przeprowadzić restrukturyzację długu (oddłużenia), dążąc do zawarcia ugody, ale za zgodą organu założycielskiego; takie uprawnienia przewiduje u.f.p.⁸⁴¹ w odniesieniu do IGB (w stopniu ograniczonym dotyczącym ugód w sprawie należności cywilnoprawnych). Reorganizacja IGB może polegać na połączeniu IGB w jedną osobę prawną (tzw. inkorporacja). Innym sposobem reorganizacji może być podział IGB na kilka nowych instytucji. Reorganizacja IGB, która polega na wyłączeniu z niej pewnych składników i utworzeniu z nich nowej osoby prawnej, nie może być przyczyną ustania IGB jako osoby prawnej.

Powstaje pytanie, czy jest możliwe przekształcenie IGB w spółkę akcyjną lub spółkę Skarbu Państwa. Jednoosobowe spółki Skarbu Państwa będące w całości własnością Skarbu Państwa powstają na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników⁸⁴² oraz nieobowiązującej już ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o wykonywaniu uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa⁸⁴³. Podstawowym sposobem powstania spółki państwowej jest forma przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego na podstawie ustawy o komercjalizacji. Z analizy przepisów ustawy o przedsiębiorstwach państwowych wynika, że nie ma możliwości przekształcenia IGB w jakąkolwiek spółkę kapitałową (w tym jednoosobową spółkę skarbu państwa) ani w inną spółkę z udziałem skarbu państwa, gdyż IGB wprawdzie jest państwową osobą prawną, ale nie jest przedsiębiorstwem państwowym, które można by skomercjalizować.

⁸⁴¹ Art. 54a u.f.p.

⁸⁴² Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 425 ze zm.).

⁸⁴³ Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 154 ze zm.) została uchylona 01 stycznia 2017 r. Tytuł ustawy został zmieniony ustawą z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji państwowej (Dz.U. Nr 141, poz. 943) i otrzymał brzmienie "o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa".

4. Wnioski

Istota funkcji nadzorczej organów administracji państwa w sferze działalności gospodarczej wyraża się m.in. w upoważnieniu przez prawo określonych organów administracji państwowej do działań administracyjnych w zakresie nie tylko tworzenia podmiotów gospodarczych, ale również ich przekształcenia bądź likwidacji. Obowiązująca u.f.p. stanowi, że organem właściwym do łączenia i podziału IGB jest organ założycielski. Ustawa o finansach publicznych określa zasady likwidowania, przekształcania i łączenia IGB w trybie administracyjnym. W myśl tej ustawy tryb likwidacji instytucji polega na zadysponowaniu ich składnikami materialnymi i niematerialnymi i wykreśleniu z rejestru sądowego. Należność i zobowiązania likwidowanej IGB są przejmowane przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego, co oznacza, że reguluje on długi i zaspokaja wierzycieli. Likwidacja IGB łączy się z utratą jej bytu prawnego. Z uwagi na charakter tych rozstrzygnięć pojawiły się poglądy kwestionujące możliwość upadłości IGB jako podmiotu gospodarczego. Występowały one szczególnie w początkach obowiązywania ustawy.

Do likwidacji IGB dochodzi w następstwie zdarzeń ekonomicznych lub administracyjnych będących przyczyną jej rozwiązania. Likwidacja polega na zakończeniu działalności gospodarczej instytucji, podejmowaniu tylko czynności, które służą likwidacji. Cel likwidacji wyznacza więc granice działania organów założycielskich w postępowaniu likwidacyjnym. Ustawa o finansach publicznych nie wskazuje szczegółowo przyczyn likwidacji instytucji. Cały okres likwidacji jest czasem, gdy instytucja funkcjonuje jako osoba prawna, ale jest ograniczona w zdolności do czynności prawnych. Ponadto IGB nie działa przez swój organ zarządzający (dyrektora), gdyż zostaje on zastąpiony przez przedstawiciela ustawowego, jakim jest likwidator, wyznaczony przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego. Likwidując IGB, organ wykonujący funkcje organu założycielskiego określa w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw aktywów państwowych przeznaczenie mienia tej instytucji. Przekształcenia – łączenie i podział IGB dokonuje się na podstawie bilansów zamknięcia dzielonych lub łączonych jednostek⁸⁴⁴. Nie budzi wątpliwości, że IGB są przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego⁸⁴⁵ i uzyskują osobowość prawną z chwilą wpisu do KRS. W obecnym stanie prawnym ze

⁸⁴⁴ Art. 28 ust. 6 pkt 3 u.f.p.

⁸⁴⁵ Zgodnie z art. 43¹ k.c. przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, prawna oraz jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 33¹ k.c., prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową.

względem na cechę bycia przedsiębiorcą i faktyczne zaangażowanie w prowadzenie działalności gospodarczej IGB posiadają zdolność upadłościową.

Od 1 stycznia 2016 r. przepisy prawa upadłościowego stosuje się do dłużników będących przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej. Wyłączenie zdolności upadłościowej IGB mogłoby nastąpić tylko w sytuacji, gdyby została utworzona w wykonywaniu obowiązku nałożonego ustawą⁸⁴⁶.

Podstawą ogłoszenia upadłości jest niewypłacalność podmiotu. Za podmiot niewypłacalny w prawie upadłościowym uważa się taki podmiot, który utracił zdolność wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych⁸⁴⁷. Zgodnie z treścią prawa upadłościowego do wszczęcia i prowadzenia postępowania o ogłoszeniu upadłości właściwe są sądy rejonowe – w postępowaniu gospodarczym. Uczestnikiem postępowania w przedmiocie ogłoszenia upadłości jest każdy, kto złożył wniosek o ogłoszenie upadłości, oraz dłużnik. Tym samym wniosek o upadłość IGB oprócz wierzyciela może zgłosić dyrektor instytucji. Z takim wnioskiem może też wystąpić organ założycielski lub likwidator. Ogłoszenie upadłości rodzi szereg skutków w sferze praw i obowiązków upadłej IGB. Jednocześnie zauważyć należy, że ogłoszenie upadłości nie ma wpływu na zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych upadłego⁸⁴⁸. Upadła IGB nie traci statusu podatnika, jest jedynie ograniczona w możliwości korzystania i rozporządzania swoim majątkiem, który stanowi masę upadłości. IGB jest osobą prawną wyposażoną w organ zarządzający (dyrektor), który w dalszym ciągu kieruje instytucją. Z przepisów prawa upadłościowego wynika, że wówczas dyrektor IGB ma kompetencje ograniczone na rzecz syndyka. Osoba syndyka przejmuje sprawy majątkowe, w których za upadłego były właściwe wszystkie typy organów: zarządzające, nadzorcze (organy założycielskie) i stanowiące⁸⁴⁹. Istotnym skutkiem ogłoszenia upadłości dla majątku IGB jest to, że staje się on masą upadłości, która służy zaspokojeniu wierzycieli IGB. Syndyk dokonuje czynności dotyczących zarządu mieniem upadłej IGB⁸⁵⁰.

⁸⁴⁶ Art. 6 pr. upadł.

⁸⁴⁷ Art. 11 pr. upadł.

⁸⁴⁸ Art. 185 ust. 2 pr. upadł.

⁸⁴⁹ R. Adamus, *op. cit.*, s. 744.

⁸⁵⁰ Pojęcie „zarząd mieniem” obejmuje uprawnienie i zobowiązania syndyka do podejmowania wszelkich czynności zmierzających do zachowania majątku upadłego i prawidłowego nim gospodarowania, w tym

Z analizy przepisów u.f.p. dotyczących likwidacji, przekształcenia IGB oraz ustawy – Prawo upadłościowe wynika, że upadłość IGB jest procesem likwidacji majątku IGB jako dłużnika w celu zaspokojenia wierzycieli. Upadłość IGB ma być rozwiązaniem ostatecznym, stosowanym w razie niepowodzenia działań naprawczych, mających na celu utrzymanie działającej IGB. Niewypłacalność odnosi się bowiem do szczególnej sytuacji faktycznej, gdy dłużnik nie ma już możliwości spłacenia swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Zauważyć należy, że istnieje szeroki zakres przedmiotowy postępowań, które zapewniają IGB wywiązywanie się ze zobowiązań, jak rozwiązania restrukturyzacyjne, naprawcze czy oddłużeniowe wszczęte wcześniej wobec IGB przez organy założycielskie.

Zdaniem autorki IGB może podlegać restrukturyzacji w celu poprawy jej funkcjonowania. W zależności od sytuacji i zakresu mogą być przeprowadzone różne jej typy: ekonomiczna, naprawcza, rozwojowa bądź zatrudnienia lub organizacyjna. Restrukturyzacja naprawcza może dotyczyć tych IGB, którym grozi likwidacja wynikająca ze złej sytuacji gospodarczej. Ogólnie działania restrukturyzacyjne mają służyć poprawie działalności finansowej, obniżeniu kosztów czy też możliwości podjęcia działalności rozwojowej w przyszłości.

rozporządzenia majątkiem upadłego w drodze czynności faktycznych i prawnych oraz do uzyskiwania korzyści. Zakres tych czynności jest ściśle ograniczony przepisami prawa, zaś jego przekroczenie może spowodować odpowiedzialność odszkodowawczą syndyka. P. Feliga [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, wyd. 2, Warszawa 2019, s. 843.

Zakończenie

Instytucja gospodarki budżetowej jako stosunkowo nowy podmiot sektora finansów publicznych została wprowadzona na mocy u.f.p. oraz ustawą – p.w. u.f.p. 12 lat temu. Podmiot ten posiada status osoby prawnej i może samodzielnie gospodarować mieniem, na które składają się:

- 1) przeniesione na własność nieruchomości,
- 2) mienie stanowiące wyposażenie, przekazane przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego w formie użyczenia,
- 3) mienie nabyte z własnych środków.

Instytucja gospodarki budżetowej została przez przepisy u.f.p. wprost włączona przez ustawodawcę do sektora finansów publicznych. Ustawodawca wyraźnie zaliczył IGB do form organizacyjno-prawnych jednostek sektora finansów publicznych.

Stosownie do u.f.p.⁸⁵¹ statut IGB określa w szczególności; stan wyposażenia w środki obrotowe oraz składniki majątkowe przekazane tej instytucji stanowiące jej mienie. Na mienie IGB mogą składać się m.in. składniki majątkowe (ruchomości i nieruchomości) otrzymane w formie użyczenia od organu wykonującego wobec IGB funkcje organu założycielskiego. Składniki majątkowe przekazane IGB przez organ założycielski, mają służyć wyłącznie wykonaniu działalności statutowej IGB.

Instytucję gospodarki budżetowej obowiązuje zasada samofinansowania, z pewnymi wyjątkami. Nowo tworzona IGB może otrzymać jednorazową dotację na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Są to transfery środków pieniężnych, a nie rzeczowych i podlegają szczególnym zasadom rozliczenia w zakresie ich udzielania (dotacji) na etapie wykonywania ustawy budżetowej. Podkreślić należy, że jednorazowe dotacje na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe zostały przyznane wszystkim utworzonym IGB. Instytucja dla potrzeb prowadzonej działalności, na podstawie ustaw odrębnych, może ponadto otrzymywać od ministra właściwego również dotacje celowe z budżetu państwa, są one jednak przeznaczone na realizację zadań publicznych, a nie innych zadań bądź usług znajdujących się poza zakresem określonym u.f.p., czyli *ultra vires*.

⁸⁵¹ Art. 26 ust. 2 u.f.p.

Instytucje gospodarki budżetowej mogą być tworzone wyłącznie w celu realizacji zadań publicznych, takich jednak, które mieszczą się przedmiotowo w zakresie kompetencji organów założycielskich uprawnionych do ich powoływania. Ustawa o finansach publicznych nie określa zadań IGB natomiast stanowi jednoznacznie, że zadania publiczne realizowane przez IGB muszą mieć charakter odpłatny. Zakres, rodzaj zadań i usług publicznych, które wykonuje IGB musi być określony w jej akcie założycielskim. Ustawy odrębne mogą wskazywać formy IGB jako właściwe dla wymienionych w tych ustawach jednostkach organizacyjnych, gdyż przedmiot ich działalności dotyczy wykonywania zadań publicznych, np. na mocy ustawy z 30.04.2010 r. o instytutach badawczych⁸⁵² czy ustawy z 09.04.2010 r. o Służbie Więziennej⁸⁵³.

Na gruncie prawa administracyjnego należy podkreślić, że statuty IGB są stanowione przez te same organy administracji publicznej (rządowej), które pełnią zarazem funkcję organów założycielskich (z małymi wyjątkami). Prawo tworzenia IGB mają też organy lub kierownicy jednostek, wobec których Minister Finansów ma obowiązek włączenia dochodów i wydatków tych jednostek na rok następny do projektu ustawy budżetowej⁸⁵⁴ bez zgłoszenia uwag.

Statut i regulamin organizacyjny IGB to dwa podstawowe akty prawne jej funkcjonowania. Statut IGB jako akt prawny ma określać przede wszystkim jej ustrój. Przyjąć należy, że w pierwszym rzędzie powinien zawierać przedmiot podstawowej działalności IGB, w szczególności określać zakres zadań publicznych. Nie może zastąpić statutu - akt erekcyjny o utworzeniu IGB. Kwestią problematyczną, wymagającą zasygnalizowania, jest sposób, w jaki w statucie uregulowana jest przez organy założycielskie samodzielność zewnętrzna IGB, zagwarantowana przez u.f.p. Samodzielność zewnętrzna IGB wynika przede wszystkim z posiadania osobowości prawnej, której nie można dowolnie ograniczać, mając na względzie, iż instytucja ta realizuje zadania publiczne dla dobra ogółu, będącego de facto działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy - Prawo przedsiębiorców⁸⁵⁵.

⁸⁵² Tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r., poz. 1383 ze zm.

⁸⁵³ Tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r., poz. 1427 ze zm.

⁸⁵⁴ Art. 23 ust. 2 u.f.p.

⁸⁵⁵ Tekst jedn.: Dz.U z 2021, poz. 162.

Z punktu widzenia formalno-prawnego istotną cechą IGB jest odrębna od Skarbu Państwa osobowość prawna, co wynika z u.f.p.⁸⁵⁶ Instytucje gospodarki budżetowej są jednak osobami prawnymi szczególnego rodzaju. Nie zostały one bowiem powołane do realizacji zadań komercyjnych, których wyznacznikiem jest wyłącznie kryterium zysku, lecz do wykonywania zadań publicznych⁸⁵⁷. Należy mieć na uwadze, że IGB mimo, że prowadzą działalność gospodarczą, nie mają charakteru podmiotów prawa handlowego, jak spółki, gdyż sposób ich działania istotnie ograniczają zarówno przepisy u.f.p. obowiązujące wszystkie podmioty sektora finansów publicznych, jak i wymagania organów założycielskich. Uwarunkowania te znacząco wpływają na skalę działań czysto komercyjnych IGB i ograniczają je. Charakter zadań IGB, różnorodność form ich realizacji oraz specyfika posiadanego mienia nie uzasadniają uznania IGB za przedsiębiorcę w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców. Jednakże można IGB zakwalifikować jako przedsiębiorcę według definicji pojęcia Kodeksu cywilnego⁸⁵⁸, osobę prawną, prowadzącą we własnym imieniu działalność gospodarczą. Niewątpliwie jednostki te bezpośrednio lub pośrednio poprzez umowy cywilnoprawne uczestniczą w obrocie gospodarczym. Z drugiej strony należy podkreślić, że w odniesieniu do IGB stosuje się, np. przepisy antymonopolowe, obowiązujące przedsiębiorców oraz przepisy o restrukturyzacji i upadłości.

Podmioty założycielskie odrębnie określone u.f.p.⁸⁵⁹ podejmują te decyzje samodzielnie i mają jedynie obowiązek informacyjny wobec Prezesa Rady Ministrów. Powyższe przyjęte rozwiązania z uwagi na różnice pozycji ustrojowych tych grup organów założycielskich mogą prowadzić niekiedy do nieuzasadnionego utworzenia IGB zwłaszcza, że organy założycielskie⁸⁶⁰ z autonomią budżetową przedstawiają własne plany finansowe do projektu ustawy budżetowej bez żadnych ingerencji Ministra Finansów, co nie dotyczy innych dysponentów części budżetowej (organów założycielskich), którzy zobowiązani są przekazać projekty budżetu Ministrowi Finansów. Utworzenie IGB przez ministra lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów niewątpliwie może nastąpić dopiero po uzyskaniu zgody Rady Ministrów. Głównym celem IGB jest realizacja zadań i usług publicznych. Analizując

⁸⁵⁶ Art. 23 ust. 5 u.f.p.

⁸⁵⁷ Art. 23 ust. 1 u.f.p.

⁸⁵⁸ Art. 431 k.c.

⁸⁵⁹ W art. 23 ust. 2 pkt 2 u.f.p.

⁸⁶⁰ Wymienione w art. 139 ust. 2 u.f.p.

tematykę ich działalności oraz relacje z organem założycielskim, można IGB podzielić na dwie podstawowe grupy⁸⁶¹. Pierwszą stanowią podmioty powołane do realizacji zadań na rzecz organu założycielskiego (zasada wyłączności), drugą zaś podmioty IGB, których zakres działalności obejmuje również realizację zadań wobec organu założycielskiego na rzecz odbiorców zewnętrznych. Według autorki podział ten jest ważny z uwagi na cele gospodarcze, jakimi będzie się kierować każda z tych grup. W pierwszej grupie współpraca między IGB, a organem założycielskim opiera się na przyjęciu optymalnego dla obu kontrahentów poziomu cen produktów i świadczonych usług z założeniem, że działalność IGB będzie miała charakter *non profit*, z ograniczoną możliwością generowania zysku. Decyduje o tym cel organu założycielskiego tworzącego IGB opisany w statucie zawierającym założenia i warunki działalności instytucji. W akcie założycielskim może być sformułowane zastrzeżenie, że organ założycielski nie będzie nabywał usług poniżej poziomu cen wartości rynkowej. Ogólne zasady współpracy IGB z organem założycielskim powinny być ustalane każdorazowo w zawieranych umowach i pisemnych zleceniach. Nie można doprowadzić do przypadków zawierania przez nich niekorzystnych umów z organem założycielskim poprzez niezabezpieczenie interesu ekonomicznego IGB. W praktyce mamy z tym do czynienia w związku z ograniczeniem przepisów dotyczących możliwości zmiany cen w przypadku wzrostu kosztów produkcji i kosztów niezależnych od IGB. W dotychczasowych ocenach organów kontrolujących (NIK) prezentowany jest wniosek, że celowe jest tworzenie i funkcjonowanie tylko takich IGB, które posiadają zdolność do samofinansowania oraz których dominującym źródłem przychodów jest sprzedaż na rzecz jednostek spoza sektora finansów publicznych. Występują w praktyce niekorzystne tendencje pogłębiania strat w niektórych IGB na skutek realizacji zadań na rzecz tylko organów założycielskich, co w przyszłości może doprowadzić do utraty ich płynności finansowej, a w konsekwencji do niewypłacalności. Oddziałuje to na stan finansów publicznych, gdyż ewentualne zobowiązania w przypadku likwidacji IGB musi przejąć organ założycielski. Aby temu zapobiec, zdaniem organów państwowych kontrolujących gospodarkę finansową IGB, konieczne jest prowadzenie przez organ założycielski przy współpracy z organami nadzoru państwowego okresowej kompleksowej analizy warunków prawno-ekonomicznych, w których instytucje te funkcjonują. Analizy te należałoby przeprowadzić zarówno pod kątem zdolności IGB do samofinansowania, jak i możliwości ich działania w warunkach gospodarki rynkowej. Należałoby przychylić się do powyższego stanowiska.

⁸⁶¹ M. Kaczmarek, *op. cit.*

Na wyniki efektywności działania IGB, jak ujawniły kontrole NIK, mają wpływ między innymi nieprawidłowości w zarządzaniu tą instytucją. Najistotniejsze nieprawidłowości w zarządzaniu finansami mogą doprowadzić do całkowitej utraty kapitału obrotowego IGB i płynności finansowej instytucji. Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości przez organy kontrolne w tym zakresie dotyczyły ponoszenia przez IGB niecelowych wydatków, zaciągania kredytów z przekroczeniem upoważnienia organów założycielskich oraz podejmowania istotnych decyzji gospodarczych bez uprzedniego przeprowadzenia analiz ekonomicznych. Doprowadzało to w efekcie do utraty zdolności samofinansowania i terminowego regulowania zobowiązań przez IGB, czego konsekwencją była konieczność wsparcia IGB pożyczkami, udzielonymi przez bank na zasadach kredytu komercyjnego. Ustawa o finansach publicznych stwarza bezpośrednio możliwość przekazywania IGB dotacji celowej na określony ściśle cel. Mogą one otrzymać dotacje na realizację zadań publicznych na podstawie odrębnych ustaw. IGB w fazie tworzenia może otrzymywać jednorazową dotację na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe. Z budżetu państwa mogą być udzielane dotacje celowe przeznaczone na finansowanie, dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji IGB.

Instytucja gospodarki budżetowej jest państwową osobą prawną. Co do zasady procedura powołania IGB jest wszczynana przez złożenie do Rady Ministrów wniosku, który musi określać: organ administracji rządowej wykonujący funkcje organu założycielskiego IGB, przedmiot działalności podstawowej, źródła przychodów, przeznaczenie zysku. Szefowie, Prezesi organów i jednostek autonomicznych wskazanych w u.f.p.⁸⁶² jedynie informują Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu IGB⁸⁶³. Organ założycielski pełni nadzór funkcjonalny nad daną działalnością IGB. W ramach nadzoru o charakterze przedmiotowym organ założycielski może między innymi otrzymywać sprawozdanie roczne IGB z prowadzonej działalności oraz nadzorować na bieżąco wykonywanie przez IGB zadań i usług o charakterze publicznym, w tym zlecać kontrole prawidłowej realizacji przedmiotu zamówienia (np. sprzedaży, usługi), czy też doraźnie kontrolować realizację przez IGB umów wykonywanych na jego rzecz. Zaciągając zobowiązania cywilnoprawne IGB są „zwykłymi” podmiotami prawa cywilnego z wszelkimi uprawnieniami i konsekwencjami, w tym również dla organów założycielskich. W trybie nadzoru właścicielskiego organ założycielski nie może

⁸⁶² Art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁸⁶³ Art. 23 ust. 3 u.f.p.

jednostronnie, np. zmienić postanowień umownych zawartych przez IGB z kontraktu. Takie wystąpienie w tym przedmiocie byłoby bezskuteczne dla IGB, chociaż jest jednostką nadzorowaną przez organ założycielski, nie byłaby nim związana. Tym samym organ założycielski nie jest w stanie decyzją administracyjną zmusić IGB do złożenia określonego oświadczenia woli, a w konsekwencji do zawarcia lub zmiany zawartej z podmiotem trzecim umowy gospodarczej o treści i na warunkach określonych wyłącznie przez organ założycielski.

Jednym z najbardziej istotnych wniosków *de lege lata* z punktu widzenia skutecznego zabezpieczenia nadzoru nad IGB jest zawarcie z organem założycielskim porozumienia normującego zasady dwustronnej współpracy. Takie porozumienie powinno określać zasady, tryb i formy zlecenia usług na rzecz organu założycielskiego i ich rozliczania oraz zasady ustalania wynagrodzenia przysługującego IGB z tego tytułu.

Niektóre statuty nadane IGB posługują się pojęciem ogólnym „działalność gospodarcza”, używając określenia dla prowadzonej ewentualnie działalności dodatkowej „inna działalność niż podstawowa”. Zdaniem autorki takie sformułowanie utrudnia rozeznanie, jakie wyodrębnione zadania publiczne ma do wykonywania IGB⁸⁶⁴.

W tym względzie uznać należy, że istotne jest, iż oprócz działalności mającej na celu zaspokojenie społecznych potrzeb w interesie ogólnym, IGB może prowadzić także inną działalność w celu wypracowania zysku na rynku. W pierwszym rzędzie IGB musi mieć wyznaczone zadania publiczne w powołanych aktach, aby uznać taką jednostkę za „podmiot sektora finansów publicznych”⁸⁶⁵.

Instytucja gospodarki budżetowej ma w zasadzie osiągać przychody z działalności gospodarczej i pokrywać koszty funkcjonowania z rozliczania zadań publicznych i zadań dodatkowych realizowanych na rzecz organów pełniących funkcje organów założycielskich. Ukształtowała się praktyka, że IGB uzyskują przychody z działalności dodatkowej za zgodą organów założycielskich, działalności tej jednak nie można zakwalifikować jako realizacji zadań publicznych. Zakres zadań dodatkowych określany jest w treści statutów. Ustawy budżetowe oraz u.f.p. nie zawierają zakazu prowadzenia przez IGB działalności dodatkowej o charakterze komercyjnym. Organy pełniące funkcje organów założycielskich mają

⁸⁶⁴ Art. 23 ust. 1 u.f.p.

⁸⁶⁵ W rozumieniu art. 9 ust. 6 u.f.p.

decydujący wpływ na kształtowanie cen usług świadczonych na ich rzecz przez IGB, określając w statutach bądź aktach erekcyjnych sposób rozliczania sprzedaży tych usług po kosztach własnych bądź z minimalnym zyskiem. Powyższe działanie ogranicza zdolność świadczonych usług na rynku przez IGB i co za tym idzie – wypracowanie przez te podmioty zysku, co jest zaprzeczeniem zasady samodzielności finansowej IGB. Świadczenie przez IGB usług na rzecz podmiotów trzecich umożliwia bowiem jej generowanie zysku w przeważającej części dzięki prowadzeniu działalności dodatkowej. W tym aspekcie należy podkreślić, że wprowadzenie regulacji zewnętrznych dotyczących obowiązku wyłącznie świadczenia usług przez IGB na rzecz organów założycielskich jest niewłaściwa. Z uwagi na cel, którym jest uzyskanie przez IGB przychodów i wbrew uwarunkowaniom ekonomicznym funkcjonowanie tylko w ten sposób tych jednostek pozostaje w sprzeczności z założeniami u.f.p.

Instytucje gospodarki budżetowej realizują zadania, które uprzednio znajdowały się w kompetencji zlikwidowanych gospodarstw pomocniczych i państwowych zakładów budżetowych. W kontekście zakładanych celów i zadań, na tle analizy postanowień ustawy, nasuwa się wniosek *de lege ferenda*. Tworzenie i wykorzystywanie formy organizacyjno-prawnej IGB sprawdza się przy realizacji przez nich zadań, których dominującym źródłem finansowania są przychody ze sprzedaży na rzecz jednostek spoza sektora finansów publicznych, pod warunkiem spełnienia warunku samofinansowania działalności. Ustawa o finansach publicznych zakłada stan równowagi finansowej w IGB i nie przewiduje pokrywania kosztów i zobowiązań tej jednostki z dotacji budżetowych. Wyjątek stanowi, co zasygnalizowała autorka, dotacja na tzw. pierwsze wyposażenie w środki obrotowe⁸⁶⁶. Jednakże dotacje na wyposażenie IGB mają charakter szczególny, przyznaje się je tylko nowo utworzonemu podmiotowi i wyłącznie jednorazowo. Pozyskanie innych dotacji dla IGB jest możliwe wówczas, gdy tak stanowią odrębne ustawy bądź jest to uzasadnione w trybie u.f.p.

Instytucje gospodarki budżetowej obowiązuje zasada równowagi finansowej, co oznacza, że wydatki w danym roku budżetowym IGB nie powinny przekraczać wysokości przychodów. W konsekwencji zachodzi konieczność dostosowania ogólnej kwoty wydatków IGB do ogólnej kwoty przychodów. Wyjątkowy charakter mają tzw. wydatki bezwzględnie wymagalne. Z u.f.p.⁸⁶⁷ wynika, że nieprzewidziane wydatki IGB, których obowiązkowe

⁸⁶⁶ Art. 24 ust. 4 u.f.p.

⁸⁶⁷ Art. 164 u.f.p.

płatności wynikają z tytułów wykonawczych, wyroków sądowych lub ugód, mogą być dokonywane bez względu na poziom środków finansowych, zaplanowanych na wydatki w danym roku.

Wykonywanie przez IGB zadań publicznych nie oznacza, że jej działalność nie może generować zysku. IGB może osiągać zysk, nawet znaczny, również w przypadku realizowania (finansowania) zadań publicznych.

Zarazem IGB, co zasygnalizowała autorka, działają w warunkach nieprecyzyjnych przepisów. W szczególności trudności interpretacyjnych przepisów może przysparzać niezdefiniowanie przez ustawodawcę pojęcia „zysku pozostającego w dyspozycji IGB”⁸⁶⁸. Pojęcie to jest istotne i kluczowe dla każdej instytucji prowadzącej działalność gospodarczą.

Nadzór merytoryczny i finansowy nad działalnością IGB sprawuje minister jako organ tworzący IGB lub inny organ administracji publicznej sprawujący funkcje organu założycielskiego. Sprawowany nadzór organów założycielskich ma przede wszystkim właścicielski charakter, ponieważ polega na możliwości wpływania na IGB – podmioty gospodarcze, będąc współwłaścicielem lub zarządzającym przekazanym mieniem Skarbu Państwa na rzecz IGB.

Instytucje gospodarki budżetowej w relacji z organami założycielskimi z punktu widzenia wykonywania zadań można podzielić na dwie grupy:

- 1) powołane dla realizacji wyłącznie zadań na rzecz organu założycielskiego,
- 2) takie, których zakres przedmiotowy obejmuje realizację zadań publicznych wobec podmiotu założycielskiego oraz prowadzenie działalności na rzecz odbiorców zewnętrznych.

Z zestawienia wyników finansowych tych dwóch grup IGB wynika, że w latach 2019-2020 przeważały IGB, których działalność gospodarcza była zbliżona do zasad rynkowych. Takie IGB generowały przychody ze współpracy z organami założycielskimi, jak również podmiotami trzecimi funkcjonującymi na rynku. Tak rozumiana specyfika działalności IGB pozwala realizować cele u.f.p., a zarazem osiągać wyniki z działalności rynkowej analogicznie do większości podmiotów prowadzących otwartą działalność gospodarczą.

⁸⁶⁸ Wskazanego w art. 28 ust. 7 pkt 1 u.f.p.

Przyjęty ten kierunek działalności pozwoli na bardziej efektywne wykorzystywanie potencjału produkcyjnego obiektów, majątku i zatrudnionych w IGB pracowników.

Powierzenie prowadzenia działalności dodatkowej (komercyjnej) IGB ma też na celu zmniejszenie wydatków budżetu państwa na finansowanie zadań publicznych, a więc w konsekwencji ograniczenie w pewnym stopniu dotacji z budżetu państwa na działalność podmiotów sektora finansów publicznych.

Ustawa o finansach publicznych początkowo nie precyzowała źródła pokrycia strat IGB. Statuty nadane instytucjom też nie wskazywały tego źródła. Brak regulacji prawnych w statutach w tym zakresie był czynnikiem negatywnym, wpływającym na prowadzenie prawidłowej gospodarki finansowej IGB. Ustawa nie regulowała kwestii związanych z zyskiem i stratą IGB. W wyniku nowelizacji ustawy obowiązuje regulacja⁸⁶⁹, zgodnie z którą IGB tworzą fundusz zapasowy z zysku netto na finansowanie inwestycji oraz pokrycie straty netto. Instytucja gospodarki budżetowej obowiązkowo tworzy fundusz zapasowy. Pojawienie się funduszu zapasowego w pewien sposób komplikuje rozliczenia finansowe prowadzone przez IGB. To instytucja musi bowiem rozliczać fundusz zapasowy, tj. finansowanie i pokrycie straty netto w razie jej występowania. Według autorki, zasadnym byłoby wyodrębnić środki funduszu zapasowego w postaci osobnej pozycji w ewidencji kosztów, ewentualnie założyć w banku osobne konto (lub subkonto), na które dokonywane będą takie wpłaty. Przepisy u.f.p.⁸⁷⁰ nie określają, jaką minimalną część zysku netto IGB jest obowiązana przeznaczyć na fundusz zapasowy, może to natomiast przywidywać statut. Ze względu na to, że chodzi o przeznaczenie wypracowanego przez IGB zysku, fundusz zapasowy, o którym mowa, powinien być ustalony w umiarkowanych granicach. Ustawa o finansach publicznych zawiera ogólnie określone regulacje, wskazując, iż we wniosku o utworzenie IGB m.in. określa się przeznaczenie zysku⁸⁷¹. Nie ma jednak w tej ustawie postanowień dotyczących szczególnych zasad podziału zysku i jego przeznaczenia; obok obowiązku finansowania z zysku inwestycji i strat, IGB jest zobowiązana uzyskać zgodę organu wykonującego funkcję organu założycielskiego na zaciągnięcie zobowiązania przewyższającego 30% rocznych przychodów.⁸⁷² Powyższy przepis, choć ogranicza

⁸⁶⁹ Art. 28 u.f.p.

⁸⁷⁰ Art. 28 u.f.p.

⁸⁷¹ Art. 23 ust. 4 pkt 4 u.f.p.

⁸⁷² Art. 28 ust. 3 u.f.p.

samodzielność IGB w prowadzeniu działalności gospodarczej, ma charakter kontrolny ze strony organu założycielskiego sprawującego nadzór nad IGB. Podobny charakter ma też zgoda organów założycielskich na zbycie środków trwałych przez IGB. Zbycie (najem, dzierżawa, użyczenie) aktywów może nastąpić wyłącznie na zasadach określonych przez organ wykonujący funkcje organu założycielskiego (statut) z uwzględnieniem przepisów o gospodarce nieruchomościami⁸⁷³.

Zdaniem autorki znajduje potwierdzenie sformułowana na wstępie teza, że celowe jest tworzenie i funkcjonowanie tylko takich IGB, które posiadają zdolność do samofinansowania. Wniosek taki znajduje uzasadnienie w przepisach prawa – u.f.p.⁸⁷⁴, w myśl której IGB pokrywa koszty swojej działalności oraz zobowiązania z uzyskiwanych przychodów. Zatem oznacza to potrzebę pozyskiwania przez IGB przychodów od jednostek spoza sektora finansów publicznych. W wymiarze finansowym negatywny wpływ na efektywność działań IGB i przejrzystość ich finansów ma brak bądź zaniżenie kalkulacji kosztów świadczonych usług na rzecz organu założycielskiego. W praktyce obciążenia i wydatki finansowe organu założycielskiego mogą być pomniejszone o przychody osiągnięte przez IGB. W konsekwencji może to powodować finansowanie w istotnym zakresie organu założycielskiego środkami IGB.

Forma organizacyjno-prawna tworzenia IGB nie znalazła szerszego zastosowania. Popularność wykorzystywania tej instytucji prawnej w praktyce jest niewielka, zwłaszcza w podmiotach z autonomią budżetową wymienionych w u.f.p.⁸⁷⁵, dlatego też jak dotąd utworzono tam tylko kilka IGB. Wy tłumaczeniem takiej sytuacji najprawdopodobniej może być fakt, że wymienione podmioty znajdują się poza administracją rządową. Poza tym podmioty te mają status organu dysponującego samodzielnie częścią budżetu państwa w rozumieniu u.f.p. i posiadają pełną finansową swobodę planowania swego budżetu.

Dopuszczenie nieograniczonego łączenia przez IGB działalności podstawowej na rzecz organu założycielskiego i działalności dodatkowej (komercyjnej) nie zakłada sprzeczności konstrukcji prawnej tej instytucji z przyjętą koncepcją jej funkcjonowania. Jest to w przekonaniu autorki wniosek o tyle uzasadniony, że w przeciwieństwie do innych podmiotów sektora finansów publicznych, konstrukcja prawna⁸⁷⁶ IGB powinna służyć przede

⁸⁷³ Art. 28 ust. 4 u.f.p.

⁸⁷⁴ Przesłanka samofinansowania IGB zapisana jest w art. 23 ust. 1 pkt 2 u.f.p.

⁸⁷⁵ Art. 139 ust. 2 u.f.p.

⁸⁷⁶ W art. 9 u.f.p.

wszystkim prowadzeniu działalności gospodarczej w celu zmniejszenia kosztów realizacji zadań publicznych. Sposób działania IGB jednak w znacznej mierze ograniczają zarówno przepisy prawa obowiązujące jednostki sektora finansów publicznych, jak i wymagania organizatora (organu założycielskiego). W opinii autorki powyższe uwarunkowania istotnie wpływają na możliwość podejmowania i rozwijania na szerszą skalę działań czysto komercyjnych. W pierwszym rzędzie jednak IGB powinny skutecznie realizować wyspecjalizowane zadania publiczne na rzecz organu założycielskiego, zaś podejmowanie działalności dodatkowej - komercyjnej powinno mieć charakter uboczny. Sprzedaż czy usługi na rzecz jednostek spoza sektora finansów publicznych nie powinny stanowić dominujących źródeł przychodów IGB.

Obecnie można mówić o zakończeniu najważniejszego etapu, jakim było ukształtowanie w prawie finansów publicznych samej IGB, a przyjęta regulacja zasadniczo może być oceniona pozytywnie, z pewnymi uwagami. W przypadku statusu prawnego IGB z punktu widzenia spójności systemu finansów publicznych regulacja prawna wydaje się niepełna. W ocenie autorki ważnym zadaniem wydaje się usunięcie luk prawnych, wskazanych w analizowanej konstrukcji prawnej IGB. Dotyczy to ograniczenia wpływu organów założycielskich na funkcjonowanie IGB w rozumieniu ekonomicznym. Podstawowy cel regulacji – wykonywanie zadań publicznych przez IGB – jest na gruncie u.f.p. realizowany. Ustawodawca nie dostrzega natomiast zagwarantowania większej potrzeby pełnej ochrony interesów ekonomicznych IGB, wobec czego realizacja drugiego z celów regulacji samodzielnego finansowania IGB jest jedynie częściowa i w pewnym sensie uzależniona od organów założycielskich.

Proponowane przez autorkę kierunki zmian nie we wszystkich przypadkach wymagają interwencji ustawodawcy, lecz uzależnione są od prawidłowego stosowania już istniejących przepisów, przede wszystkim przez kadrę zarządzającą IGB oraz organy założycielskie tej instytucji.

Reasumując, należy stwierdzić, iż gospodarka finansowa IGB powinna się opierać na zasadach rachunku ekonomicznego, przy przestrzeganiu założenia samofinansowania wykonywanych przez nich zadań i usług. W tym zakresie, zdaniem autorki, nie ma żadnych wątpliwości. Stąd też IGB powinna być tworzona przez upoważniony organ wówczas, gdy rodzaj powierzonych jej zadań publicznych łącznie z zadaniami dodatkowymi o charakterze komercyjnym daje rękojmię realizacji samofinansowania, czyli IGB jest w stanie finansować

sama swoje wydatki osiąganymi przychodami. Aby spełniać te założenia, IGB powinna wymagać od organu założycielskiego, jak też innych podmiotów, z którymi współpracuje w sferze stosunków gospodarczych, równego traktowania, zapewniającego funkcjonowanie w warunkach społecznej gospodarki rynkowej⁸⁷⁷.

⁸⁷⁷ Ten pogląd prezentuje też wielu komentatorów m.in. cyt. wcześniej M. Kaczocha w: *Instytucja gospodarki budżetowej jako nowa forma organizacyjno-prawna jednostki sektora finansów publicznych*, Ius Novum 1/2012, s. 168-177.

Załącznik

Wykaz IGB

1. IGB powstałe poprzez przekształcenie gospodarstw pomocniczych:

- 1) Bałtycka Instytucja Gospodarki „BALTICA” powstała z Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Remontowo-Budowlanego przy Areszcie Śledczym w Gdańsku, Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Remontowo-Budowlanego przy Areszcie Śledczym w Bydgoszczy, Gospodarstwa Pomocniczego przy Zakładzie Karnym w Potulicach oraz Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym we Włocławku⁸⁷⁸,
- 2) Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej „POMERANIA” powstała z Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Czarnem, Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Goleniowie oraz Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Remontowo-Budowlanego przy Areszcie Śledczym w Koszalinie⁸⁷⁹,
- 3) Podlaska Instytucja Gospodarki Budżetowej „BIELIK” powstała z Gospodarstwa Pomocniczego przy Zakładzie Karnym w Czerwonym Borze, Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Prefabrykacji przy Zakładzie Karnym w Białymstoku, Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Remontowo-Budowlanego przy Areszcie Śledczym w Olsztynie oraz Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Kamińsku⁸⁸⁰,
- 4) Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „MAZOVIA” powstała z Gospodarstwa Pomocniczego Warszawa-Bemowo przy Areszcie Śledczym Warszawa-Białołęka, Wielobranżowego Gospodarstwa Pomocniczego Stacji Obsługi Samochodów przy Areszcie Śledczym Warszawa-Mokotów oraz Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Sieradzu⁸⁸¹,

⁸⁷⁸ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BALTICA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 156 ze zm.).

⁸⁷⁹ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 157 ze zm.).

⁸⁸⁰ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Podlaskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BIELIK (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 158).

⁸⁸¹ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej MAZOVIA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 159 ze zm.).

- 5) Zachodnia Instytucja Gospodarki Budżetowej „PIAST” powstała z Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Wołowie, Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Remontowo-Budowlanego przy Areszcie Śledczym w Poznaniu, Gospodarstwa Pomocniczego przy Zakładzie Karnym w Kłodzku oraz Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Rawiczu⁸⁸²,
- 6) Podkarpacka Instytucja Gospodarki Budżetowej „CARPATIA” powstała z Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Remontowo-Budowlanego przy Zakładzie Karnym w Rzeszowie, Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Tarnowie, Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Wadowicach oraz Gospodarstwa Pomocniczego Zakładu Produkcyjnego przy Zakładzie Karnym w Uhercach Mineralnych⁸⁸³,
- 7) w dniu 4 lipca 2013 r. zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości Podlaska Instytucja Gospodarki Budżetowej „BIELIK” została włączona do Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej „POMERANIA”.

2. IGB jako następcy zakładów budżetowych:

- 1) Centrum Usług Logistycznych powstało z przekształcenia gospodarstwa pomocniczego pod nazwą „Zakład Obsługi MSWiA” z siedzibą w Warszawie (w ustalonym w zarządzeniu zakresie działalności), gospodarstwa pomocniczego Komendy Głównej Policji „Karta” z siedzibą w Warszawie, gospodarstwa pomocniczego Komendy Stołecznej Policji pod nazwą „Zakład Obsługowo-Produkcyjny” z siedzibą w Warszawie oraz gospodarstw pomocniczych sześciu Wojewódzkich Komend Policji (we Wrocławiu pod nazwą „Zakład Produkcyjno-Usługowy i Handlowy”, w Gorzowie Wielkopolskim, w Opolu, w Olsztynie pod nazwą „Hotel KWP”, w Poznaniu pod nazwą „Zespół Hoteli, Kasyn i Bufetów –

⁸⁸² Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej PIAST (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 160 ze zm.).

⁸⁸³ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej CARPATIA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 161 ze zm.).

- Olimpia” oraz w Szczecinie pod nazwą „Zespół Ośrodków wypoczynkowych” z siedzibą w Międzyzdrojach)⁸⁸⁴,
- 2) Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej powstał z przekształcenia gospodarstwa pomocniczego o takiej samej nazwie⁸⁸⁵,
 - 3) Centrum Usług Wspólnych powstało na mocy zarządzenia nr 16 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 października 2010 r.⁸⁸⁶,
 - 4) Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP powstało na mocy zarządzenia nr 18 Szefa Kancelarii Prezydenta RP z dnia 26 października 2010 r.,
 - 5) Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego powstał na mocy zarządzenia nr 49/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 30 sierpnia 2010 r.⁸⁸⁷,
 - 6) Centralny Ośrodek Sportu w Juracie powstał na mocy zarządzenia Ministra Zdrowia z dnia 30 grudnia 2010 r.⁸⁸⁸,
 - 7) Centralny Ośrodek Informatyki powstał na mocy zarządzenia nr 48 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 26 lutego 2010 r.⁸⁸⁹,
 - 8) Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS powstało na mocy zarządzenia nr 3 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 7 września 2011 r.⁸⁹⁰,

⁸⁸⁴ Zarządzenie Nr 41 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych” (Dz. Urz. MSW Nr 14, poz. 68).

⁸⁸⁵ Zarządzenie Nr 51 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 14 grudnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej” (Dz. Urz. MSWiA Nr 16, poz. 78).

⁸⁸⁶ Zmienionego następnie zarządzeniami Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów nr 8 z dnia 16 maja 2011 r. oraz nr 3 z dnia 18 stycznia 2012 r. zmieniającymi zarządzenie w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej Centrum Usług Wspólnych przez przekształcenie gospodarstwa pomocniczego oraz nadania statutu, a także zarządzeniem Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów nr 4 z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie ustalenia tekstu jednolitego statutu instytucji gospodarki budżetowej Centrum Usług Wspólnych.

⁸⁸⁷ Zarządzenie Nr 49/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” (Dz. Urz. MON Nr 17, poz. 225 ze zm.).

⁸⁸⁸ Zarządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 grudnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie” (Dz. Urz. MZ z 2011 r. Nr 1, poz. 7).

⁸⁸⁹ Zarządzenie Nr 48 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 26 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia i nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Informatyki” (Dz. Urz. MC z 2017 r. poz. 27).

⁸⁹⁰ Zarządzenie Nr 3 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 7 września 2011 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS” (Dz. Urz. GUS Nr 10, poz. 43).

- 9) Centrum Zakupów dla Sądownictwa powstało na mocy zarządzenia Dyrektora Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 11 stycznia 2012 r.

3. Liczba IGB działająca w Polsce w latach 2011-2022:

Lata	Liczba IGB w Polsce
2011	16
2012	17
2013	17
2014	15
2015	15
2016	15
2017	15
2018	14
2019	10
2020	10
2021	10
2022	10

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu Państwa za okres od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2021 r. oraz rządowego projektu ustawy budżetowej na rok 2022.

Wnioski

W początkowym okresie funkcjonowania IGB; tj. 2011 r. powstało szesnaście (16) instytucji poprzez przekształcenie gospodarstw pomocniczych i jako następcy prawni zakładów budżetowych. W okresie 2012-2013 działało siedemnaście (17) IGB. W latach 2014-2018 liczba ich znacząco zmalała. Od 2019 r. liczba IGB jest względnie stabilna i oscyluje w granicach dziesięciu (10).

Bibliografia

Akty prawne

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
2. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
3. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
4. Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
5. Ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1317)
6. Ustawa z dnia 24 lutego 1990 r. o przeciwdziałaniu praktykom monopolistycznym i ochronie interesów konsumentów (tekst jedn.: Dz. U. z 1999 r. Nr 52, poz. 547 ze zm.)
7. Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 360 ze zm.)
8. Ustawa z dnia 26 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
9. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
10. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
11. Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o Zakładowym Funduszu Świadczeń Socjalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 746 ze zm.)
12. Ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 685 ze zm.)
13. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
14. Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 2181 ze zm.)
15. Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 712 ze zm.)
16. Ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 442)
17. Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 814 ze zm.)
18. Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 53 ze zm.)

19. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1500 ze zm.)
20. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.)
21. Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 573 ze zm.)
22. Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 179)
23. Ustawa z dnia 16 kwietnia 1998 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1010 ze zm.)
24. Ustawa z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1658 ze zm.)
25. Ustawa z dnia 3 marca 2000 r. o wynagradzaniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 306)
26. Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 275 ze zm.)
27. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1219 ze zm.)
28. Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowania Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1221 ze zm.)
29. Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 2176)
30. Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.)
31. Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1588)
32. Ustawa z dnia 13 czerwca 2003 r. o udzielaniu cudzoziemcom ochrony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1108)
33. Ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1129)
34. Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1876 ze zm.)
35. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1100 ze zm.)
36. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 289 ze zm.)
37. Ustawa z dnia 6 stycznia 2005 r. o mniejszościach narodowych i etnicznych oraz o języku regionalnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 823)
38. Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 7)

39. Ustawa z dnia 13 kwietnia 2007 r. o działach administracji rządowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1220 ze zm.)
40. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst pierwotny: Dz. U. Nr 157, poz. 1240; tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
41. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1241 ze zm.)
42. Ustawa z dnia 9 kwietnia 2010 r. o Służbie Więziennej (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1427 ze zm.)
43. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1383 ze zm.)
44. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 2190 ze zm.)
45. Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o zmianie ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. 2011 Nr 240, poz. 1429)
46. Ustawa z dnia 25 lutego 2016 r. o ponownym wykorzystywaniu informacji sektora publicznego (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1446)
47. Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłoszenie aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1461)
48. Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 762)
49. Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 735 ze zm.)
50. Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz. U. 2016 poz. 2260)
51. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 1421 ze zm.)
52. Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 139)
53. Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 198)
54. Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r. (Dz. U. z 2020 r. poz. 571)
55. Ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 190)
56. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych (Dz. U. Nr 122, poz. 1333)
57. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2014 r. w sprawie wolnych środków w niektórych jednostkach sektora finansów publicznych przyjmowanych przez Ministra Finansów w depozyt lub zarządzanie (Dz. U. poz. 1864)
58. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 listopada 1981 r. w sprawie wykonania ustawy o przedsiębiorstwach państwowych (Dz. U. z 1981 Nr 31, poz. 170)

59. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 września 2010 r. w sprawie sposobu i trybu przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych w instytucje gospodarki budżetowej (Dz. U. Nr 181, poz. 1217)
60. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 20 lipca 2020 r. w sprawie tworzenia, łączenia, podziału, reorganizacji, przekształcenia w instytucje gospodarki budżetowej lub likwidacji instytutów badawczych (Dz. U. z 2020 r., poz. 1435).
61. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1393)
62. Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 24 czerwca 2005 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Funduszu Wsparcia Policji (Dz. U. Nr 118, poz. 1006 ze zm.)
63. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 czerwca 2019 r. – Regulamin urzędowania sądów powszechnych (Dz. U. poz. 1141)
64. Rozporządzenie Rady (WE) nr 58/2003 z dnia 19 grudnia 2002 r. ustanawiające statut agencji wykonawczych, którym zostaną powierzone niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi (Dz. Urz. UE z 2003 r. L 11, s. 1)
65. Rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 z dnia 14 lipca 2006 r. ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności, uchylające rozporządzenie (WE) nr 1260/1999 (Dz. Urz. UE L 210, s. 25)
66. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz. Urz. UE L 119, s. 1)
67. Rozporządzenie (WE) Nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1)
68. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2002/74/WE z dnia 23 września 2002 r. w sprawie zbliżenia ustawodawstwa państw członkowskich dotyczących ochrony pracowników przed niewypłacalnością pracodawcy (Dz. Urz. WE L 270, s. 13)
69. Dyrektywa 2013/37/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2013 r. zmieniającego dyrektywę 2003/98/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 listopada 2003 r. w sprawie ponownego wykorzystywania informacji sektora publicznego (Dz. Urz. UE L 175, s. 1)
70. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BALTICA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 156)
71. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Podlaskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BIELIK (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 158)
72. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej CARPATIA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 161)

73. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej MAZOVIA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 159)
74. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej PIAST (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 160)
75. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA (Dz. Urz. MS Nr 13, poz. 157)
76. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 4 lipca 2013 r. w sprawie połączenia Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA i Podlaskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BIELIK (Dz. Urz. MS poz. 230)
77. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2018 r. w sprawie połączenia Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej MAZOVIA, Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BALTICA, Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA, Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej CARPATIA i Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej PIAST (Dz. Urz. MS poz. 143)
78. Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 lipca 2018 r. zmieniające zarządzenie w sprawie połączenia Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej MAZOVIA, Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej BALTICA, Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej POMERANIA, Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej CARPATIA i Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej PIAST (Dz. Urz. MS poz. 209)
79. Zarządzenie Nr 49/MON Ministra Obrony Narodowej z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego” (Dz. Urz. MON Nr 17, poz. 225)
80. Zarządzenie Nr 41 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych” (Dz. Urz. MSWiA Nr 14, poz. 68)
81. Zarządzenie Nr 48 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 26 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia i nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Informatyki” (Dz. Urz. MSWiA Nr 15, poz. 74)
82. Zarządzenie Nr 51 Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 14 grudnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej” (Dz. Urz. MSWiA Nr 16, poz. 78)
83. Zarządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 grudnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie” (Dz. Urz. MZ z 2011 r. Nr 1, poz. 7)
84. Zarządzenie Ministra Zdrowia z dnia 13 kwietnia 2011 r. w sprawie określenia zasad zbycia, najmu, dzierżawy oraz użyczenia aktywów instytucji gospodarki budżetowej, dla której funkcje organu założycielskiego pełni minister właściwy do spraw zdrowia (Dz. Urz. MZ Nr 4, poz. 40)

85. Zarządzenie Nr 6 Ministra Cyfryzacji z dnia 31 grudnia 2015 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Informatyki” (Dz. Urz. MC poz. 7)
86. Zarządzenie Nr 1670 Komendanta Głównego Policji z dnia 16 listopada 2010 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Usług Logistycznych” (Dz. Urz. KGP Nr 12, poz. 71)
87. Zarządzenie Nr 3 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 7 września 2011 r. w sprawie nadania statutu instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS” (Dz. Urz. GUS Nr 10, poz. 43)
88. Zarządzenie Nr 7 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 25 sierpnia 2021 r. w sprawie likwidacji instytucji gospodarki budżetowej Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS (Dz. Urz. GUS. 2021 r., poz. 35).
89. Zarządzenie Nr 21 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 2017 r. dotyczące zmian w załączniku do zarządzenia Nr 20 Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie zmiany nazwy instytucji gospodarki budżetowej Centrum Usług Wspólnych na Centrum Obsługi Administracji Rządowej (COAR) oraz nadania statutu.

Literatura

1. Adamus R. [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, Warszawa 2016
2. Andała-Sępkowska J., *Ochrona danych osobowych w zamówieniach publicznych*, Komentarze praktyczne, LEX/el. 2018
3. Andała-Sępkowska J., Bereszko W., *Prawo zamówień publicznych w praktyce. Komentarz*, Warszawa 2018
4. Andała-Sępkowska J., odpowiedź na pytanie; „Czy poza rocznym sprawozdaniem do prezesa UZP należy wypełnić formularz o stosowaniu klauzul społecznych do 28.07.2016 r.?”, odpowiedzi udzielono 13 lutego 2017 r., stan prawny dotychczas nie uległ zmianie.
5. Augustyniak-Górna T., *Podmiotowość finansowo-prawna jednostek budżetowych*, Zeszyty Naukowe UL, seria I, 1979, nr 65
6. Banasiński C., Gronkiewicz-Walz H., Pawłowicz K., Szafrński D., Wierzbowski M. (red.), Wyrzykowski M., *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2005
7. Bartkowiak P., Niewiadomski P., *Menadżer a kierownik w Organizacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2011, nr 48
8. Bednarkiewicz M., Łubczyk K., Ługowska E., Witecka J., *Encyklopedia organizacji i zarządzania*. PWE, Warszawa 1997 r.
9. Beim M., Bogdanowicz P., Piotrowski P. (red.), *Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym. Komentarz*, Warszawa 2010
10. Biernat S., *Instrumenty administracyjnoprawne w procesie prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych*, [w:] *Własność prywatna* (pod red. T. Wawaka), Kraków 1993

11. Biernat S., *Prywatyzacja zadań publicznych. Problematyka prawna*, Warszawa–Kraków 1994
12. Bieniek G., Kalus S., Marmaj Z., Mzyk E., *Ustawa o gospodarce nieruchomościami. Komentarz*, Warszawa 2008
13. Bitner M. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017
14. Błaszko A., *Obowiązki finansowo-księgowe w jednostce sektora finansów publicznych* [w:] *Prawo w praktyce*, Warszawa 2017
15. Bole T., Borkowska K., Kościńska-Paszkowska A., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2012
16. Bożek W., *Poręczenia i gwarancje udzielane przez Skarb Państwa – problematyka finansowo-prawna*, *Prawo Budżetowe – Państwa i Samorządu* 2015, nr 4 (31)
17. Celeda R., Florek L. (red.), Gonera K., Goździewicz G., Hintz A., Kijowski A., Pisarczyk Ł., Skoczyński J., Wagner B., Zieliński T., *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2014
18. Chojna-Duch E., *Struktura dotacji budżetowej – studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988
19. Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych. Aktualne problemy*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* 2012, z. 718
20. Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2012
21. Chojna-Duch E., *Podstawy systemu finansów publicznych* [w:] *Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk H., Warszawa 2010
22. Cieślak Z., *Podstawowe pojęcia nauki prawa administracyjnego* [w:] *Prawo administracyjne*, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2011
23. Cieślak Z., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2007
24. Cieślak Z., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 2002
25. Ciupa W., *Nowoczesna umowa o pracę*, Warszawa 2001
26. Cilak M., *Instytuty badawcze jako forma działalności naukowej i gospodarczej państwa – problematyka pozycji i formy prawnej*, *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu* 4 (3)/2015, s. 63-76, Toruń 2015.
27. Czachórski W., *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 1974
28. Daniluk M., *Podstawy finansów*, Warszawa 2005
29. Dolnicki B. (red.), *Sposoby realizacji zadań publicznych*, Warszawa 2016
30. Drwiłło A., *Poręczenia i gwarancje Skarbu Państwa jako instrument finansów publicznych* [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014
31. Duda M., *Dotacje udzielane przez państwowe osoby prawne*, *Państwo i Prawo* 2014, nr 5
32. Duda-Hyz M., *Kontrowersje wokół przepisów dotyczących zarządzania finansami instytucji gospodarki budżetowej*, *Krytyka Prawa* 2017, t. 9, nr 3
33. Dzierżanowski W., *Ochrona konkurencji w prawie zamówień publicznych*, Warszawa 2012
34. Dzwonkowski H., Gołębiowski G. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, Warszawa 2014
35. Dębowska-Romanowska T., *Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993

36. Feliga P. [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, wyd. 2, Warszawa 2019
37. Filaber J., *Ochrona bezpieczeństwa publicznego w gminie*, Warszawa 2016
38. Florek L. (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, Warszawa 2011
39. Florek L. (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. VII, Warszawa 2017
40. Frysztak M., Nowak-Far A. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017
41. Fudowicz S., *Dynamiczne rozumienie zadania publicznego [w:] Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, red. J. Supernat, Wrocław 2009
42. Garlicki L. i in., *Źródła prawa w Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1997
43. Gawel T., Klimczak M., *Pojęcie instytucji w prawie i ekonomii [w:] Ekonomia i prawo*, t. 1, *Ład instytucjonalny w gospodarce*, Wrocław 2005
44. Glumińska-Pawlic J., *Finasowanie zadań jednostki samorządu terytorialnego ze środków budżetu WE [w:] Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008
45. Guziński M., Kocowski T.: *Struktura prawna władczych działań w procesie prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego*, PIP 1994, z. 9.
46. Głab T. [w:] *Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz*, T. Głab, M. Dulińska, M. Potoczny, Warszawa 2013
47. Gołaczyński J. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2006
48. Gromski W., *Akt normatywny [w:] Encyklopedia prawa*, red. U. Kalina-Prasznic, Warszawa 2000
49. Grzegorzczak F., *Przedsiębiorstwo publiczne kontrolowane przez państwo*, Warszawa 2012
50. Grzegorzczak F. (red.), *Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz*, Warszawa 2012
51. Hajn Z., *Pojęcie pracodawcy po nowelizacji Kodeksu pracy*, *Praca i Zabezpieczenie Społeczne* 1997, nr 5
52. Hajn Z., *Upadłość i likwidacja pracodawcy [w:] Encyklopedia prawa pracy i ubezpieczeń społecznych*, red. L. Florek, Warszawa 2001
53. Hausner J. (red.), *Raport o partnerstwie publiczno-prywatnym w Polsce*, Warszawa 2013
54. Hrycaj A., Jakubecki A., Witosz A. (red.), *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, Warszawa 2016
55. Jankowska-Kruczalak J. [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, Warszawa 2016
56. Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007
57. Jagielski J., Cherka M. [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2007
58. Janda P. [w:] *Prawo upadłościowe. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2018
59. Jaśkowski K., Maniewska E., *Komentarz aktualizowany do kodeksu pracy*, LEX/el. 2018
60. Jerema M., *Jakie znaczenie ma wycena bilansu?*, *Rzeczpospolita* z 21 stycznia 2013 r., nr 17, dodatek Rachunkowość
61. Józwiak M. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. P. Walczak, Warszawa 2017
62. Kaczmarek M., *Ocena działalności instytucji gospodarki budżetowej na podstawie sprawozdań finansowych na przykładzie Centrum Usług Logistycznych*, Zeszyty

- Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Instytut Rachunkowości Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 2013, vol. 21, z. 2 (121)
63. Kaczocha M., *Instytucja gospodarki budżetowej jako nowa forma organizacyjno-prawna jednostki sektora finansów publicznych*, Ius Novum 2012, nr 1
 64. Kaczurak-Kozak M., *Charakter środków trwałych i zasady gospodarowania nimi w jednostkach budżetowych, zakładach budżetowych oraz gospodarstwach pomocniczych jednostek budżetowych*, PWSZ IPSZ Studia Lubelskie 2009, t. V
 65. Kania M., Marautraudt P., *Partnerstwo publiczno-prywatne. Komentarz do ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r.*, Toruń 2010
 66. Karlikowska M., *Odpowiedzialność głównego księgowego*, Finanse Publiczne 2007, nr 4
 67. Kidyba A., *Prawo handlowe*, Warszawa 2004
 68. Kiziukiewicz T., Szymańska H., *Relacje między kontrolą zarządczą a audytem wewnętrznym* [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Warszawa 2012
 69. Korczak J., *O nieporozumieniach wokół porozumień administracji publicznej*, Samorząd Terytorialny 2009, nr 6
 70. Korus P. [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. A. Sobczak, Warszawa 2018
 71. Kornberger-Sokołowska E. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017
 72. Kosikowski C., *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2011
 73. Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010
 74. Kosikowski C., *Ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2011
 75. Kosek-Wojnar M., Maj-Waśniowska K., *Funkcjonowanie wybranych form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych w warunkach quasi-rynkowych – próba oceny*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie 2018, z. 5
 76. Korolewska M., *Budżet zadaniowy narzędziem realizacji polityki budżetowej* [w:] *Polityka budżetowa* Gołębiowskiego G. (red.) Studia BAS nr 3(23) 2010
 77. Kotowska E., *Sektor Finansów Publicznych po zmianach*, Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego 2010, nr 2
 78. Kowalewska E., *Zaciąganie zobowiązań a podpis głównego księgowego*, Buchalter 2005, nr 14
 79. Kowalczyk E., *Kontrola zarządcza*, „Finanse Publiczne” Warszawa 2010, nr 1 (38)
 80. Krawczyk-Sawicka A., *Analiza sytuacji finansowej instytucji gospodarki budżetowej w latach 2011–2013*, Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, Lublin 2016
 81. Krajewski M., *Prawne aspekty tworzenia centrów usług wspólnych w samorządzie terytorialnym*, Ekspertyzy i opracowania Narodowego Instytutu Samorządu Terytorialnego 2016, nr 14
 82. Kulesza M., *Przepisy administracyjne „w zamkniętym systemie źródeł prawa”*, Samorząd Terytorialny 2000, nr 9
 83. Lamach-Rejowska M., Leszczyński Ł., *Prawo zamówień publicznych. Praktyczny poradnik dla zamawiających i wykonawców*, Warszawa 2012
 84. Lang J., *Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym* [w:] *Przeobrażenia we współczesnym prawie administracyjnym i w nauce administracji*, red. A. Błaś, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji 1997, t. 38

85. Leśniak – Niedbalec N., *Prawna definicja partnerstwa publiczno-prywatnego w Polsce*, Rocznik Lubuski Tom 43, cz. 2, Zielona Góra 2017
86. Lipiec-Warzecha L., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*
87. Lipiec-Warzecha L. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2011
88. Lipiec-Warzecha L., *Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2012
89. Litwińczuk H. (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2009
90. Majewska R., *Co musi zrobić dział kadr w likwidowanych jednostkach budżetowych?*, Rzeczpospolita z 16 grudnia 2010 r., dodatek Praca i świadczenia
91. Malinowska-Misiąg E. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017
92. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa–Rzeszów 2006
93. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007
94. Martyniuk O., *Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego 2005, z. 2
95. Materna G., *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009
96. Mażwa M., *Zamówienia in-house – przesłanki stosowania i procedura udzielania*, Komentarze praktyczne, LEX/el. 2019
97. Mierzwa A. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014
98. Mikos-Sitek A. [w:] *Ustawa o finansach publicznych*, Warszawa 2017
99. Motowilczuk I., *Prawa i obowiązki głównych księgowych w jednostkach sektora finansów publicznych*, Poradnik Rachunkowości Budżetowej 2008, nr 8
100. Nowakowski W., odpowiedź na pytanie; „Czy jednostka finansów publicznych, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt. 1 p.z.p., może być wykonawcą w świetle przepisów powyższej ustawy i ustawy o finansach publicznych?”, odpowiedzi udzielono 3 lipca 2017 r., stan prawny dotychczas nie uległ zmianie
101. Ofiarski Z., *Prawo finansowe*, Warszawa 2010
102. Ofiarski Z. (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań, wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014
103. Ofiarski Z. (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, wyd. 2, Warszawa 2020
104. Opiola L., Skica T. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, wyd. 3, Warszawa 2019
105. Owsiak S., *Finanse Publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997.
106. Paczuła C., *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce*, Warszawa 2003
107. Pietrzykowski K., Popiołek W. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, Warszawa 1998
108. Pionka-Bieleniu K., *Charakter prawny umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym*, Samorząd Terytorialny 2010, nr 9
109. Podel W., Olszewska M., *Upadłość w praktyce*, Warszawa 2012
110. Postuła M., *Zmiany w organizacji oraz zasadach gospodarki finansowej sektora finansów publicznych a procesy konsolidacji fiskalnej* [w:] *Celowość i oszczędność wydatków publicznych*, red. H. Kuzińska, Warszawa 2015

111. Przybysz P. [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2011
112. Rabiej E., *Formy organizacyjne podmiotów leczniczych – uwarunkowania prawne i ekonomiczne*, Przedsiębiorstwo i Region 2013, nr 5
113. Rajski J., *Założenia ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych*, PIP 1990, nr 12
114. Robaczyński W., Zieliński Z., *Dopuszczalność zawarcia ugody przez jednostkę sektora finansów publicznych w świetle znolizowanych przepisów o finansach publicznych*, Finanse Komunalne 2018, nr 1–2
115. Różowicz K., *Modyfikacja umów w sprawie zamówienia publicznego po nowelizacji p.z.p.*, cz. I, LEX/el. 2016
116. Ruśkowski E., Salachna J.M., *Opinia na temat art. 130 ust. 2–4 oraz art. 135 ust. 1 pkt 2 projektu ustawy o finansach publicznych*, Zeszyty Prawnicze 2009, z. 1
117. Ruśkowski E., Stankiewicz J., Tyniewski M., Zawadzka-Pąk U., *Nowe regulacje w zakresie wieloletności finansów publicznych w Polsce i ich ewolucja*, Warszawa 2014
118. Sanetra W., *Powołanie na stanowisko – instrument polityki personalnej czy polityki zatrudnienia* [w:] *Prawo w XXI wieku*, red. W. Czapliński, Warszawa 2008
119. Sawicki K., *Kontrola zarządcza w jednostkach sektora finansów publicznych i podmiotach gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia 2013, t. 1, z. 61
120. Sieńko M. [w:] *Ustawa o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Bosek, M. Dziurda, Warszawa 2019
121. Skoczyński T., *Ustawa o partnerstwie publiczno-prywatnym. Praktyczny komentarz*, 2011 Warszawa
122. Sobol E. (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 2002
123. Starościak J., *Źródła prawa administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. I, Wrocław 1977
124. Stasikowski R., *O pojęciu zadań publicznych (studium z zakresu nauki administracji i nauki prawa administracyjnego)*, Samorząd Terytorialny 2009, nr 7–8
125. Stawecki T., Winczorek P., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003
126. Stańczyk K., *Od kontroli wewnętrznej do zarządczej. Analiza organizacyjno-prawnych aspektów kontroli w jednostkach sektora finansów publicznych*. Organizacja i Zarządzanie Strategiczne. Akademia Obrony Narodowej, Warszawa 2011.
127. Strożek-Kucharska M., *Definiowanie zadań publicznych – wprowadzenie do dyskusji* [w:] *Zadania publiczne. Podmioty – uwarunkowania prawne – potrzeby społeczne*, red. P. Bieś-Srokosz, Częstochowa 2016
128. Sobejko W., *Charakter prawny instytucji trwałego zarządu oraz instytucji gospodarowania w ustawie o gospodarce nieruchomościami*, Kwartalnik Prawa Prywatnego 2000, nr 1
129. Szachulowicz J., Krassowska M., Łukaszewska A., *Gospodarka nieruchomościami. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2003
130. Szewczyk M., *Nadzór w materialnym prawie administracyjnym*, Poznań 1995
131. Szymańska H., *Ogólne zagadnienia audytu wewnętrznego* [w:] *Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych*, red. T. Kiziukiewicz, Warszawa 2012
132. Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 1–3, Warszawa 1978–1981
133. Tokarski A., *Kierunki ewolucji systemu upadłościowego w Polsce*, Przedsiębiorczość – Edukacja 2015, t. 11

134. Tokarski A., Matuszak M., *Upadłość jako instytucja gospodarki rynkowej, Przedsiębiorczość – Edukacja* 2016, nr 12
135. Twardoch S., *Wybrane problemy wierzytelności nieściągalnych w podatku dochodowym od osób prawnych*, Wrocław 2014
136. Wagner B. [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. L. Florek, Warszawa 2011
137. Waryszak A., *Prawa i obowiązki głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych*, www.samorzad.infor.pl, 18 lipca 2009 r. (dostęp 15.03.2013)
138. Waryszak A., *Przyjęcie obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych*, *Rachunkowość Budżetowa* 2007, nr 13
139. Widawski J., Sarnecki P., *Ustrój i organizacja Policji w Polsce oraz jej zadania w ochronie bezpieczeństwa i porządku (reformy Policji – część I)*, Warszawa–Kraków 1997
140. Wierzbowski M. [w:] *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjno-prawne*, Warszawa 2005
141. Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Warszawa 2005
142. Winiarz M. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, Warszawa 2017
143. Witosz A. [w:] *System Prawa Handlowego*, t. 6, *Prawo restrukturyzacyjne i upadłościowe*, red. A. Hrycaj, A. Jakubecki, A. Witosz, Warszawa 2016
144. Włodyka S. (red.), *Prawo spółek*, Kraków 1996
145. Wójtowicz W., *Zakres finansów publicznych i prawa finansowego*, Kraków 2005
146. Wójtowicz W. (red.), Gorgol A., Kuś A., Smoleń P., *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011
147. Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Kraków 2005
148. Zysnarski J., *Partnerstwo publiczno-prywatne w sferze usług komunalnych*, 2007 Gdańsk

Orzecznictwo

1. Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2009 r., II FSK 754/07, LEX nr 471694
2. Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2011 r., I OSK 145/11, LEX nr 1095669
3. Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2013 r., I OSK 681/13, LEX nr 1609599
4. Wyrok NSA z dnia 5 marca 2014 r., II FSK 679/12, LEX nr 1467155
5. Wyrok NSA z dnia 1 lipca 2014 r., II FSK 1349/14, LEX nr 1490431
6. Wyrok NSA z dnia 26 września 2014 r., I OSK 31/14, LEX nr 2135431
7. Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2015 r., I OSK 631/14, LEX nr 1991839
8. Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2015 r., I OSK 796/14, LEX nr 1682175
9. Postanowienie SN z dnia 28 lutego 2002 r., III CKN 891/00, LEX nr 54474
10. Postanowienie SN z dnia 30 maja 2019 r., II KK 305/18, LEX nr 2677020
11. Uchwała SN z dnia 23 kwietnia 1958 r., OSPiKA 1958, nr 9/28, poz. 247
12. Wyrok SN z dnia 19 grudnia 2000 r., V CKN 164/00, LEX nr 52668
13. Wyrok SN z dnia 19 grudnia 2013 r., II CSK 206/13, LEX nr 1433723
14. Wyrok SN z dnia 2 lutego 2018 r., II CSK 163/17, LEX nr 2447338

15. Wyrok TK z dnia 16 marca 1999 r., K 35/98, OTK 1999, nr 3, poz. 37
16. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Kr 1377/11, LEX nr 1150183
17. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 marca 2012 r., I SA/Rz 53/12, Legalis
18. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2013 r., II SAB/Wa 195/13, LEX nr 1608285
19. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2015 r., II SAB/Wa 761/15, LEX nr 1802006
20. Wyrok WSA z dnia 4 sierpnia 2010 r., V SA/Wa, 739/10, LEX nr 686133
21. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o Naruszenie Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 8 września 2008 r., DF/GKO-4900-44/42/08/1798 GKO
22. Wyrok TSUE z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98, Teckal Srl przeciwko Comune di Viano i Azienda Gas-Acqua Consorziale (AGAC) di Reggio Emilia, ECLI:EU:C:1999:562
23. Wyrok TSUE z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-340/04, Carbotermo SpA i Consorzio Alisei przeciwko Comune di Busto Arsizio i AGESP SpA, ECLI:EU:C:2006:308
24. Wyrok TSUE z dnia 10 listopada 2005 r. w sprawie C-29/04, Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Austrii, ECLI:EU:C:2005:670

Inne źródła

1. Analiza Najwyższej Izby Kontroli wykonania budżetu Państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 r., zatwierdzona przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli w dniu 10 czerwca 2020 r., Nr ewid. 148/2020/P/20/001/KBF, Nr ewid. 149/2020/P/20/002/KBF
2. Baza Instytutów Badawczych; <https://rgib.org.pl/index.php/baza-ib/baza-instytutow>, data dostępu 01.09.2021
3. Opinia Biura Analiz Sejmowych z dnia 3 listopada 2008 r. dotycząca rządowego projektu ustawy o finansach publicznych z dnia 20 października 2008 r., druk nr 1181
4. Przegląd wydatków podmiotów wskazanych w art. 139 ust 2 ustawy o finansach publicznych. Ministerstwo Finansów. Warszawa sierpień 2019 r.
5. Wystąpienie pokontrolne Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 6 października 2016 r. nt. Prawidłowości zarządzania Lotniskiem Warszawa-Babice przeprowadzonej w Centrum Usług Logistycznych, znak: DKSiW-K-I-093-15/2016
6. Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych z 2009 r., druk sejmowy nr 1101
7. Uzasadnienie do projektu ustawy o finansach publicznych, druk sejmowy nr 1181
8. Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2018, Warszawa, wrzesień 2017 r., s. 129–134 (Dz. U. z 2018 r. poz. 291)
9. Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2019, Warszawa, sierpień 2018 r., s. 139–143 (Dz. U. 2019 poz. 198)

10. Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2020, Warszawa, wrzesień 2019 r., s. 141–142 (Dz. U. 2020 poz. 1919)
11. Uzasadnienie do ustawy budżetowej na rok 2021, Warszawa, sierpień 2020 r., s. 125–129 (Dz. U. 2021 poz. 190)
12. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy budżetowej na rok 2022, Warszawa, sierpień 2021, s. 145–149. Numer projektu BIP Rady Ministrów i Kancelarii Prezesa Rady Ministrów: UD198
13. Uzasadnienie do projektu ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, druk sejmowy nr 1180
14. Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli funkcjonowania instytucji gospodarki budżetowej, KBF-4101-05-00/2013
15. Informacja o wynikach kontroli Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Rzeszowie, LRZ.410.009.2016, Nr ewid. 187/2016/P/16/090/LRZ, s. 17, Warszawa, 22 lutego 2017 r.
16. Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Krakowie, Nr ewid. LKR-4101-16-01/2013, P/13/037, Kraków 2013 – jednostka kontrolowana Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucja Gospodarki Budżetowa, Kraków 2013 r
17. Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura we Wrocławiu, Nr ewid. LWR.410.004.03.2019, P/19/069 – kontrola realizacji „Programu modernizacji Służb Więziennej w latach 2017-2020”, Wrocław 2019 r
18. Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Warszawie, Nr ewid. LWA.410.010.03.2016, P/16/090 - jednostka kontrolowana Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej Mazovia w Warszawie. Warszawa 2016 r.
19. Wystąpienie pokontrolne Najwyższej Izby Kontroli, Delegatura w Szczecinie, Nr ewid. LSZ-410.011.02.2016, P/16/090 – jednostka kontrolowana Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej „Pomerania”, Szczecin 25.08.2016 r.
20. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego nr FN.3120.6.2016, Dz. Urz. z dnia 18 kwietnia 2016 r., Szczyrk
21. Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, II PB1/415-814/14-2/AMN
22. Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF poz. 15)
23. Leksykon budżetowy opublikowany na portalu sejm.gov.pl, Samorządowe zakłady budżetowe – Kategoria Sektor finansów publicznych, definicja formalnoprawna samorządowego zakładu budżetowego, strona: <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=C8C906ACB7BCDDFAC1257A56004612FE&litera=S> - 2020.09.19
24. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 30 listopada 1995 r., nr PO 4/AS-722-837/95
25. Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 29 kwietnia 2011 r., nr I BPB I/1/415-136/II/AB

Netografia

1. <https://bip.cul.policja.gov.pl> - 2019.02.13
2. <https://cbies.stat.gov.pl> - 2020.09.19
3. <https://centrum.gov.pl> - 2020.12.14
4. <http://www.co.kprp.pl> - 2019.09.07
5. <https://www.coi.gov.pl> - 2021.05.01
6. <https://cul.com.pl> - 2019.02.13
7. <https://cos.pl> - 2021.09.01
8. <https://www.czdsigb.gov.pl> - 2021.09.01
9. <https://ziotp.wp.mil.pl> - 2020.09.19
10. <https://igbmazovia.pl> - 2020.09.19
11. <https://www.lotnisko.cul.com.pl> - 2019.09.07
12. <https://wielkopolanka.tp1.pl> - 2019.09.07
13. <https://kim.gov.pl> - 2021.01.18
14. <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/BASLeksykon.xsp?id=8408639345455BADC1257A5A003A536C&null=null> - 2020.09.19
15. <https://rgib.org.pl/index.php/baza-ib/baza-instytutow> - 2021.09.01
16. <https://www.gov.pl/web/kririt/krajowy-instytut-mediow-kim-w-ramach-realizacji-programu-telemetria-polska3> - 2021.09.22
17. www.archiwum.kririt.gov.pl/kririt/aktualnosci/news,3085,krajowy-instytut-mediow-kim-w-ramach-realizacji-programu-telemetria-polska.html - 2021.09.22
18. <https://archiwum.bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-minstrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/wykaz-prac-legislacyjnych/r866315,Projekt-ustawy-budжетowej-na-rok-2022.html> - 2021.09.24
19. <http://www.europeana.eu/rights/rr-r/> - 2021.09.01