



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Wiceprezes NIK

KFP.410.9.1.2026

**Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów i Gospodarki
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa**

Wystąpienie pokontrolne

P/25/011

Opracowanie projektu ustawy budżetowej na rok 2025

Wystąpienie pokontrolne zmienione zgodnie z treścią uchwały numer 52/26
Kolegium Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2026 r.

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

ul. Filtrowa 57 | 02-056 Warszawa

Tel. +48 22 444 50 00 | nik@nik.gov.pl | www.nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana

Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa

Kierownik jednostki kontrolowanej

Andrzej Domański, Minister Finansów i Gospodarki od 24 lipca 2025 r. Poprzednio, w okresie od 13 grudnia 2023 r. do 24 lipca 2025 r., zajmował stanowisko Ministra Finansów.

Zakres przedmiotowy kontroli

1. Ocena sytuacji makroekonomicznej Polski i oszacowanie wskaźników makroekonomicznych
2. Zastosowanie stabilizującej reguły wydatkowej
3. Planowanie rezerw budżetu państwa
4. Opracowanie prognozy dochodów (bez części 77) i limitów wydatków budżetu państwa
5. Przebieg prac nad projektem ustawy budżetowej i opracowanie tego projektu wraz z uzasadnieniem
6. Rola budżetu państwa w systemie finansów publicznych

Okres objęty kontrolą

1 stycznia 2024 r. – 9 stycznia 2025 r., przy uwzględnieniu dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie, jeśli miały związek z kontrolowaną działalnością

Podstawa prawna podjęcia kontroli

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹

Jednostka przeprowadzająca kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli Departament Finansów i Spraw Publicznych (poprzednio, do 31 grudnia 2025 r., Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów)

Kontrolerzy

1. Agnieszka Krasowska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/70/2025 z dnia 1 września 2025 r.
2. Anna Piłkuła, doradca ekonomiczny, upoważnienia do kontroli nr KBF/54/2025 z dnia 13 sierpnia 2025 r. oraz nr KFP/2/2026 z dnia 2 stycznia 2026 r.
3. Radosław Sankowski, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/73/2025 z dnia 6 października 2025 r.

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

4. Marcin Tomalak, doradca ekonomiczny,
upoważnienia do kontroli nr KBF/55/2025 z dnia 13 sierpnia 2025 r. oraz nr KFP/1/2026 z dnia
2 stycznia 2026 r.

(akta kontroli: tom I str. 1-8)

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie sporządzoną w Ministerstwie Finansów (dalej: MF) diagnozę sytuacji makroekonomicznej Polski. Również prognoza wskaźników makroekonomicznych przedstawiona w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 została sporządzona rzetelnie. Ministerstwo Finansów uwzględniło zarówno własny model prognostyczny, jak i analizy innych instytucji krajowych i międzynarodowych, w tym Narodowego Banku Polskiego (dalej: NBP), Komisji Europejskiej, a także podmiotów rynkowych. Prognozy makroekonomiczne wykonane w Ministerstwie Finansów nie odbiegały znacząco od prognoz innych ośrodków badawczych.

NIK ocenia negatywnie stosowanie w 2025 r. stabilizującej reguły wydatkowej. Obliczona w Ministerstwie Finansów kwota wydatków, o której mowa w art. 112aa ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp)³, (dalej: kwota wydatków SRW) została zawyżona o 84 518,4 mln zł w stosunku do kwoty ustalonej w sposób rzetelny i celowy, a obliczenia limitu wydatków, o którym mowa w art. 112aa ust. 3 uofp, (dalej: limit wydatków SRW) zawyżono o 84 240,3 mln zł w wyniku zawyżenia kwoty wydatków SRW oraz niewyeliminowania z obliczeń kosztów Narodowego Funduszu Zdrowia (dalej: NFZ) na realizację projektów finansowanych ze środków Unii Europejskiej, nie pochodzących z dotacji z budżetu państwa, co było niezgodne z art. 112aa ust. 2 uofp.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły ustalenia kwoty wydatków SRW i limitu wydatków SRW, a także podziału tego limitu pomiędzy różne grupy jednostek. Po wyeliminowaniu nieprawidłowości i uwzględnieniu nierozdzielonej części limitu wydatków SRW, limit wydatków budżetu państwa ustalony na podstawie stabilizującej reguły wydatkowej powinien wynieść 843 896,1 mln zł. Był on o 77 722,1 mln zł niższy od łącznej kwoty wydatków budżetu państwa ustalonej w art. 1 ust. 2 ustawy budżetowej na rok 2025 z dnia 9 stycznia 2025 r. (dalej: ustawa budżetowa na rok 2025)⁴.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że przed zakończeniem prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 w Ministerstwie Finansów nie dokonano znaczących postępów w ograniczaniu stosowania mechanizmów omijających lub osłabiających skuteczność działania stabilizującej reguły wydatkowej. Objęcie tą regułą przepływów polegających na przekazywaniu skarbowych papierów wartościowych (dalej: SPW) wybranym podmiotom, co NIK ocenia pozytywnie, dotyczyło jednak nieistotnej kwotowo części tych przepływów. W 2025 r., tak jak w latach poprzednich, stabilizująca reguła wydatkowa – ze względu na zastosowanie mechanizmów omijających lub osłabiających jej działanie – nie spełniła swojej roli, nie zapobiegając nadmiernemu wzrostowi wydatków państwa i procyklicznym, nadmiernie ekspansywnym działaniom fiskalnym, co prowadziło do głębokiej nierównowagi finansów

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną albo ocenę negatywną. Jeśli nie zostały spełnione warunki do sformułowania oceny pozytywnej bądź negatywnej, Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę w formie opisowej.

³ Dz. U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm.

⁴ Dz. U. poz. 63.

publicznych i szybkiego wzrostu długu publicznego. Warto także zwrócić uwagę na coraz większy stopień złożoności przepisów kształtujących tę regułę, co utrudnia monitorowanie jej stosowania. Należy też podkreślić, że wprowadzane co roku zmiany przepisów odnoszących się do stosowania stabilizującej reguły wydatkowej powodują, że sama reguła stała się niestabilnym narzędziem zarządzania finansami publicznymi o malejącej skuteczności.

Rezerwę ogólną oraz rezerwy celowe, o których mowa w art. 140 ust. 2 pkt 1 i 4 uofp, zaplanowano w wysokościach mieszczących się w limitach określonych w art. 140 ust. 1 i 3 uofp. Rezerwy celowe, z wyjątkiem trzech pozycji, zaplanowano rzetelnie i celowo, w szczególności na podstawie potrzeb zgłoszonych przez właściwych dysponentów. Trzy rezerwy, mimo zaliczenia ich do rezerw celowych, swoim charakterem były bardziej zbliżone do rezerwy ogólnej, na co wskazywał ich tytuł oraz brak konkretnego celu. NIK negatywnie ocenia tworzenie takich rezerw ze względu na ograniczenie kontroli parlamentarnej nad rozdysponowaniem tych środków. Ponadto stwierdzono przypadki zastosowania niewłaściwej klasyfikacji budżetowej oraz łączenia różnych, niepowiązanych ze sobą zadań w jednej rezerwie celowej.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie proces opracowania prognozy dochodów (bez części 77, która nie była badana w niniejszej kontroli) i limitów wydatków budżetu państwa. W projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 nakłady na ochronę zdrowia, obronę narodową, infrastrukturę transportu lądowego oraz szkolnictwo wyższe i naukę zostały zaplanowane zgodnie z wymogami ustawowymi określającymi minimalną wysokość lub limit tych nakładów.

Proces opracowania Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2024-2027 (dalej: WPFP) i ustawy budżetowej na rok 2025 zrealizowano zgodnie z notą budżetową. Informacja o wskaźnikach budżetowych, które należało wykorzystać do opracowania WPFP i projektu ustawy budżetowej na rok 2025, została opublikowana na stronie Ministerstwa Finansów terminowo. Minister Finansów⁵, zgodnie z § 12 ust. 1 rozporządzenia z dnia 21 marca 2022 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (dalej: nota budżetowa)⁶ poinformował dysponentów części budżetowych o wstępnych kwotach wydatków na 2025 r. i wyjściowych kwotach wydatków na trzy kolejne lata oraz przekazał Radzie Ministrów projekty ustawy budżetowej na rok 2025 z sierpnia i września 2024 r. z uwzględnieniem terminów wskazanych w art. 222 Konstytucji RP i w odpowiednich ustawach.

Projekt ustawy budżetowej na rok 2025 składał się z wszystkich elementów, o których mowa w art. 109 ust. 2 uofp. Również uzasadnienie tego projektu zawierało wszystkie wymagane prawem elementy, które zostały określone w art. 142 ust. 1 ww. ustawy. Jednakże, tak jak w latach wcześniejszych, opis najważniejszych zagadnień w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej był niepełny i nie wystarczał do zrozumienia procesów kształtujących budżet państwa, w szczególności odnośnie wpływu czynników makroekonomicznych, zmian systemowych i stabilizującej reguły wydatkowej na ten budżet, nie dostarczał informacji o niektórych, istotnych kwotowo pozycjach w budżecie państwa ani o prognozowanej sytuacji finansów publicznych

⁵ Ileokroć w niniejszym wystąpieniu jest mowa o Ministrze Finansów, należy rozumieć, że jest to minister właściwy do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych. Od 24 lipca 2025 r. jest to Minister Finansów i Gospodarki.

⁶ Dz. U. poz. 745, ze zm.

w zakresie dochodów i wydatków publicznych, co NIK ocenia jako nierzetelne oraz utrudniające kontrolę parlamentarną i społeczną nad procesem planowania budżetowego.

W odniesieniu do planów finansowych załączanych do ustawy budżetowej, w Ministerstwie Finansów podjęto działania mające na celu realizację wniosku NIK po kontroli P/22/009 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2023*. Wniosek ten dotyczył podawania w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej istotnych informacji, kluczowych dla objaśnienia zawartych w nim wielkości, a zwłaszcza przyczyn istotnych zmian w porównaniu z rokiem poprzednim. Mimo to w opisie dwóch, objętych badaniem NIK, planów finansowych – Centrum Obsługi Administracji Rządowej i Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa – brakowało istotnych informacji dotyczących planowanych wydatków majątkowych.

NIK dostrzega dążenie do wzmocnienia roli budżetu państwa jako mechanizmu kontroli wielkości nierównowagi finansowej państwa poprzez zaplanowanie w wydatkach budżetu państwa na 2025 r. środków na wykup zapadających obligacji Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz na sfinansowanie wykupu zobowiązań Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. przypadającego po 2024 r. Działania te powinny być jednak prowadzone konsekwentnie i w większej skali, aby widoczny był znaczący postęp w ograniczaniu wielkości zobowiązań zaciąganych przez Bank Gospodarstwa Krajowego w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie NIK ocenia negatywnie niezainicjowanie przez Ministra Finansów działań zmierzających do wyeliminowania możliwości zaniżania wydatków i deficytu budżetu państwa oraz wielkości państwowego długu publicznego w wyniku:

- finansowania wydatków funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego na podstawie odrębnych ustaw (dalej: fundusze BGK) za pomocą długu zaciąganego przez ten bank,
- przekazywania różnym podmiotom skarbowych papierów wartościowych.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁷ kontrolowanej działalności

1. Ocena sytuacji makroekonomicznej Polski i oszacowanie wskaźników makroekonomicznych

Opis stanu faktycznego

W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 Ministerstwo Finansów przyjęło prognozę średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych (dalej: inflacja) na 2025 r. na poziomie 5%. Wielkość ta była wyższa od konsensusu rynkowego (4,6%) i zbliżona do maksymalnych wskazań (5,2%) analityków ankietowanych przez firmę Refinitiv przed opublikowaniem przez nią w lipcu 2024 r. danych stanowiących odniesienie dla założeń makroekonomicznych do projektu budżetu państwa. Prognoza inflacji autorstwa Ministerstwa

⁷ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych przedstawionych w kolejnych punktach niniejszego rozdziału wystąpienia pokontrolnego. Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę częściową jako ocenę pozytywną albo ocenę negatywną. Jeśli nie zostały spełnione warunki do sformułowania oceny pozytywnej bądź negatywnej, Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę w formie opisowej.

Finansów była wyższa od prognoz z maja 2024 r. opublikowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju⁸ (4,5%) i Komisję Europejską⁹ (4,2%). Jednocześnie prognoza ta była zbieżna z prognozą Międzynarodowego Funduszu Walutowego z marca 2024 r.¹⁰ (5%) oraz projekcją Narodowego Banku Polskiego¹¹, który w lipcu 2024 r. podniósł prognozę inflacji na 2025 r. do 5,2% (z 3,4% w marcu 2024 r.). NBP uzasadnił rewizję tej prognozy przede wszystkim zmianami legislacyjnymi: stopniowym wygaszaniem tzw. tarczy antyinflacyjnej i przewidywanym w związku z tym wzrostem cen energii elektrycznej, gazu ziemnego i ciepła systemowego oraz wzrostem stawki podatku od towarów i usług (dalej: VAT) na podstawowe produkty żywnościowe. Dodatkowymi czynnikami zwiększającymi presję inflacyjną na energię i żywność były, zdaniem NBP, wyższe prognozy cen surowców energetycznych i rolnych na rynkach światowych oraz niekorzystne dla krajowego rynku owoców warunki agrometeorologiczne wiosną 2024 r.

Zdaniem NIK, prognoza inflacji sporządzona w MF uwzględniała zarówno warunki makroekonomiczne, jak i czynniki legislacyjne wpływające na gospodarkę.

Prognoza tempa wzrostu produktu krajowego brutto (dalej: PKB) na 2025 r. w wysokości 3,9% uwzględniona przez Ministerstwo Finansów przy opracowaniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 znajdowała się na poziomie zbliżonym zarówno do lipcowej projekcji Narodowego Banku Polskiego (3,8%), jak i konsensusu rynkowego analityków ankietowanych przez firmę Refinitiv (3,8%). Prognoza ta była nieco wyższa od prognozy Międzynarodowego Funduszu Walutowego z lipca 2024 r. (3,5%) oraz prognoz OECD i Komisji Europejskiej z maja 2024 r. (3,4%).

Ministerstwo Finansów spodziewało się ożywienia wzrostu gospodarczego w 2025 r. dzięki napływowi środków z Krajowego Planu Odbudowy i Zwiększania Odporności oraz zwiększeniu inwestycji militarnych, a także dzięki inwestycjom prywatnym i publicznym. Na wysokim poziomie miała utrzymać się dynamika spożycia prywatnego za sprawą wprowadzenia programu *Aktywny Rodzic* i tzw. „renty wdowiej”, dobrej koniunktury w gospodarce i na rynku pracy oraz odłożonych skutków działań podjętych w 2024 r., takich jak podwyżki wynagrodzeń w sektorze publicznym i podwyżki płac minimalnych, waloryzacja świadczenia 500 plus do 800 zł, a także obniżenie stawek VAT w pierwszym kwartale 2024 r.

Bazą wyjściową do oszacowań wskaźników makroekonomicznych na 2025 r. były prognozy na 2024 r. Ministerstwo Finansów założyło w 2024 r. wzrost PKB na poziomie 3,1%. W uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2025¹² wskazano jako punkt odniesienia: lipcową projekcję NBP, w której prognozowano tempo wzrostu PKB w wysokości 3%, prognozę Komisji Europejskiej (2,8%) oraz konsensus rynkowy ustalony na podstawie ankiet firmy Refinitiv (3%).

Spożycie prywatne w 2024 r. miało, zdaniem MF, wzrosnąć o 4,2%, publiczne – o 7%, a nakłady brutto na środki trwałe – zaledwie o 0,4%. Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych w sierpniu 2024 r. przewidywał wzrost konsumpcji w 2024 r. na tym samym poziomie, który prognozowało Ministerstwo Finansów, a wzrost inwestycji – o 2,2%, tłumacząc niski poziom tej ostatniej

⁸ https://www.oecd.org/en/publications/oecd-economic-outlook/volume-2024/issue-1_69a0c310-en.html

⁹ https://economy-finance.ec.europa.eu/document/download/6e6837c1-e00c-42ed-9f10-8d1ad56f913a_en?filename=spring_forecast-2024_statistical%20annext_en.pdf

¹⁰ <https://www.imf.org/en/publications/weo/issues/2024/04/16/world-economic-outlook-april-2024>

¹¹ <https://nbp.pl/wp-content/uploads/2024/07/Raport-o-inflacji-lipiec-2024-PL.pdf>

¹² <https://www.gov.pl/web/finanse/projekt-przekazany-do-sejmu-rp2025>

prognozy m.in. zwiększoną bazą statystyczną za rok poprzedni¹³. Analitycy Banku ING w czerwcu 2024 r. wskazywali, że spadek dynamiki inwestycji odnotowany na początku 2024 r. wynikał z zakończenia projektów finansowanych z perspektywy finansowej Unii Europejskiej na lata 2014-2020, którego jeszcze nie rekompensowało uruchamianie projektów z perspektywy 2021-2027¹⁴.

Nieco odmienne podejście zaprezentowała OECD w raporcie z maja 2024 r., prognozując dynamikę konsumpcji w 2024 r. w wysokości 2,3%, spożycia publicznego – 3,2%, a nakładów brutto na środki trwałe – 6,4%. W tym jednak przypadku analitycy niemający tak bezpośredniego dostępu do informacji, jak MF, przyjęli odmienne założenia co do stałości napływu funduszy z Unii Europejskiej (dalej: UE).

Publikowane w połowie 2024 r. prognozy dotyczące składowych PKB w 2024 r. były zatem zróżnicowane. Można uznać, że ostrożne prognozy MF odnośnie do inwestycji w 2024 r. znalazły uzasadnienie w opiniach innych ośrodków analitycznych i potwierdziły się w rzeczywistości.

Ministerstwo Finansów spodziewało się stopy bezrobocia rejestrowanego¹⁵ na poziomie 5% na koniec 2024 r. i 4,9% na koniec 2025 r. Systematycznie malejącemu bezrobociu miał sprzyjać zwiększony popyt na pracę, wynikający z poprawy tempa wzrostu gospodarczego. Ten sam czynnik wskazywał w swoich analizach NBP, również spodziewający się nieznacznego obniżenia się stopy bezrobocia w drugiej połowie 2024 r. i u progu 2025 r. Mediana zebranych przez NBP w czerwcu 2024 r. prognoz ekspertów wyniosła 5% na koniec 2024 r. i 4,9% na koniec 2025 r., była więc identyczna z prognozami przyjętymi przez MF¹⁶.

W przypadku tempa wzrostu przeciętnego wynagrodzenia nominalnego w gospodarce narodowej prognoza MF na 2024 r. wyniosła 13,2% i przewyższała medianę wskazań ekspertów *Ankiety Makroekonomicznej NBP* spodziewających się wzrostu o 11,7%. Odnośnie do 2025 roku natomiast miała miejsce sytuacja odwrotna, a mianowicie przewidywania MF na poziomie 7,1% były nieznacznie niższe niż mediana prognoz zebranych przez NBP, która wyniosła 7,4%. W obu przypadkach wskazania MF mieściły się w przedziale prognoz przywołanej ankiety, tj. 6%-14,5% na 2024 r. oraz 5%-10,9% na 2025 r.

Ministerstwo Finansów przyjęło założenie utrzymania poziomu stóp procentowych NBP w 2024 r. na niezmiennym poziomie oraz rozpoczęcia cyklu obniżek tych stóp w drugim kwartale 2025 r. W tym zakresie MF opierało się na wskazaniach ankiety Refinitiv.

W kwestii kursów walutowych nie należy oceniać technicznego założenia MF co do ich wysokości (EUR/PLN 4,29, USD/PLN 3,95) w horyzoncie prognozy jako faktycznego oczekiwania poziomu tych wielkości. Uwzględnienie średniego kursu walutowego z dwóch tygodni poprzedzających datę odcięcia prognozy należy uznać za podejście racjonalne i bezstronne.

Model prognostyczny, którym posługiwało się MF w celu wykonania prognozy makroekonomicznej w badanym okresie pozwalał na dokonywanie symulacji różnych założeń.

¹³ Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, *Stan i prognoza koniunktury gospodarczej nr 3/2025 (127)*.

¹⁴ <https://ekonomiczny.ing.pl/publikacja/835070>

¹⁵ GUS: Stopa bezrobocia rejestrowanego - Udział zarejestrowanych bezrobotnych w cywilnej ludności aktywnej zawodowo, tj. bez pracowników jednostek budżetowych prowadzących działalność w zakresie obrony narodowej i bezpieczeństwa publicznego.

¹⁶ https://nbp.pl/wp-content/uploads/2024/06/2024Q2_SPFs.pdf

W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z września 2024 r. na stronach 27-28 przedstawiono, zgodnie z art. 142 ust. 2c uofp, analizę wrażliwości deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych w latach 2024-2028 na niższe tempo wzrostu gospodarczego w kraju oraz wzrost stopy procentowej (odchylenia od scenariusza bazowego). Na stronach 26-27 omówiono istotne czynniki ryzyka, wskazując m.in. koniunkturę w otoczeniu zewnętrznym polskiej gospodarki, w tym trwające w sąsiedztwie Unii Europejskiej wojny, ze szczególnym uwzględnieniem skutków przedłużania się wojny rosyjsko-ukraińskiej, oraz rosnące napięcia geopolityczne, wpływające na globalny handel, rynek energii i produktów rolnych, inflację w Stanach Zjednoczonych oraz na niepewność co do stóp procentowych w USA i w Unii Europejskiej, a także na wielkość podaży pracy w horyzoncie prognozy.

(akta kontroli: tom VIII str. 72-153, tom IX str. 96-121, tom X str. 105-120)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie sporządzoną w Ministerstwie Finansów diagnozę sytuacji makroekonomicznej Polski. Również prognoza wskaźników makroekonomicznych przedstawiona w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 została sporządzona rzetelnie. Ministerstwo Finansów uwzględniło zarówno własny model prognostyczny, jak i analizy innych instytucji krajowych i międzynarodowych, w tym Narodowego Banku Polskiego, Komisji Europejskiej, a także podmiotów rynkowych. Prognozy makroekonomiczne wykonane w Ministerstwie Finansów nie odbiegały znacząco od prognoz innych ośrodków prognostycznych.

2. Zastosowanie stabilizującej reguły wydatkowej

Opis stanu faktycznego

Zawarta w ustawie budżetowej na rok 2025 kwota wydatków SRW wyniosła 1 895 759,4 mln zł. Była ona o 11,3% wyższa od analogicznej kwoty zawartej w ustawie budżetowej na rok 2024 z dnia 18 stycznia 2024 r. (dalej: ustawa budżetowa na rok 2024)¹⁷. Tak wysoki wzrost wynikał przede wszystkim z uwzględnienia w obliczeniach pięcioprocentowego wzrostu cen w gospodarce, prognozowanego przez Ministerstwo Finansów na 2025 r., a także z:

- realnej dynamiki produktu krajowego brutto w latach 2018–2025 w wysokości 103,67%, obliczonej z uwzględnieniem korekty za lata 2020-2021 wprowadzonej na podstawie art. 112d ust. 6 uofp,
- zwiększenia o 1,2% kwoty startowej z 2024 r.¹⁸ względem kwoty wydatków SRW na 2024 r.,
- uwzględnienia czterech działań dyskrejonalnych po stronie dochodów o łącznej wartości 18 919,4 mln zł; wartość ta stanowiła 1% kwoty wydatków SRW na 2025 r.

¹⁷ Dz. U. poz. 122, ze zm.

¹⁸ Kwota ta stanowiła wielkość bazową do obliczenia kwoty wydatków SRW na 2025 r.

Warto zauważyć, że w 2024 r. nastąpiły istotne zmiany metodyki obliczania kwoty wydatków SRW. Wśród nich można wyróżnić trzy zmiany mające wpływ na kwotę wydatków SRW w 2025 r.

Po pierwsze zwiększono zakres podmiotowy stabilizującej reguły wydatkowej o wydatki agencji wykonawczych, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, instytucji gospodarki budżetowej i państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 uofp, innych niż Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej¹⁹. Objęcie tak znacznej grupy jednostek stabilizującą regułą wydatkową ograniczyło możliwość wykazywania nierównowag w sektorze instytucji rządowych i samorządowych z pominięciem tej reguły.

Po drugie z reguły wydatkowej wyłączono wydatki na krajowe współfinansowanie projektów objętych finansowaniem z Unii Europejskiej. Ta zmiana z kolei osłabia wpływ reguły wydatkowej na finanse publiczne. W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, przekazanego do Sejmu w dniu 21 czerwca 2024 r.²⁰ oszacowano skutki tej zmiany w 2024 r. na 15,4 mld zł. Warto zauważyć, że na skutek opisywanej zmiany nawet bardzo niski udział środków unijnych w finansowaniu danego projektu powoduje wyłączenie z reguły wydatkowej wydatków ogółem na ten projekt. Istnieje ryzyko, że zmniejszając udział dofinansowania projektów środkami europejskimi i tym samym zwiększając liczbę projektów objętych tym dofinansowaniem będzie można w przyszłości zwiększać wydatki wyłączone z tej reguły. Taka zmiana spowodowałaby zmniejszenie skuteczności reguły wydatkowej w ograniczaniu wzrostu wydatków publicznych, a w konsekwencji wzrostu długu sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Po trzecie regułą wydatkową objęto nieodpłatne przekazywanie skarbowych papierów wartościowych jednostkom sektora instytucji rządowych i samorządowych. O ile sam kierunek zmian należy ocenić pozytywnie, to już ich zakres NIK uznaje za niewystarczający. Problem ten szczegółowo opisano w pozycji nr 1 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*, w dalszej części tego podrozdziału.

Warto również zwrócić uwagę na zmianę wskaźnika cen stosowanego we wzorze na obliczenie kwoty wydatków SRW, podanym w art. 112aa ust. 1 uofp. Dotychczas był to wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych. Od 2025 r. we wzorze na obliczanie kwoty wydatków SRW uwzględnia się deflator produktu krajowego brutto, wyrażający ogólny poziom cen w gospodarce. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli zmiana ta jest zasadna, gdyż w omawianym wzorze wykorzystuje się dane dotyczące realnej dynamiki produktu krajowego brutto, a nie realnej dynamiki spożycia gospodarstw domowych. W związku z tym, efektem wprowadzonej zmiany jest większa spójność pomiędzy poszczególnymi elementami wzoru.

Kwota wydatków SRW na 2025 r. została obliczona na podstawie art. 112aa ust. 1 uofp, z uwzględnieniem art. 1 pkt 8 i art. 39 ustawy z dnia 28 czerwca 2024 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (dalej: ustawa o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw)²¹. Podstawą do obliczenia tej kwoty były: kwota startowa z 2024 r., wymienione na początku niniejszego podrozdziału wskaźniki

¹⁹ Fundusz ten był uwzględniony w stabilizującej regule wydatkowej już w latach poprzednich.

²⁰ Druk nr 472 - Sejm Rzeczypospolitej Polskiej.

²¹ Dz. U. poz. 1089.

waloryzacyjne dotyczące planowanego deflatora PKB i średniookresowej, realnej dynamiki produktu krajowego brutto, a także prognozowana wartość ogółem działań dyskrejonalnych, o której mowa w art. 112aa ust. 1 uofp.

Kwota startowa z 2024 r. została określona przez Sejm w art. 39 pkt 1 ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, na podstawie obliczeń wykonanych w Ministerstwie Finansów. Wyniosła ona 1 724 188,9 mln zł. Kwota w tej samej wysokości została wcześniej określona w ww. rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, przekazanym do Sejmu w dniu 21 czerwca 2024 r. Z uzasadnienia tej ustawy wynika, że kwotę startową z 2024 r. obliczono w wyniku zsumowania:

- kwoty wydatków SRW na 2024 r., określonej w art. 1 ust. 3 ustawy budżetowej na rok 2024 w wysokości 1 703 995,9 mln zł,
- maksymalnej wartości nominalnej skarbowych papierów wartościowych planowanych w ustawie budżetowej na rok 2024 do nieodpłatnego przekazania; wartość ta wyniosła 24 000 mln zł,
- zaplanowanych na 2024 r. wydatków jednostek włączonych do SRW w 2025 r.; wydatki te – po konsolidacji – uwzględniono w kwocie startowej w wysokości 11 642,4 mln zł,

oraz odjęcia wydatków w wysokości 15 449,4 mln zł zaplanowanych na 2024 r. na krajowe współfinansowanie projektów dofinansowanych ze środków Unii Europejskiej.

(akta kontroli: tom VIII str. 154-199, 357-360, tom IX str. 127-131, 159-201, tom X str. 1-104 plik 005)

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, dwa z czterech elementów obliczeń kwoty startowej z 2024 r. – kwotę wydatków SRW na 2024 r. i wartość nominalną skarbowych papierów wartościowych włączonych do reguły wydatkowej – obliczono nieprawidłowo. Nieprawidłowości te zostały opisane w pozycji nr 2 pkt a-c w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* w dalszej części tego podrozdziału.

(akta kontroli: tom VIII str. 72-199, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005)

W obliczeniach kwoty wydatków SRW na 2025 r. uwzględniono wartość czterech działań dyskrejonalnych, z tego wartość:

- skutku niepodejmowania zmian systemowych na skali podatkowej przy rosnących dochodach oszacowano na 10 440,7 mln zł; w 2025 r. miało miejsce utrzymywanie progów podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PIT) na niezmiennym poziomie;
- działań systemowych odnoszących się do podatku akcyzowego oszacowano na 5859,7 mln zł;
- wprowadzenia podatku minimalnego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: CIT) po modyfikacji i odroczeniu wejścia w życie przepisów wprowadzonych w ustawie z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw oszacowano na 1419 mln zł²²;

²² Dz. U. poz. 2180, ze zm.

- objęcia wszystkich podmiotów systemem SENT w zakresie przewozu betonu gotowego do wylania oszacowano na 1200 mln zł.

Łączny udział wartości tych działań w kwocie wydatków SRW na 2025 r. wyniósł około 1%, przy czym udział wartości skutku zamrożenia progów w PIT wyniósł około 0,6% tej kwoty, a udział działań odnoszących się do podatku akcyzowego – 0,3%. Pozostałe dwa działania miały mniejszy wpływ na wielkość omawianej kwoty.

Zgodnie z art. 112aa ust. 1 uofp, w obliczeniach kwoty wydatków SRW należało uwzględnić tylko te działania dyskrecjonalne, których szacowana wartość w okresie 12 kolejnych miesięcy począwszy od miesiąca rozpoczęcia stosowania działania dyskrecjonalnego przekraczała 0,03% wartości produktu krajowego brutto prognozowanej w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025. Szacowana wartość każdego z ww. działań w okresie 12 miesięcy od miesiąca rozpoczęcia ich stosowania przekraczała wskazany w ustawie próg, wynoszący w 2025 r. 1192 mln zł.

(akta kontroli: tom VIII str. 72-153, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005-008)

Odnosnie do działania dyskrecjonalnego dotyczącego niepodejmowania zmian systemowych na skali podatkowej przy rosnących dochodach można mieć wątpliwości, czy uprawnione jest podejście, w którym brak działania traktuje się jak działanie dyskrecjonalne. Jednak ze względu na fakt, że podejście przyjęte w Ministerstwie Finansów jest ekonomicznie uzasadnione i zgodne z istotą stosowania stabilizującej reguły wydatkowej, Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje w tym zakresie nieprawidłowości. Zwraca jednak uwagę, że podejście takie może prowadzić do niejasności, jak definiować działanie dyskrecjonalne. W celu wyeliminowania lub przynajmniej ograniczenia tych niejasności Minister Finansów powinien, zdaniem NIK, uszczegółowić definicję działania dyskrecjonalnego na potrzeby stosowania stabilizującej reguły wydatkowej.

Ministerstwo Finansów oszacowało wartość działania dyskrecjonalnego polegającego na niepodejmowaniu zmian systemowych na skali podatkowej przy rosnących dochodach, opierając się na danych zawartych w deklaracjach podatkowych. Przyjmując na potrzeby niniejszej kontroli upraszczające założenie o stałej relacji dochodów z PIT do produktu krajowego brutto (wariant I) i do funduszu wynagrodzeń w gospodarce narodowej (wariant II) i porównując otrzymane wyniki z prognozą dochodów z PIT wykonaną w Ministerstwie Finansów na lata 2024-2025, NIK stwierdza, że wyniki te nie różniły się znacząco od wyniku otrzymanego przez to ministerstwo. Warto zwrócić uwagę, że wartość szacunków wykonanych w kontrolowanej jednostce była niższa od wyników otrzymanych przez NIK, co można uzasadnić – oprócz dużo większej dokładności danych – stosowaniem przez Ministerstwo Finansów zasady ostrożnego planowania dochodów²³.

(akta kontroli: tom VIII str. 72-153, 190-222, tom IX str. 142, 159-187)

NIK uznała za niecelowe uwzględnienie wśród działań dyskrecjonalnych objęcia wszystkich podmiotów systemem SENT w zakresie przewozu betonu gotowego do wylania z uwagi na brak realności uzyskania dochodów z tego tytułu w 2025 r. Nieprawidłowość tę opisano w pozycji nr 3 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

²³ Wynik obliczeń NIK w wariantcie I wyniósł 11,9 mld zł, a w wariantcie II – 13 mld zł, podczas gdy Ministerstwo Finansów wynik wyniósł ponad 10,4 mld zł. Biorąc pod uwagę, że Ministerstwo Finansów dysponowało szczegółowymi danymi, a także uwzględniając zasadę ostrożnego planowania po stronie dochodów, należy uznać prognozę Ministerstwa Finansów za prawidłową.

(akta kontroli: tom VIII str. 72-153, 211-222, 305-356, tom IX str. 159-187)

Skutki finansowe stwierdzonych przez NIK nieprawidłowości w zakresie kwoty wydatków SRW wyniosły łącznie 84 518,4 mln zł. Po odjęciu tej wielkości od kwoty wydatków SRW ujętej w art. 1 ust. 3 ustawy budżetowej na rok 2025 otrzymano kwotę wydatków SRW równą 1 811 241 mln zł. Zdaniem NIK tyle powinna wynieść poprawnie ustalona kwota wydatków SRW w celu ograniczenia ich nadmiernego wzrostu.

(akta kontroli: tom VIII str. 72-199, 211-222, 277-282, 305-360, tom IX str. 159-203, 282, tom X str. 1-104 plik 005)

Ministerstwo Finansów w celu obliczenia limitu wydatków SRW, o którym mowa w art. 112aa ust. 3 uofp, odjęło od kwoty wydatków SRW planowane wydatki lub koszty:

- jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków,
- organów i jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp,
- Narodowego Funduszu Zdrowia,
- Bankowego Funduszu Gwarancyjnego,
- Funduszu Przeciwdziałania COVID-19,
- Funduszu Pomocy

oraz dodało wartość klauzuli obronnej, o której mowa w art. 112aa ust. 4a uofp²⁴.

W obliczeniach uwzględniono wszystkie składniki, o których mowa w art. 112aa ust. 3 uofp. Wartość klauzuli obronnej została ustalona na podstawie danych przekazanych przez Ministra Obrony Narodowej na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej. Z obliczeń limitu wydatków SRW wyeliminowano transfery środków od jednostek objętych stabilizującą regułą wydatkową do wyżej wymienionych jednostek, dzięki czemu nie liczono tych samych wydatków podwójnie.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, tom VII str. 1-305, tom VIII str. 1-26, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005)

W obliczeniach limitu wydatków SRW przyjęto za dużą o 278,1 mln zł kwotę kosztów Narodowego Funduszu Zdrowia w stosunku do kwoty obliczonej zgodnie z art. 112aa ust. 2 uofp, co skutkowało zaniżeniem o tę wielkość limitu wydatków SRW oraz limitu wydatków budżetu państwa obliczonego na podstawie stabilizującej reguły wydatkowej. Nieprawidłowość dotycząca obliczenia kwoty kosztów Narodowego Funduszu Zdrowia objętej stabilizującą regułą wydatkową opisano w pozycji nr 5 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Na skutek wystąpienia opisanych powyżej nieprawidłowości dotyczących kwoty wydatków SRW i kosztów Narodowego Funduszu Zdrowia, przeprowadzone w Ministerstwie Finansów obliczenia limitu wydatków SRW określonego w art. 1 ust. 4 ustawy budżetowej na rok 2025 na poziomie 1 396 672,4 mln zł zostały zawyżone o 84 240,3 mln zł w stosunku do limitu wydatków SRW obliczonego w sposób rzetelny i celowy, zgodnie z art. 112aa ust. 2 uofp.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, tom VII str. 1-305, tom IX str. 141, 159-187, tom X str. 1-104 plik 005)

²⁴ W latach 2024-2025 klauzula obronna stanowiła różnicę pomiędzy planowanymi wydatkami na zakup sprzętu wojskowego w danym roku a wartością dostaw tego sprzętu w tym samym roku.

Limit wydatków SRW określony w ustawie budżetowej na 2025 rok został podzielony w następujący sposób:

- wydatki budżetu państwa uwzględnione w limicie wydatków SRW zaplanowano w wysokości 856 248,8 mln zł,
- wydatki Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i zarządzanych przez niego funduszy oraz wydatki Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i funduszy zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, uwzględniane w ww. limicie zaplanowano w wysokości 385 879,6 mln zł,
- wydatki funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego (dalej: BGK) na podstawie odrębnych ustaw, uwzględnione w ww. limicie zaplanowano w wysokości 82 415,4 mln zł,
- wydatki państwowych funduszy celowych uwzględnione w ww. limicie zaplanowano w wysokości 42 326,4 mln zł,
- wydatki państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 uofp, uwzględnione w ww. limicie zaplanowano w wysokości 15 241,6 mln zł,
- wydatki agencji wykonawczych uwzględnione w ww. limicie zaplanowano w wysokości 4387,1 mln zł,
- wydatki z wyodrębnionych rachunków przy jednostkach budżetowych uwzględnione w ww. limicie zaplanowano w wysokości 1809,6 mln zł,
- wydatki instytucji gospodarki budżetowej uwzględnione w ww. limicie zaplanowano w wysokości 1471,3 mln zł,
- wartość nominalna planowanych do przekazania skarbowych papierów wartościowych wyniosła 150 mln zł.

Pozostała, niepodzielona część limitu wydatków SRW wyniosła 6742,7 mln zł.

Z obliczeń wykonanych w Ministerstwie Finansów wynika, że na wydatki budżetu państwa planowano przeznaczyć 61,3% limitu wydatków SRW, na wydatki Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i zarządzanych przez niego funduszy oraz wydatki Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i funduszy zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego – 27,6%, na wydatki funduszy BGK – 5,9%, a na wydatki pozostałych jednostek objętych tym limitem – 4,7%. Ponadto nierozdzielone zostało 0,5% limitu wydatków SRW.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, 245-316, tom VII str. 1-305, tom VIII str. 1-26, 38-58, 64-71, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 pliki 005, 009-019, 959-982, 995-1053)

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na nieprawidłowe ustalenie w limicie wydatków SRW kwot wydatków:

- funduszy BGK w wyniku zaniżenia o 304,4 mln zł wydatków Funduszu Kolejowego i zawyżenia o 152 tys. zł wydatków Funduszu Mieszkaniowego,
- funduszy zarządzanych przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego w wyniku zawyżenia o 54,2 mln zł wydatków Funduszu Administracyjnego,
- państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 uofp, w wyniku zawyżenia o 25,6 mln zł wydatków Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie.

Łączna wielkość błędów w powyższym zakresie wyniosła 384,4 mln zł. Nieprawidłowości te zostały opisane w pozycjach nr 5-8 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom VI str. 224-244, 250-330, tom VIII str. 1-37, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 pliki 005, 1036-1038)

Po doliczeniu do kwoty planowanych wydatków budżetu państwa objętych stabilizującą regułą wydatkową wydatków wyłączonych z tego limitu:

- podlegających refundacji ze środków europejskich lub przeznaczonych na realizację programów współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej w wysokości 12 600 mln zł,
- stanowiących wydatki jednostek i organów, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp, w wysokości 22 225,5 mln zł,
- sfinansowanych ze środków przekazanych od innych jednostek objętych stabilizującą regułą wydatkową, w wysokości 289,3 mln zł,
- przeznaczonych na wpłatę do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 i Funduszu Pomocy w wysokości 29 267,3 mln zł,
- przeznaczonych na spłatę poręczeń i gwarancji lub związanych z udzieleniem poręczeń i gwarancji, wyłączonych z reguły wydatkowej na podstawie art. 112aa ust. 2e uofp, w wysokości 987,3 mln zł

obliczono limit wydatków budżetu państwa ustalony w art. 1 ust. 2 ustawy budżetowej na rok 2025 w wysokości 921 618,2 mln zł. Po dodaniu do tej kwoty środków nierozdzielonych, w wyniku podziału limitu wydatków SRW, w wysokości 6742,7 mln zł otrzymano kwotę 928 360,9 mln zł. Był to, według obliczeń Ministerstwa Finansów, limit wydatków ogółem budżetu państwa możliwy do zaplanowania w 2025 r. przy uwzględnieniu stabilizującej reguły wydatkowej.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, tom VIII str. 38-51, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 pliki 005, 009-019)

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli obliczenia tej kwoty zostały zawyżone o 84 464,8 mln zł, w stosunku do kwoty obliczonej w sposób celowy i rzetelny, zgodnie z art. 122aa ust. 2, 2a i 2e uofp, w wyniku zaistnienia nieprawidłowości opisanych w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Dotyczyły one:

- zawyżenia obliczeń kwoty i limitu wydatków SRW w związku z: niewyeliminowaniem z tych obliczeń wpływów z opłaty mocowej i zaliczek netto²⁵ na zakup sprzętu wojskowego w 2023 r., uwzględnieniem w obliczeniach: pełnej wartości skarbowych papierów wartościowych planowanych do przekazania w 2024 r. oraz wpływów wynikających z rozszerzenia systemu SENT w zakresie przewozu betonu gotowego do wylania,
- zaniżenia obliczeń limitu wydatków SRW na skutek niewyeliminowania z tych obliczeń kosztów realizacji niektórych zadań Narodowego Funduszu Zdrowia objętych finansowaniem ze środków Unii Europejskiej,
- zawyżenia wydatków Funduszu Administracyjnego, Rządowego Funduszu Mieszkaniowego i Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie oraz zaniżenia wydatków Funduszu Kolejowego.

Po wyeliminowaniu tych nieprawidłowości z obliczeń i uwzględnieniu środków pozostałych po podziale limitu wydatków SRW, możliwy do zaplanowania, zgodnie z regułą wydatkową, limit wydatków budżetu państwa powinien wynieść 843 896,1 mln zł. Był on o 77 722,1 mln zł niższy od

²⁵ Przez zaliczki netto rozumie się różnicę pomiędzy planowanymi na dany rok wydatkami na zakup sprzętu wojskowego i planowaną na ten sam rok wartością dostaw sprzętu wojskowego.

limitu wydatków budżetu państwa ustalonego w art. 1 ust. 2 ustawy budżetowej na rok 2025. Skutkiem tego było dopuszczenie do pogłębienia o tę kwotę skali nierównowagi finansowej państwa. Bez tego uchwalony w ustawie budżetowej deficyt budżetu państwa lub inne pozycje kształtujące skalę tej nierównowagi musiałyby być łącznie odpowiednio niższe.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005)

Oprócz tego należy wskazać, że na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025 w dalszym ciągu stosowano większość rozwiązań wprowadzonych w latach wcześniejszych w celu omijania lub osłabienia działania stabilizującej reguły wydatkowej. Z pominięciem tej reguły zaplanowano w budżecie państwa wpłatę do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 i Funduszu Pomocy w wysokości ponad 29 mld zł. Zgodnie z art. 112aa ust. 2b uofp w kwocie wydatków SRW nie uwzględnia się wpłaty z budżetu państwa do tych funduszy. Oznacza to, że jeżeli ich wydatki są finansowane ze środków pozyskanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego na przykład w drodze emisji obligacji, to podlegają one stabilizującej regule wydatkowej, natomiast jeżeli te same wydatki zostaną sfinansowane z budżetu państwa, również ze środków pozyskanych w drodze emisji obligacji, to nie są uwzględniane w stabilizującej regule wydatkowej. Od strony ekonomicznej takie rozróżnienie jest niezasadne, jednak w ten sposób umożliwiono łatwe omijanie reguły wydatkowej. Co prawda przepis umożliwiający stosowanie tego rozwiązania został uchylony w art. 35 pkt 5 lit. b ustawy z dnia 20 grudnia 2024 r. o Radzie Fiskalnej²⁶, jednak nowa regulacja będzie miała zastosowanie dopiero przy opracowaniu projektu ustawy budżetowej na rok 2027.

Dodać należy, że mechanizm wyłączenia spod rygorów stabilizującej reguły wydatkowej przepływów pomiędzy organami i jednostkami objętymi tą regułą a Funduszem Przeciwdziałania COVID-19 lub Funduszem Pomocy pozwala na zaplanowanie poza regułą wydatkową dowolnie dużej kwoty wydatków publicznych, o ile wiąże się ona z takimi przepływami.

Rozwiązaniem osłabiającym działanie stabilizującej reguły wydatkowej było wyłączenie pozostałych wydatków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 i Funduszu Pomocy z limitu wydatków SRW. Oznacza to, że co prawda wydatki tych funduszy ujęte w ich planach finansowych na dzień 31 lipca roku poprzedzającego rok budżetowy są, co do zasady, odejmowane od kwoty wydatków SRW przy obliczaniu limitu wydatków SRW, ale późniejsze zwiększenie planowanych wydatków tych funduszy nie ma już wpływu na realizację reguły wydatkowej, gdyż nie są one wliczane do ww. limitu. O ile w przypadku Funduszu Pomocy można było argumentować, że w 2025 r. istniało wciąż ryzyko wystąpienia nagłej potrzeby zwiększenia wydatków w związku z wojną w Ukrainie, choć już nie tak wysokie jak na początku tej wojny, to w przypadku Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 nie było żadnych przesłanek, żeby zakładać, że wydatki tego funduszu wzrosną znacząco na skutek nieprzewidzianych zdarzeń związanych w epidemią COVID-19. Minister Zdrowia wydał 14 czerwca 2023 r. rozporządzenie w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego z dniem 1 lipca 2023 r.²⁷ Tym samym wyłączenie od 2024 r. wydatków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 z limitu wydatków SRW straciło uzasadnienie i służyło omijaniu reguły wydatkowej.

²⁶ Dz. U. z 2025 r. poz. 39, ze zm.

²⁷ Dz. U. poz. 1118.

Trzeci mechanizm polegał na przekazywaniu podmiotom nieobjętym tą regułą i niezaliczanym do sektora instytucji rządowych i samorządowych skarbowych papierów wartościowych w miejsce wydatków. Mechanizm ten został opisany w pozycji nr 1 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Czwarty mechanizm, w znacznym stopniu osłabiający możliwość przywrócenia równowagi finansów publicznych za pomocą stabilizującej reguły wydatkowej, został zastosowany po raz pierwszy przy planowaniu wydatków budżetu państwa na 2024 r., a następnie przy planowaniu tego budżetu na rok kolejny. Do obliczenia kwoty wydatków w obydwu tych latach przyjęto kwoty startowe odpowiednio z 2023 r. i z 2024 r. Należy zauważyć, że lata 2023-2024 były specyficzne dla finansów publicznych w Polsce, gdyż wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych stanowiły wówczas odpowiednio 46,9% PKB i 49,4% PKB. W 2024 r. wydatki te, w relacji do PKB, były o 6,4 punktu procentowego wyższe od średniej dla lat 2014-2023, a po wyeliminowaniu z tej średniej danych z pierwszego roku epidemii COVID-19 w Polsce (tj. z 2020 r.), wyższe aż o 6,9%. Warto przy tym zauważyć, że nawet w 2020 r. wydatki publiczne w relacji do PKB były znacząco niższe niż w 2024 r.

Ustalenie kwoty startowej, stanowiącej punkt odniesienia na lata następne, na podstawie kwoty wydatków SRW z 2024 r. oznaczało zatem, że punkt ten ustalony został na szczególnie wysokim poziomie, związanym z bardzo wysokimi wydatkami publicznymi. Wiązał się on także z bardzo wysokim deficytem sektora instytucji rządowych i samorządowych (6,5% PKB), oznaczającym dużą nierównowagę finansową państwa. Przy tak ustalonym punkcie startowym nie można było oczekiwać, że będzie on prowadził w kolejnych latach do stabilizacji sytuacji finansowej państwa, czyli do realizacji celu, dla którego wprowadzono stabilizującą regułę wydatkową.

W odróżnieniu od kwoty startowej z 2013 r., która została obliczona na podstawie planowanych lub prognozowanych wydatków lub kosztów jednostek objętych regułą wydatkową, a w przypadku Funduszu Strefowego i Krajowego Funduszu Kapitałowego S.A. wydatków wykonanych w 2012 r., kwoty startowe z 2023 r. i 2024 r. nie zostały obliczone na podstawie planowanych lub prognozowanych wydatków lub kosztów jednostek objętych tą regułą, lecz na podstawie kwoty wydatków SRW ujętej odpowiednio w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2023 z dnia 7 lipca 2023 r.²⁸, powiększonej o wielkość klauzuli inwestycyjnej, i w ustawie budżetowej na rok 2024. Kwoty te były wyższe od sumy wydatków zaplanowanych na podstawie reguły wydatkowej. W 2024 r. limit wydatków SRW nierozdzielony pomiędzy jednostki objęte regułą wydatkową wynosił blisko 13,5 mld zł.

W uzasadnieniu projektu ustawy ustalającej kwotę startową z 2023 r., stanowiącą pośrednio podstawę do ustalenia kwoty startowej z 2024 r., wskazano, że istnieje potrzeba jej wprowadzenia, gdyż dotychczasowa kwota wydatków SRW była zakotwiczona w kwocie wydatków na 2013 r. (poprzedni punkt startowy), dlatego nie uwzględniała *rzeczywistego poziomu wydatków podmiotów objętych regułą*²⁹. Mimo tej argumentacji kwoty startowe z 2023 r. i 2024 r. obliczono nie na podstawie rzeczywistego poziomu wydatków podmiotów objętych tą regułą, poniesionych na przykład w 2022 r. i zaktualizowanych do wartości z 2023 r. i 2024 r., tylko na podstawie kwoty wydatków SRW zawartej w nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2023 i w ustawie budżetowej na

²⁸ Dz. U. poz. 1574.

²⁹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, druk nr 3422. Adres publikacyjny <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=3422>. Dostęp 20.01.2026.

rok 2024, czyli – znowu – na podstawie kwoty zakotwiczonej w kwocie wydatków na rok 2013. Oznacza to, że w uzasadnieniu przepisów wprowadzających kwotę startową z 2023 r. Ministerstwo Finansów przedstawiło argument kwestionujący zasadność jej obliczenia na podstawie kwoty wydatków SRW z roku bieżącego.

Co więcej, w omawianym uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych (druk nr 3422) zobowiązano się między innymi do tego, że: *w 2025 r., po obliczeniu faktycznej kwoty zrealizowanych wydatków na potrzeby sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej z 2023 r., kwota startowa będzie zaktualizowana*. Mimo tej deklaracji, kwoty startowej z 2023 r. nie zaktualizowano.

Jak podała Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF, w 2024 r., po powrocie do stosowania standardowych reguł fiskalnych konieczne było urealnienie punktu startowego, aby nie wymuszał on nadmiernego „zacieśnienia” wydatków, tj. automatycznego powrotu do sytuacji sprzed 2020 r. Ponadto mając na uwadze, że startowa kwota wydatków w momencie wprowadzania reguły wydatkowej stanowiła sumę planowanych wydatków objętych nią jednostek/podmiotów (po skonsolidowaniu), przy rozszerzeniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego tej reguły należało dokonać odpowiedniej korekty kwoty wydatków SRW w taki sposób, aby rozszerzenie zakresu było neutralne z punktu widzenia poziomu finansowania zadań realizowanych przez jednostki i organy objęte regułą.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że deklarowana aktualizacja kwoty startowej z 2023 r. nie wymuszałaby powrotu do sytuacji sprzed 2020 r., gdyż deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych w 2023 r. wyniósł 5,2% PKB, co zobrazowano na wykresie 6 na stronie 38 uzasadnienia projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z września 2024 r. Dla porównania deficyt tego sektora w 2019 r. wyniósł 0,7% PKB, a w 2022 r. 3,4% PKB. Ponadto aktualizacja kwoty startowej z 2023 r. była możliwa do przeprowadzenia z uwzględnieniem korekty wynikającej z rozszerzenia podmiotowego i przedmiotowego reguły, przeprowadzonego w 2024 r.

Najwyższa Izba Kontroli podziela pogląd Ministerstwa Finansów o potrzebie wprowadzenia nowej kwoty startowej przy obliczaniu kwoty wydatków SRW. Kwota ta powinna być jednak ustalona na poziomie, który będzie zabezpieczał finanse publiczne przed nadmiernym deficytem, na przykład poprzez odniesienie tej kwoty do rzeczywistego wykonania kwoty wydatków SRW w roku, w którym wystąpił niski deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych, a wydatki publiczne w relacji do PKB nie były wyższe od wieloletniej średniej.

Dodać należy, że na ustalenie kwoty startowej z 2024 r. na wysokim poziomie wpływ miały również działania opisane w pozycji nr 2 pkt a-c w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*, skutkujące zawyżeniem obliczeń tej kwoty zarówno o wartość skarbowych papierów wartościowych planowanych do przekazania poza sektor instytucji rządowych i samorządowych, jak i o zaktualizowaną wartość działania dyskrejonalnego dotyczącego wprowadzenia opłaty mocowej oraz wartość planowanych zaliczek netto na zakup sprzętu wojskowego w 2023 r.

Na osłabienie działania stabilizującej reguły wydatkowej wpływ ma także wyłącznie z niej krajowych wydatków na współfinansowanie programów wspieranych środkami Unii Europejskiej, opisane na poprzednich stronach.

Bardzo istotnym czynnikiem osłabiającym działanie stabilizującej reguły wydatkowej było dodanie w 2023 r. do kwoty wydatków SRW na 2023 r. wydatków inwestycyjnych w wysokości 194 878,3

mln zł w celu wyznaczenia kwoty startowej do obliczenia kwoty wydatków SRW na 2024 r. Należy przypomnieć, że w 2023 r., na mocy ustawy z dnia 23 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska³⁰, z SRW wyłączono wydatki inwestycyjne budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych i funduszy BGK (art. 4 ust. 1 i 2 tej ustawy). W wystąpieniu pokontrolnym P/22/009 Najwyższa Izba Kontroli wskazała wówczas:

Efektem wprowadzenia art. 4 ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska było wyłączenie z reguły wydatkowej w 2023 r. większości wydatków inwestycyjnych. Oznacza to, że kwota wydatków SRW, która standardowo obejmuje wszystkie wydatki jednostek objętych tą regułą, oprócz wydatków finansowanych ze środków europejskich, w 2023 r. miała odnosić się tylko do wydatków bieżących.

Należy zauważyć, że w 2023 r. wydatki inwestycyjne wyłączono z kwoty wydatków SRW, ale jej nie obniżono. Natomiast kiedy w 2024 r. powrócono do ujmowania wydatków inwestycyjnych w kwocie wydatków SRW, wówczas kwotę startową na 2024 r. zwiększono o wydatki inwestycyjne. Dzięki temu nastąpił znaczący wzrost wartości kwoty wydatków SRW – jeszcze w 2022 r. wynosiła ona 1 054 767,5 mln zł, a w 2024 r. już 1 703 996 mln zł, tj. o 62% więcej niż w 2022 r., pomimo że w 2024 r. w kwocie tej nie uwzględniano już zaliczek netto na zakup sprzętu wojskowego. To w dużym stopniu pokazuje, dlaczego stabilizująca reguła wydatkowa przestała stabilizować finanse publiczne, a także częściowo tłumaczy, dlaczego w lipcu 2024 r. Polska została objęta procedurą nadmiernego deficytu.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, tom VIII str. 154-189, 200-210, 277-282, tom IX str. 1-51, 159-281, tom X str. 1-104 pliki 002 i 005, str. 127-140)

W 2025 r., tak jak w latach poprzednich, stabilizująca reguła wydatkowa – ze względu na zastosowanie wyżej opisanych mechanizmów osłabiających jej działanie – nie spełniała swojej roli i nie zapewniała równowagi finansów publicznych. Według szacunków Ministerstwa Finansów przedstawionych w „Sprawozdaniu z wdrażania Średniookresowego Planu Budżetowo-Strukturalnego na lata 2025-2028” opublikowanym w kwietniu 2025 r.³¹ nominalny deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych miał wynieść w 2025 r. 6,3% PKB, jednak już we wrześniu 2025 r. Ministerstwo Finansów prognozowało ten deficyt na 6,9% PKB³². Dług sektora instytucji rządowych i samorządowych miał wzrosnąć z 55,3% PKB w 2024 r. do 59,8% PKB w 2025 r.³³ Warto zauważyć, że mimo zaplanowania zarówno tak wysokiego deficytu, jak i wysokich wydatków publicznych na poziomie 50,3% PKB³⁴, według obliczeń Ministerstwa Finansów nie podzielono ponad 6,7 mld zł limitu wydatków SRW. Oznacza to, że przy pełnym podziale tego limitu deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych mógł być jeszcze wyższy

³⁰ Dz. U. poz. 1747, ze zm.

³¹ *Sprawozdanie z wdrażania Średniookresowego Planu Budżetowo-Strukturalnego na lata 2025-2028*, kwiecień 2025 r., s. 10. Adres publikacyjny: <https://www.gov.pl/web/finanse/sredniookresowy-plan-budzetowo-strukturalny>. Dostęp 20.01.2026.

³² Ministerstwo Finansów, *Strategia zarządzania długiem sektora finansów publicznych w latach 2026-2029*, wrzesień 2025, s. 23. Adres publikacyjny: <https://www.gov.pl/web/finanse/strategie-zarzadzania-dlugiem>. Dostęp: 20.01.2026.

³³ tamże, s. 5.

³⁴ *Sprawozdanie z wdrażania Średniookresowego Planu Budżetowo-Strukturalnego...*, op. cit., s. 11.

i przekroczyć 7% PKB³⁵. Należy podkreślić, że tak wysoki stopień nierównowagi finansów publicznych osiągnięto w warunkach korzystnej koniunktury gospodarczej, czyli w okresie, w którym reguła wydatkowa powinna znacznie silniej oddziaływać na finanse publiczne niż w okresach spowolnienia wzrostu gospodarczego, kiedy potrzebne jest poluzowanie rygorów fiskalnych w celu ożywienia gospodarki. Powyższe dane świadczą o tym, że stabilizująca reguła wydatkowa nie zapobiegła nadmiernemu wzrostowi wydatków publicznych.

Najwyższa Izba Kontroli dostrzega działania Ministra Finansów na rzecz wzmocnienia stabilizującej reguły wydatkowej, w tym dotyczące: włączenia do niej operacji związanych z przekazywaniem skarbowych papierów wartościowych niektórym podmiotom, objęcia wydatków Narodowego Funduszu Zdrowia, Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 i Funduszu Pomocy limitem wydatków SRW, uchYLENIA kwestionowanego przez NIK art. 112aa ust. 2b uofp, a także rozszerzenia zakresu podmiotowego omawianej reguły. Wprowadzenie tych rozwiązań może przyczynić się do przywrócenia równowagi finansów publicznych w następnych latach, ale aby tak się stało, należy podjąć bardziej zdecydowane działania prowadzące do eliminacji wyżej opisanych mechanizmów.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, tom VIII str. 250-282, tom IX str. 159-187, 204-205, tom X str. 1 - 104 pliki 002 i 005)

NIK zwraca także uwagę na brak powiązania stabilizującej reguły wydatkowej z krajowymi regułami długu publicznego. W art. 216 ust. 5 Konstytucji RP wskazano, że nie wolno zaciągać pożyczek lub udzielać gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy 3/5 wartości rocznego produktu krajowego brutto. Ponadto w art. 86 uofp opisano procedury ostrożnościowe wprowadzane po przekroczeniu przez wartość państwowego długu publicznego 55% PKB lub osiągnięciu co najmniej 60% PKB. Brak powiązania ww. progów ostrożnościowych z regułą wydatkową oznacza, że w sytuacji zbliżenia się lub przekroczenia określonego poziomu państwowego długu publicznego w relacji do PKB nie działają mechanizmy korygujące wielkość wydatków wyznaczoną na podstawie tej reguły. W pierwotnej wersji reguły wydatkowej było zapewnione powiązanie kwoty wydatków SRW z wysokością państwowego długu publicznego poprzez mechanizm korekty, który uruchamiał się po przekroczeniu określonej wielkości tego długu w stosunku do PKB.

Jak wskazała Podsekretarz Stanu w MF, wprowadzona modyfikacja odnośnie do korekty kwoty wydatków SRW miała na celu zapewnienie zgodności polityki fiskalnej z regułami Unii Europejskiej i zobowiązaniami traktatowymi Polski. Obecnie stosowana korekta odpowiada wysiłkowi fiskalnemu zgodnemu z zatwierdzoną przez Radę Unii Europejskiej ścieżką wydatków netto. Od 1 stycznia 2026 r. korekta kwoty wydatków SRW będzie mogła być inna niż standardowa wielkość korekty, jeżeli będzie to wynikać z opinii Rady Fiskalnej.

Zdaniem NIK reguła wydatkowa powinna zapewniać zgodność polityki fiskalnej zarówno z regułami Unii Europejskiej, jak i z Konstytucją RP oraz regułami ostrożnościowymi określonymi w uofp.

³⁵ W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z września 2024 r. prognozowano na 2025 r. wartość produktu krajowego brutto w cenach bieżących w wysokości 3973,1 mld zł. Niepodzielona część limitu wydatków SRW stanowiła więc około 0,2% PKB.

Podobnie jak w latach poprzednich Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na małe wykorzystanie stabilizującej reguły wydatkowej w procesie planowania wydatków budżetu państwa. Limit wydatków SRW został ustalony dopiero w sierpniu 2024 r. na potrzeby przygotowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025, co oznacza, że reguła wydatkowa nie stanowiła punktu odniesienia na etapie tworzenia w Ministerstwie Finansów pism zawierających wstępne kwoty wydatków budżetu państwa na 2025 r.

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. Niecelowe i osłabiające skuteczność stosowania stabilizującej reguły wydatkowej było ograniczenie przez Ministra Finansów sformułowanej w rządowym procesie legislacyjnym propozycji ujmowania w tej regule nieodpłatnie przekazywanych skarbowych papierów wartościowych wyłącznie jednostkom zaliczanym do sektora instytucji rządowych i samorządowych. W wyniku tego ograniczenia poza stabilizującą regułą wydatkową pozostawały nadal SPW przekazywane jednostkom spoza ww. sektora. W 2025 r. skutkowało to wyłączeniem z tej reguły SPW o wartości 17 064 mln zł.

Rozwiązanie to zostało ujęte w art. 1 pkt 9 lit. c rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, przekazanego do Sejmu 21 czerwca 2024 r., a następnie uchwalonego 28 czerwca 2024 r. Jest ono określone w art. 112aa ust. 2c uofp.

Na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025 zaplanowano nieodpłatne przekazanie w 2025 r. skarbowych papierów wartościowych o wartości 17 214 mln zł. Tymczasem w zestawieniu obrazującym sposób podziału kwoty wydatków SRW w 2025 r. uwzględniono przekazanie skarbowych papierów wartościowych o wartości nominalnej 150 mln zł, co stanowiło zaledwie 0,87% wartości ogółem SPW planowanych do przekazania w 2025 r. Papiery te planowano przekazać Uniwersytetowi Warszawskiemu. Pozostałe SPW planowano przekazać, z pominięciem reguły wydatkowej, wybranym spółkom (ponad 87,5% wartości ogółem) lub państwowym osobom prawnym, o których mowa w art. 3 ust. 1-3 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym³⁶.

Biorąc pod uwagę powyższe, NIK nie podziela stanowiska zawartego w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, że zmiana ta *realizuje zastrzeżenia Najwyższej Izby Kontroli, która w Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2022 roku stwierdziła: Do czynników ograniczających poprawne działanie stabilizującej reguły wydatkowej zaliczyć należy również*

³⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 125, ze zm. W art. 3 ust. 1-3 tej ustawy wymieniono zarówno państwowe osoby prawne, które należą do sektora instytucji rządowych i samorządowych, jak i takie, które do tego sektora nie należą. Na etapie podziału limitu wydatków SRW, w obliczeniach nie uwzględniono wartości skarbowych papierów wartościowych planowanych do przekazania tym jednostkom.

przekazywanie do jednostek nieobjętych regułą wydatkową środków w formie skarbowych papierów wartościowych, co pozwalało ominąć ograniczenia wydatkowe nałożone tą regułą. W 2025 r. mechanizm omijania SRW poprzez przekazywanie wybranym podmiotom skarbowych papierów wartościowych w miejsce dotacji był w dalszym ciągu wykorzystywany na szeroką skalę.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF wskazała między innymi, że zakres skarbowych papierów wartościowych uwzględnionych w regule wydatkowej jest konsekwencją zakresu tej reguły. W przypadku zakupu akcji lub udziałów klasyfikacja transakcji w rachunkach narodowych według metodyki ESA2010 wymaga analizy transakcji, gdyż może to być zarówno operacja finansowa, jak i niefinansowa. Gdy transakcja odbywa się pomiędzy dwiema jednostkami sektora instytucji rządowych i samorządowych, to nie ma znaczenia dla poziomu skonsolidowanych wydatków sektora, czy operacja jest finansowa czy niefinansowa, natomiast ma ona wpływ na możliwości wydatkowe beneficjenta.

Zdaniem NIK utrzymanie możliwości wyłączenia z reguły wydatkowej operacji polegających na przekazywaniu papierów wartościowych podmiotom spoza sektora instytucji rządowych i samorządowych oznacza, niezależnie od rodzaju operacji, że w dalszym ciągu można w łatwy sposób omijać ograniczenia w wydatkowaniu środków publicznych wynikające ze stosowania tej reguły. W przypadku finansowania tych transakcji z budżetu państwa, o co od dawna wnioskuje NIK, byłyby one zaliczane do wydatków tego budżetu, co oznacza, że byłyby również uwzględnione w regule wydatkowej niezależnie od tego, czy są to operacje finansowe, czy niefinansowe. Należy zauważyć, że stabilizująca reguła wydatkowa jest rozwiązaniem krajowym i nie wynika wprost z przepisów Unii Europejskiej. W związku z tym należy dążyć do stworzenia skutecznego mechanizmu stabilizującego sytuację finansów publicznych, nawet jeśli określone rozwiązania nie mają bezpośredniego oparcia w systemie rachunków narodowych ESA 2010.

Warto podkreślić, że nadal nie został zrealizowany wniosek NIK z 2022 r., dotyczący niestosowania operacji polegających na przekazywaniu jednostkom pozabudżetowym skarbowych papierów wartościowych zamiast dotacji i subwencji z budżetu państwa celem wykazania niższego deficytu tego budżetu i ominięcia stosowania stabilizującej reguły wydatkowej³⁷. Wniosek ten nie różnicował operacji na finansowe i niefinansowe.

(akta kontroli: tom VIII str. 52-28, 154-189, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005, str. 121-126)

2. Kwota startowa z 2024 r. została ustalona przez MF nierzetelnie, w wyniku czego obliczenia kwoty wydatków SRW na 2025 r. zostały zawyżone o 83 318,4 mln zł.
 - a) W celu obliczenia kwoty startowej z 2024 r., stanowiącej kwotę bazową do obliczenia kwoty wydatków SRW na 2025 r., do kwoty wydatków SRW na 2024 r. doliczono między innymi maksymalną, ustaloną w ustawie budżetowej na rok 2024 wartość skarbowych papierów wartościowych planowanych do nieodpłatnego przekazania zarówno

³⁷ Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2021 roku*, s. 33.

jednostkom zaliczanym do sektora instytucji rządowych i samorządowych, jak i jednostkom spoza tego sektora. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, podczas obliczania kwoty startowej z 2024 r. należało uwzględnić jedynie wartość skarbowych papierów wartościowych planowanych do nieodpłatnego przekazania jednostkom zaliczanym do sektora instytucji rządowych i samorządowych, które są wyłączone z tej reguły. Operacje polegające na przekazaniu skarbowych papierów wartościowych jednostkom nienależącym do tego sektora nie podlegają ograniczeniom stabilizującej reguły wydatkowej, dlatego nie powinny wpływać na zwiększenie kwoty startowej z 2024 r. wynikające ze zmiany przepisów. Analogicznie nie powinny wpływać na to zwiększenie operacje przekazania skarbowych papierów wartościowych jednostkom należącym do sektora instytucji rządowych i samorządowych, których wydatki są objęte stabilizującą regułą wydatkową. W przypadku tych jednostek wydatki sfinansowane ze środków pochodzących ze sprzedaży skarbowych papierów wartościowych były uwzględnione w regule wydatkowej już wcześniej, a zatem zmiana przepisów w 2024 r. nie miała na nie wpływu.

Przy obliczaniu kwoty startowej z 2024 r. uwzględniono maksymalną wartość skarbowych papierów wartościowych planowanych do nieodpłatnego przekazania, określoną w art. 5 ust. 3 ustawy budżetowej na rok 2024 w wysokości 24 000 mln zł. Z kwoty tej uczelniom planowano przekazać skarbowe papiery wartościowe o wartości do 2346,7 mln zł. Pozostałymi podmiotami i organami, które mogły otrzymać SPW w 2024 r., były: minister właściwy do spraw informatyzacji, Narodowy Fundusz Zdrowia, państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 3 ust. 1-3 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym, Fundusz Reprywatyzacji, Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych, Fundusz Pomocy, Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg, Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 oraz wybrane przedsiębiorstwa. Zdaniem NIK w obliczeniach kwoty startowej z 2024 r. należało uwzględnić maksymalną wartość skarbowych papierów wartościowych planowanych do nieodpłatnego przekazania uczelniom w wysokości 2 346,7 mln zł z przyczyn opisanych w poprzednim akapicie. Zapewniłoby to spójność obliczeń kwoty startowej z 2024 r. z obliczeniami wykonanymi w celu podzielenia limitu wydatków SRW na 2025 r.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF wskazała między innymi, że wartość skarbowych papierów wartościowych uwzględniona w kwocie startowej z 2024 r. została skorygowana podczas obliczeń kwoty wydatków SRW na 2026 r. Zdaniem NIK, już na etapie obliczania kwoty startowej z 2024 r. można było oszacować skutek finansowy włączenia do reguły wydatkowej operacji polegających na przekazywaniu podmiotom z sektora instytucji rządowych i samorządowych skarbowych papierów wartościowych. Z faktu, że przy obliczaniu kwoty startowej z 2024 r. zwiększono ją o 24 000 mln zł, czyli o maksymalną wartość skarbowych papierów wartościowych planowanych do nieodpłatnego przekazania w 2024 r., natomiast przy podziale limitu wydatków SRW na 2025 r. wzięto pod uwagę wyłącznie wartość SPW zaplanowanych do przekazania Uniwersytetowi Warszawskiemu w wysokości 150 mln zł, wynika, że w 2025 r. obliczenia kwoty i limitu wydatków SRW zostały zawyżone. Według szacunków NIK zawyżenie to wyniosło 23 570,4 mln zł.

b) Przy ustalaniu kwoty startowej z 2024 r. z obliczeń nie wyeliminowano finansowych skutków działania dyskrejonanego polegającego na uwzględnieniu w kwocie wydatków SRW dochodów z tytułu opłaty mocowej. W związku z tym ustalenie omawianej kwoty startowej było nierzetelne.

Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy o zmianie uofp, kwotę startową z 2024 r. obliczono na podstawie kwoty wydatków SRW wskazanej w art. 1 ust. 3 ustawy budżetowej na rok 2024. Z kolei tę kwotę Minister Finansów obliczył na podstawie przyjętej przez Sejm kwoty startowej z 2023 r., określonej w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych, wniesionym do Sejmu w dniu 30 czerwca 2023 r.³⁸ Z uzasadnienia tego projektu wynikało, że kwotę startową z 2023 r. stanowiła suma kwoty wydatków SRW na 2023 r., określonej w art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 2023 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2023³⁹, w wysokości 1 373 371,1 mln zł oraz klauzuli inwestycyjnej wynoszącej w 2023 r. 194 878,3 mln zł. Oznacza to, że w obliczeniach kwoty wydatków SRW na 2025 r. pośrednio uwzględniona była kwota wydatków SRW na 2023 r.

Należy przypomnieć, że w kwocie wydatków SRW na 2023 r. zawartej w nowelizacji ustawy budżetowej na rok 2023 był uwzględniony skutek działania dyskrejonanego dotyczącego wprowadzenia opłaty mocowej, co prowadziło do zawyżenia obliczeń tej kwoty, a w konsekwencji do zawyżenia obliczeń limitu wydatków SRW. Jak wskazała Najwyższa Izba Kontroli w wystąpieniu pokontrolnym po kontroli P/24/001 – *Wykonanie budżetu państwa w 2023 r. – Wykonanie przez Ministra Finansów zadań z zakresu budżetu państwa określonych w ustawie o finansach publicznych, opracowanie projektu zmiany ustawy budżetowej na rok 2023 oraz wykonanie budżetu państwa w częściach 81 – Rezerwa ogólna i 83 – Rezerwy celowe, Ministerstwo Finansów nie podjęło w 2023 r. działań nad wyeliminowaniem z obliczeń limitu wydatków SRW wartości działania dyskrejonanego dotyczącego poboru opłaty mocowej. W związku z tym limit ten, a w konsekwencji również limit określony dla wydatków budżetu państwa w oparciu o stabilizującą regułę wydatkową, został zawyżony o prawie 6,7 mld zł. Niewyeliminowanie tego działania dyskrejonanego z obliczeń oznaczało również, że zawyżone zostały obliczenia kwoty wydatków SRW na 2023 r., którą wykorzystano przy obliczaniu kwoty startowej z 2023 r. Po przeliczeniu – na wartość z 2024 r. – wartości opisywanego działania dyskrejonanego dotyczącego poboru opłaty mocowej, uwzględnionego w stabilizującej regule wydatkowej w 2021 r. i zaktualizowanego w latach 2022-2023, otrzymano kwotę 7394,7 mln zł. Kwota ta stanowiła, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, wielkość zawyżenia obliczeń kwoty wydatków SRW na 2024 r. w związku z zawyżeniem obliczeń kwoty startowej. Po przeliczeniu tej kwoty na wartość kwoty wydatków SRW na 2025 r. w wyniku uwzględnienia wartości $E_{2025}(DEF_{2025})$ równej 1,05 i wartości $WPKB_{2025}$ równej 1,0367 otrzymuje się wartość zawyżenia równą 8049,4 mln zł. Wraz z obliczeniami kwoty*

³⁸ Druk nr 3422.

³⁹ Dz. U. poz. 1574.

wydatków SRW na 2025 r. zostały również zawyżone obliczenia limitu wydatków SRW na 2025 r. oraz ustalony na podstawie stabilizującej reguły wydatkowej limit wydatków budżetu państwa.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF podała między innymi, że w 2024 r. nie miało miejsca wycofanie opłaty mocowej ze względu na fakt, że kwota startowa została ponownie określona, a działania dyskrecjonalne „zresetowane”, co oznaczało brak aktualizacji wcześniejszych skutków. Ponadto według tych wyjaśnień opłata mocowa nie została uwzględniona w kwocie wydatków wynikającej ze stabilizującej reguły wydatkowej na 2024 r., dlatego wyeliminowanie wartości efektu tego działania dyskrecjonalnego było bezprzedmiotowe.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli opłata mocowa była w dalszym ciągu uwzględniana w obliczeniach kwoty startowej z 2024 r. ze względu na fakt, że od czasu ujęcia po raz pierwszy tej opłaty w kwocie wydatków SRW na 2021 r., w kolejnych latach kwoty wydatków SRW były obliczane z uwzględnieniem kwot w roku poprzedniego. Ponieważ kwota startowa z 2024 r. została obliczona między innymi na podstawie kwoty startowej z 2023 r., a ta z kolei – na podstawie kwoty wydatków SRW z 2023 r. zawierającej zaktualizowaną wartość opłaty mocowej, to podczas obliczania kwoty startowej z 2024 r. należało pomniejszyć ją o wartość tej opłaty. Ponadto należy zwrócić uwagę, że w opisywanym przypadku nie chodziło o aktualizację skutku działania dyskrecjonalnego, tylko o usunięcie nieprawidłowości.

(akta kontroli: tom VIII str. 154-189, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005, str. 127-140)

c) Przy ustalaniu kwoty startowej z 2024 r. nie wyeliminowano skutków uwzględnienia w obliczeniach kwoty startowej z 2023 r. zaliczek netto planowanych na zakup sprzętu wojskowego w 2023 r., mimo że od 2024 r. zaliczki te nie są ujmowane w kwocie wydatków SRW, tylko bezpośrednio zwiększają limit wydatków SRW jako wartość klauzuli obronnej. W rezultacie, przy obliczaniu limitu wydatków SRW na 2025 r. uwzględniono zaliczki netto planowane na zakup sprzętu wojskowego zarówno w 2023 r., jak i w 2025 r., co NIK uznaje za niecelowe.

Od 2024 r. przy obliczaniu limitu wydatków SRW stosuje się klauzulę obronną, o której mowa w art. 112aa ust. 4a uofp. Klauzula ta polega na uwzględnianiu – w obliczeniach tego limitu – wydatków na zakup sprzętu wojskowego w dacie jego dostawy, a nie, jak wcześniej, w dacie zapłaty⁴⁰. Klauzulę obronną stosuje się zgodnie z art. 112aa ust. 3 uofp, to znaczy, do limitu wydatków obliczonego w wyniku podziału kwoty wydatków SRW dodaje się wartość tej klauzuli. Wartość ta jest zatem nieuwzględniona w kwocie wydatków SRW, zwiększa natomiast limit wydatków SRW.

Wprowadzenie klauzuli obronnej poprzedzały następujące zdarzenia. W 2023 r., na podstawie art. 4 ustawy z dnia 23 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy – Prawo ochrony środowiska, miała zastosowanie klauzula

⁴⁰ W latach 2024-2025, na mocy art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1641, ze zm.), w klauzuli obronnej uwzględniano jedynie wydatki planowane na te lata. Od 2026 r. uwzględnia się zarówno wydatki planowane na dany rok, jak i korektę sprzed dwóch lat równą różnicy pomiędzy wykonaniem wydatków a ich wielkością planowaną.

inwestycyjna polegająca na nieuwzględnianiu w kwocie wydatków SRW planowanych wydatków inwestycyjnych większości jednostek objętych tą regułą, w tym wydatków inwestycyjnych budżetu państwa i Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych, przeznaczonych na zaliczki z tytułu zakupu sprzętu wojskowego. Przy obliczaniu kwoty startowej z 2023 r. do kwoty wydatków SRW na 2023 r. dodano wartość klauzuli inwestycyjnej, w tym ww. zaliczki o wartości 42 905,7 mln zł. Na podstawie kwoty startowej z 2023 r., po wprowadzeniu korekt wskazanych we wzorze określonym w art. 112aa ust. 1 uofp, obliczono kwotę wydatków SRW na 2024 r. Opierając się na tej kwocie, ustalono kwotę startową z 2024 r., stanowiącą podstawę do obliczenia kwoty wydatków SRW na 2025 r.

Zdaniem NIK, ponieważ od 2024 r. w kwocie wydatków SRW nie uwzględnia się wartości zaliczek netto planowanych w danym roku na zakup uzbrojenia⁴¹, to przy obliczaniu kwoty startowej z 2023 r., stanowiącej podstawę obliczenia kwoty wydatków SRW na 2024 r., również nie należało zwiększać kwoty wydatków SRW na 2023 r. o tę wartość. Ponieważ jednak tak się stało, to przy obliczeniu limitu wydatków SRW zarówno na rok 2024, jak i na rok 2025 uwzględniono zaliczki netto planowane na dwa lata. Po pierwsze uwzględniono zaliczki netto planowane na 2023 r., stanowiące składnik kwoty wydatków SRW. Po drugie limit wydatków SRW ustalony w wyniku podziału tej kwoty zwiększono o zaliczki netto planowane do przekazania w danym roku. Zdaniem NIK uwzględnienie w obliczeniach limitu wydatków SRW na 2025 r. zaliczek netto na zakup sprzętu wojskowego z dwóch lat było niecelowe i osłabiało działanie stabilizującej reguły wydatkowej.

W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych z 30 czerwca 2023 r. podano, że *zapropozowane zmiany dotyczą sposobu traktowania w SRW operacji związanych z zakupem sprzętu wojskowego. W efekcie przedpłaty przekraczające dostawy nie będą ograniczać przestrzeni wydatkowej, co jest spójne z podejściem stosowanym w regułach unijnych*. NIK wskazuje, że w 2023 r. wartość zaliczek netto na zakup sprzętu wojskowego nie ograniczała przestrzeni wydatkowej wyznaczonej przez stosowanie stabilizującej reguły wydatkowej, gdyż zaliczki te, tak jak inne wydatki inwestycyjne, były wyłączone z tej reguły. Tym bardziej nie było celowe dodawanie ich do kwoty wydatków SRW z 2023 r. w celu obliczenia kwoty startowej na kolejne lata.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF poinformowała między innymi, że klauzula obronna ma charakter jednoroczny i wpływa na limit wydatków SRW, a nie na kwotę wydatków SRW, dlatego modyfikowanie kwoty wydatków SRW na 2025 r. o wartość klauzuli obronnej z 2023 r. byłoby bezprzedmiotowe.

Zdaniem NIK, jednoroczny charakter klauzuli obronnej wynika z corocznego doliczania jej wartości do limitu wydatków SRW z pominięciem kwoty wydatków SRW zależnej od analogicznych kwot z lat wcześniejszych. Natomiast w przypadku składnika tej kwoty wprowadzonego na etapie obliczenia kwoty startowej z 2023 r. w wyniku dodania planowanej wartości zaliczek netto na zakup sprzętu wojskowego można mówić o skutku przechodzącym na kolejne lata.

⁴¹ A od 2026 r. także wielkość różnicy pomiędzy kwotą wykonanych i kwotą planowanych zaliczek netto sprzed dwóch lat.

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF poinformowała również, że efekt wprowadzenia klauzuli obronnej jest w długim okresie neutralny i ma jedynie wpływ na rozkład wydatków w czasie. Zdaniem NIK w dłuższej perspektywie dojść może jednak do skumulowania dostaw sprzętu wojskowego w określonych latach, co spowodowałoby znaczące obniżenie limitu wydatków SRW i mogłoby doprowadzić do braku środków na realizację nawet podstawowych zadań państwa, niezwiązanych z celami obronnymi, np. z zakresu oświaty, ochrony zdrowia lub porządku publicznego. Skutkowałoby to koniecznością zawieszenia stosowania reguły wydatkowej.

Powyższy opis wskazuje na potencjalnie wadliwe działanie mechanizmu klauzuli obronnej. W celu ograniczenia ryzyka kumulacji w niektórych latach wartości dostaw sprzętu wojskowego zasadne byłoby publikowanie informacji o przewidywanej wartości klauzuli obronnej w perspektywie wieloletniej.

NIK zwraca uwagę, że wraz z pojawieniem się klauzuli obronnej zmniejszyła się przejrzystość stosowania stabilizującej reguły wydatkowej. Klauzula obronna dotyczy bowiem nie wydatków kasowych, które są łatwo obserwowalne, lecz *rozbieżności między przedpłatami/płatnościami na zakup sprzętu wojskowego (które są rejestrowane jako wydatek w obliczanej metodą kasową SRW), a dostawami sprzętu, które księgowane są metodą memoriałową i mają wpływ na wynik sektora instytucji rządowych i samorządowych*⁴².

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF podała, że wszystkie wartości liczbowe w zakresie poszczególnych składników klauzuli obronnej są publikowane w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej. Dane dotyczące wydatków w ujęciu kasowym dostępne są publicznie i prezentowane w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa. Wielkości wykonane podlegają weryfikacji przez EUROSTAT. Ponadto wydatki kasowe są łatwo obserwowalne, a na podstawie informacji o tych wydatkach można wyliczyć wartość wydatków obronnych w ujęciu memoriałowym.

NIK zwraca uwagę, że na podstawie danych o wydatkach w ujęciu kasowym nie można ustalić wydatków w układzie memoriałowym ze względu na różny okres ich ewidencjonowania. Dane przekazywane urzędom statystycznym są objęte tajemnicą statystyczną i nie są publicznie dostępne. Co prawda dane dotyczące klauzuli obronnej są podawane przez Ministra Obrony Narodowej, lecz opinia publiczna ani ekonomiści nie mają możliwości ich weryfikacji. Ponadto wprowadzenie mechanizmu korygującego wielkość wydatków w ujęciu kasowym przez wydatki w ujęciu memoriałowym czyni stabilizującą regułę wydatkową mniej zrozumiałą, co, zdaniem NIK, wpływa na pogorszenie się przejrzystości finansów publicznych.

Skutkiem niewyeliminowania z obliczeń zaliczek netto planowanych na zakup sprzętu wojskowego w 2023 r. było zawyżenie obliczeń kwoty wydatków SRW na 2025 r. o 51 698,6 mln zł.

(akta kontroli: tom VIII str. 154-189, 277-282, 357-360, tom IX str. 127-131, 159-203, 282, tom X str. 1-104 pliki 005, 969-971)

⁴² Druk sejmowy nr 3422 z 30 czerwca 2023 r., *Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych*, s. 2.

3. W 2025 r. wśród działań dyskrejonalnych uwzględniono objęcie wszystkich podmiotów systemem SENT w zakresie przewozu betonu gotowego do wylania, mimo że wejście w życie przepisów dotyczących tego działania było w omawianym roku obarczone wysokim ryzykiem, a wejście w życie tych przepisów już z początkiem 2025 r. było niemożliwe do przeprowadzenia według wiedzy z końca września 2024 r., gdy Rada Ministrów uchwalała projekt ustawy budżetowej na rok 2025.

Podstawą uwzględnienia omawianego działania w kwocie wydatków SRW na 2025 r. były prace nad projektem ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi oraz niektórych innych ustaw. Projekt ten wpisano do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD109. Zgodnie z informacją podaną w pozycji 262 formularza DRM z września 2024 r.⁴³, projekt ustawy został wpisany do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów. Pierwszy wpis odnośnie do tego projektu dokonany został na stronie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, w zakładce „Wykaz prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów” z datą 5 sierpnia 2024 r.⁴⁴ Przyjęcie przez Radę Ministrów projektu ustawy zaplanowano na czwarty kwartał 2024 r.⁴⁵, ale informację o tym projekcie opublikowano na stronie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów dopiero w dniu 5 maja 2025 r.⁴⁶

Poza opracowaniem samego projektu ustawy należało również zaplanować czas na konsultacje publiczne oraz uzgodnienia z innymi organami administracji rządowej, a także na prace w Sejmie i Senacie oraz na podpisanie ustawy przez Prezydenta przed publikacją w Dzienniku Ustaw.

W dniu 1 lipca 2025 r. Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej skierował projekt ustawy do konsultacji zewnętrznych z terminem odpowiedzi 21 dni. Uwagi wniosło 20 instytucji. Oprócz tego, stanowiska zgłosiło także czterech ministrów i Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji. Po rozpatrzeniu tych uwag i stanowisk projekt ustawy został przekazany Stałemu Komitetowi Rady Ministrów do rozpatrzenia 28 listopada 2025 r. Uwagi do projektu wnieśli ponownie Minister Klimatu i Środowiska oraz Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji. Prace Rady Ministrów nad projektem ustawy były kontynuowane w 2026 r.

Zgodnie z formularzem DRM z września 2024 r. datę wejścia w życie lub termin wdrożenia działania określono na sześć miesięcy od dnia ogłoszenia. Z kolei w projekcie ustawy przekazanym do konsultacji zewnętrznych określono – odnośnie do przepisów obejmujących wszystkie podmioty systemem SENT w zakresie przewozu betonu gotowego do wylania (art. 1 pkt 1 lit. a projektu ustawy) – termin wejścia w życie ustawy na trzy miesiące od dnia jej ogłoszenia, przy czym przewidziano zastosowanie dodatkowego, ponad ten termin, sześciomiesięcznego okresu przejściowego, w którym

⁴³ Załącznik 7c do pisma PM1.0811.4.2025 z 2 września 2025 r.

⁴⁴ <https://www.gov.pl/web/premier/wplip-rm>.

⁴⁵ Najwyższa Izba Kontroli, Wystąpienie pokontrolne do Ministra Finansów po kontroli P/24/012 – *Przeciwdziałanie uszczuplaniu dochodów z podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego*, str. 54.

⁴⁶ <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-systemie-monitorowania-drogowego-i-kolejowego-przewozu-towarow-oraz-obrotu-paliwami-opalowymi-oraz-niektorych-innych-ustaw3>

podmioty będą mogły stosować dotychczasowe przepisy dotyczące przesunięć międzymagazynowych oraz nie będą podlegały karom administracyjnym za brak wykonania obowiązków nałożonych tą ustawą.

Wartość działania oszacowano na 1200 mln zł rocznie. Taką samą wartość wykazano w OSR do projektu ustawy. Oznacza to, że opisywane działanie powinno wejść w życie już z początkiem 2025 r., aby możliwe było osiągnięcie w omawianym roku dochodów w prognozowanej kwocie.

Biorąc pod uwagę powyższe fakty, należy wskazać, że w ostatnich dniach września 2024 r., gdy Minister Finansów przedstawiał Radzie Ministrów projekt ustawy budżetowej na rok 2025, nie było podstaw, aby zakładać, że działanie dyskrecyjne związane ze zmianą systemu monitorowania przewozu i obrotu (SENT) wejdzie w życie na początku 2025 r. Co więcej, nawet przyjęcie założenia, że działanie to wejdzie w życie w trakcie 2025 r., było obarczone dużym ryzykiem. Ostatecznie rządowy projekt ww. ustawy wpłynął do Sejmu RP w dniu 13 lutego 2026 r.⁴⁷

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF podała, że w Ministerstwie Finansów ustalono, że w kwocie wydatków SRW należy uwzględnić działania, których wejście w życie jest wysoce prawdopodobne. W szczególności przesłanką wysokiego prawdopodobieństwa może być odpowiednie zaawansowanie procesu legislacyjnego dotyczącego aktu prawnego wprowadzającego daną zmianę, w tym wpis do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów. Na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 projekt ustawy o zmianie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi oraz niektórych innych ustaw został wpisany do ww. wykazu, a jego wejście w życie zaplanowano na 2025 r. Nie zakładano przy tym, że zmiany w systemie monitorowania wynikające z projektu wejdą w życie na początku 2025 r. W OSR projektu przyjęto, że ustawa wchodzi, co do zasady, w życie po upływie sześciu miesięcy od dnia ogłoszenia. Założono, że możliwe jest uzyskanie dla budżetu państwa ok. 1,2 mld zł w danym roku, co nie oznacza, że dla osiągnięcia szacowanych wpływów projekt musiał wejść w życie 1 stycznia 2025 r. Ponadto Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF wskazała, że podstawą uwzględnienia działania SENT w kwocie wydatków SRW na 2025 r. był wpis do tabeli DRM przez Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej, a ostateczną decyzję o uwzględnieniu tego działania w 2025 r. podjął Minister Finansów. Podkreśliła również, że w przypadku opóźnienia wejścia w życie działania dyskrecyjnego jest ono aktualizowane w kolejnym roku.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli wpisanie projektu ustawy do wykazu prac legislacyjnych i programowych nie przesądza o szybkim przyjęciu tego projektu przez Radę Ministrów. Omawiany projekt ustawy wymagał wielomiesięcznych prac w MF, a następnie był opiniowany przez liczne grono instytucji ze względu na istotne znaczenie wprowadzanych przepisów dla przedsiębiorstw. Doliczając do tego czas od przedstawienia projektu Radzie Ministrów do wejścia w życie ustawy uchwalonej przez Sejm, a także sześciomiesięczny

⁴⁷ <http://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/dok?OpenAgent&10-5379-2026-20>.

okres liczony od dnia ogłoszenia ustawy do dnia wejścia w życie działania dyskrejonálního, można stwierdzić, że zgodnie z zasadą ostrożnego planowania dochodów należało przesunąć planowany początek omawianego działania na 2026 r.

NIK wskazuje również, że moment wejścia w życie przepisów miał kluczowe znaczenie dla wielkości dochodów, co zresztą wskazało samo Ministerstwo Finansów w ocenie skutków regulacji z czerwca 2025 r. Napisano tam: *Przy założeniu, że przepisy zaczną obowiązywać w IV kwartale 2025 r., założono możliwe do uzyskania do 300 mln zł z tytułu ww. podatków w tzw. roku zerowym.*⁴⁸ Przyjęcie wartości działania dyskrejonálního w kwocie 1200 mln zł oznaczało, że we wrześniu 2024 r. w MF zakładano, że odpowiednie przepisy zaczną obowiązywać już z początkiem 2025 r.

NIK nie kwestionuje faktu, że w przypadku opóźnienia wejścia w życie działania dyskrejonálního jego wartość może być aktualizowana w kolejnym roku. Problem polega jednak nie na aktualizacji obliczeń w następnych latach, tylko na zwiększeniu limitu wydatków SRW na 2025 r. o środki, których *de facto* nie było wówczas w systemie dochodów publicznych, co przyczyniło się do osłabienia działania reguły wydatkowej.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że w przypadku zaplanowania terminu wejścia w życie omawianego działania na 2026 r., a nie na 2025 r., nie mogłoby być ono już uwzględnione w kwocie wydatków SRW, gdyż jego roczna wartość równa 1200 mln zł byłaby niższa od ustawowego progu 0,03% PKB. Już w 2025 r. wartość ta znajdowała się tuż nad progiem ustalonym na 1192 mln zł na podstawie danych zawartych w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025. Oznacza to, że przesunięcie o rok terminu wejścia w życie omawianego działania dyskrejonálního powinno skutkować jego wycofaniem z obliczeń kwoty wydatków SRW, a nie korektą danych.

Odnosząc się do problemu uwzględniania w regule wydatkowej wartości działania dyskrejonálního obowiązującego tylko przez część roku budżetowego, NIK wskazuje na zasadność podjęcia przez Ministra Finansów prac nad zmianą ustawy o finansach publicznych w tym zakresie. Zdaniem NIK zasadne jest, aby działanie dyskrejonálne było uwzględniane w regule wydatkowej dopiero w roku, w którym wartość tego działania wyniesie co najmniej 0,03% PKB. Obecnie, zgodnie z art. 112aa ust. 1 uofp, próg ten odnosi się nie do wartości działania w danym roku budżetowym, ale do wartości działania w okresie 12 kolejnych miesięcy począwszy od miesiąca rozpoczęcia stosowania działania dyskrejonálního. To rozwiązanie stwarza trzy problemy. Po pierwsze w przypadku wprowadzenia danego działania pod koniec roku może się okazać, że wpływy w tym roku będą mało istotne. Uwzględnianie ich w regule wydatkowej byłoby wówczas niezgodne z celem wprowadzenia progu istotności, o którym mowa powyżej. Po drugie jeśli duża, a nawet przeważająca część dochodów z tych 12 miesięcy będzie dotyczyła roku kolejnego, to odnoszenie ich do progu wyznaczanego na podstawie PKB z roku poprzedniego będzie niepoprawne metodycznie, zwłaszcza że inne dochody z tego okresu będą już odnoszone do progu wyznaczonego na podstawie PKB z roku następnego. Po trzecie wskazanie, że wartość działania odnosi się do okresu 12 kolejnych

⁴⁸ Ocena skutków regulacji z 27 czerwca 2025 r., s. 6. Adres publikacyjny: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12399453/13140197/13140198/dokument725047.pdf>. Dostęp w dniu 11.02.2026 r.

miesiący począwszy od miesiąca rozpoczęcia stosowania działania dyskrejonalnego, może oznaczać, że część działań nie zostanie uwzględniona w regule wydatkowej, mimo że ich dwunastomiesięczna wartość przekroczy próg 0,03% PKB, tyle że nie w ciągu 12 miesięcy począwszy od miesiąca rozpoczęcia stosowania działania dyskrejonalnego. Przykładowo znaczące dochody mogą pojawić się dopiero w drugim lub trzecim roku od wprowadzenia działania.

(akta kontroli: tom VIII str. 72-153, 211-222, 305-356, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005)

4. Kwota wydatków Narodowego Funduszu Zdrowia objęta stabilizującą regułą wydatkową została zawyżona o 278,1 mln zł z powodu uwzględnienia w niej części środków na realizację programów współfinansowanych z budżetu Unii Europejskiej.

W planie finansowym Narodowego Funduszu Zdrowia na rok 2025 ujęto między innymi koszty realizacji programów wspieranych środkami unijnymi. Opis tych programów zamieszczono w pozycji *Pozostałe przychody* na stronach 22-25 planu. Opisano tam programy:

- CIRCE – Transfer najlepszych praktyk w podstawowej opiece zdrowotnej, na który w 2025 r. zaplanowano środki w wysokości 1753 tys. zł,
- Care4Diabets – Opieka dla cukrzyków – w wysokości 318 tys. zł,
- Health4EUKids – Zdrowie dla Europejskich Dzieci – w wysokości 184 tys. zł,
- DC4 Europe - Digital Credentials For European Union – w wysokości 96 tys. zł,
- FERS – Odwrócona Piramida Świadczeń – w wysokości 6328 tys. zł,
- FENX – Wsparcie podstawowej opieki zdrowotnej – w wysokości 334 034 tys. zł,
- FERS – Działania zwiększające kompetencje koordynatorów opieki w placówkach POZ – w wysokości 4386 tys. zł,
- JA GHI -0 EU4H – Europejskie wspólne działanie na rzecz maksymalizacji wpływu globalnej strategii zdrowotnej UE – w wysokości 644 tys. zł.

Koszty realizacji tych programów miały zostać sfinansowane ze środków Unii Europejskiej, dotacji z budżetu państwa oraz ze środków własnych NFZ.

Realizacja ww. programów miała kosztować w omawianym roku łącznie 347 742 tys. zł, a w obliczeniach wydatki objęte stabilizującą regułą wydatkową pomniejszono jedynie o koszty realizacji projektów unijnych sfinansowanych ze środków dotacji z budżetu państwa w kwocie 69 648 tys. zł, a nie pomniejszono o koszty sfinansowane ze środków Unii Europejskiej i ze środków własnych NFZ.

Jak wskazał Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF, przy obliczeniu kwoty 69 648 tys. zł korzystano z formularza ID- SRW⁴⁹ otrzymanego z Ministerstwa Zdrowia oraz z projektu planu finansowego Narodowego Funduszu Zdrowia na 2025 r. Kwota ta jest sumą środków pochodzących z dotacji celowych

⁴⁹ ID-SRW - Informacja dodatkowa o przepływach finansowych między jednostkami objętymi stabilizującą regułą wydatkową określoną w art. 112aa ustawy o finansach publicznych. Na podstawie § 8 pkt 40a rozporządzenia z dnia 21 marca 2022 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (dalej: nota budżetowa).

z budżetu państwa przeznaczonych na realizację projektów Unii Europejskiej współfinansowanych z budżetu państwa. W obliczeniach MF uwzględniono projekty:

- FERS – Odwrócona Piramida Świadczeń,
- FENX – Wsparcie podstawowej opieki zdrowotnej,
- FERS – Działania zwiększające kompetencje koordynatorów opieki w placówkach POZ.

Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF poinformował, że źródłem finansowania ww. projektów były środki europejskie oraz środki z dotacji celowej z budżetu państwa. W ramach projektów CIRCE, Care4Diabets, Health4EUKids, DC4 Europe oraz GHI -0 EU4H nie było przewidziane współfinansowanie z budżetu państwa. Jednocześnie nie wyjaśnił, dlaczego w obliczeniach nie pomniejszono kwoty kosztów NFZ objętej stabilizującą regułą wydatkową o koszty realizacji programów wspieranych środkami Unii Europejskiej, finansowane z innych źródeł niż dotacje z budżetu państwa.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że zgodnie z art. 112aa ust. 2 pkt 1-2 uofp w kwocie wydatków SRW i kwocie, o którą pomniejsza się tę kwotę zgodnie z ust. 3, oraz w limicie wydatków SRW nie uwzględnia się wydatków budżetu środków europejskich oraz wydatków na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 1 i 3–6 uofp. Przepis ten nie odnosi się do wydatków finansowanych wyłącznie z budżetu państwa, lecz dotyczy ogólnie finansowania projektów unijnych ze środków w dyspozycji jednostek objętych stabilizującą regułą wydatkową, w tym ze środków NFZ, a także ze środków Unii Europejskiej.

(akta kontroli: tom VII str. 1-305, tom IX str. 141, 159-187, tom X str. 1-104 pliki 003 i 005)

5. Kwota wydatków Funduszu Administracyjnego objęta stabilizującą regułą wydatkową została zawyżona o 54,2 mln zł z powodu niepomniejszenia jej o transfer części środków do tego funduszu z tytułu refundacji kosztów obsługi⁵⁰, z tego:
- części dochodów z tytułu refundacji świadczeń zleconych do wypłaty w kwocie 27,8 mln zł⁵¹,
 - dochodów z tytułu refundacji przez ZUS kosztów obsługi tzw. świadczeń zbiegowych w kwocie 26,4 mln zł⁵².

Z wyjaśnień Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF wynika, że w pozycji 3.1.1.1. planu finansowego Funduszu Administracyjnego zaplanowano dochody z tytułu refundacji świadczeń zleconych do wypłaty w wysokości 53,2 mln zł, z tego z budżetu państwa w wysokości 25,4 mln zł, a z Funduszu Solidarnościowego w wysokości 27,8 mln zł. Kwoty te zostały uwzględnione również w formularzu ID-SRW przekazanym przez Zastępcę Prezesa KRUS. W obliczeniach MF pomniejszono kwotę wydatków Funduszu Administracyjnego objętą stabilizującą regułą wydatkową o transfer środków z budżetu państwa, natomiast nie pomniejszono o transfer środków z Funduszu Solidarnościowego,

⁵⁰ Ustawa budżetowa na rok 2025, załącznik nr 13, tabela 26, Plan finansowy Funduszu Administracyjnego, Część C. Dane w układzie kasowym, poz. 3.1.1.1. Refundacja kosztów obsługi.

⁵¹ tamże, poz. 3.1.1.1.

⁵² tamże, poz. 3.1.1.2.

mimo że obydwa transfery odnosiły się do tej samej kategorii dochodów: refundacji świadczeń zleconych do wypłaty.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF podała, że dochód z Funduszu Solidarnościowego nie został uwzględniony w konsolidacji wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową, gdyż dysponent Funduszu Solidarnościowego wykazuje te transfery w § 4000 klasyfikacji budżetowej, podczas gdy zgodnie z art. 112aa ust. 2 i 2a uofp konsolidacja dotyczy dotacji, subwencji i przepływów finansowych wynikających ze stosunków prawnych, które nazwą odpowiadają dotacjom i subwencjom, oraz z innych stosunków prawnych, które wywołują skutki ekonomiczne odpowiadające dotacjom i subwencjom. Warto przypomnieć, że w § 4000 planuje się wydatki bieżące jednostek budżetowych, a dotacje i subwencje związane z realizacją zadań bieżących są ujmowane w paragrafach rozpoczynających się cyfrą 2. Natomiast dochód z budżetu państwa został uwzględniony w konsolidacji przeprowadzonej przez MF, ponieważ wykazano go w § 2860 – *Dotacja z budżetu państwa stanowiąca zwrot kosztów obsługi świadczeń zleconych do wypłaty Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych i Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego*.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli sam fakt ujęcia wydatków w paragrafie § 4000 nie wyklucza tego, że dany przepływ finansowy wynika ze stosunków prawnych, które wywołują skutki ekonomiczne odpowiadające dotacjom i subwencjom. Jak sama Dyrektor wskazała w wyjaśnieniach, decydujące znaczenie ma w tym wypadku ocena skutków ekonomicznych wywoływanych przez ten przepływ. Należy zwrócić uwagę, że analogiczny transfer z budżetu państwa, również na refundację świadczeń zleconych do wypłaty, został przez MF uwzględniony w tej konsolidacji. Ponadto w sektorze finansów publicznych obserwuje się wiele transferów związanych z przekazywaniem środków na wypłatę i obsługę świadczeń. Operacje te mają charakter dotacji⁵³.

Odnosząc się do nieuwzględnienia środków z tytułu refundacji przez ZUS kosztów obsługi tzw. świadczeń zbiegowych podczas konsolidacji wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową, Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF poinformowała, że w formularzu ID-SRW sporządzonym dla Funduszu Administracyjnego nie ujęto innych transferów z budżetu państwa wskazujących, iż mogłyby one być dokonywane z części 73 – Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

Zgodnie z § 37 ust. 2 pkt 2 Regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, do zadań Departamentu Budżetu Państwa w MF należy *opracowanie sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej w części 73 - ZUS i 72 - KRUS oraz planów finansowych państwowych funduszy celowych z obszaru ubezpieczenia społecznego*. Ponadto Departament Budżetu Państwa jest właściwy w sprawie obliczania wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową odnośnie do ZUS, KRUS oraz obsługiwanych przez nie funduszy. Projekt planu finansowego Funduszu Administracyjnego został przekazany Ministerstwu Finansów, tym samym było możliwe zidentyfikowanie w tym planie dochodów z tytułu refundacji przez ZUS kosztów obsługi tzw. świadczeń zbiegowych. Należało wówczas podjąć działanie wyjaśniające przyczyny nieuwjęcia w formularzu ID-SRW tego transferu oraz wystąpić

⁵³ Na przykład dotacje z budżetu państwa dla gmin na wypłatę zasiłków stałych i zasiłków okresowych.

o korektę formularza, a w przypadku wątpliwości wystąpić o wyjaśnienia do Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że proces weryfikacji prawidłowości sporządzania planów finansowych przedkładanych Ministrowi Finansów powinien być połączony z procesem ustalania wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową w celu identyfikacji i eliminacji błędów.

Na skutek zawyżenia kwoty wydatków Funduszu Administracyjnego objętej stabilizującą regułą wydatkową zaniżono o 54,2 mln zł limit wydatków innych podmiotów objętych tą regułą.

Warto także odnotować, że w opinii Dyrektor Departament Budżetu Państwa w MF wydatki budżetu państwa na rzecz Funduszu Administracyjnego przeznaczone na finansowanie świadczeń zleconych do wypłaty nie mają charakteru dotacyjnego, dlatego w nowej klasyfikacji budżetowej zostaną ujęte w paragrafie niedotacyjnym. NIK nie podziela tej opinii, wskazując na podobieństwo tego transferu do dotacji przekazywanych z budżetu państwa innym podmiotom na wypłatę świadczeń na rzecz osób fizycznych. Zagadnienie to wymaga ujednoliconego podejścia w przekroju całego budżetu państwa. Jeżeli inne tego typu transfery, na przykład do jednostek samorządu terytorialnego, będą w dalszym ciągu ujmowane w grupie *Dotacje i subwencje*, to – zdaniem NIK – omawiany transfer powinien być ujmowany w tej samej grupie, a w związku z tym powinien być wykazywany w planie finansowym Funduszu Administracyjnego w pozycji 1. *Dotacje z budżetu państwa* a nie w pozycji 3. *Pozostałe dochody*. Wymagałoby to zmiany nazwy pozycji 3.1.1. *Refundacja kosztów obsługi* w celu doprecyzowania, że nie dotyczy ona środków z budżetu państwa. Docelowo należy rozważyć zasadność finansowania kosztów obsługi świadczeń częściowo z budżetu państwa, a częściowo ze środków pozabudżetowych, na rzecz pełnego finansowania z budżetu państwa w ramach poprawy przejrzystości sektora finansów publicznych. W ten sposób *Refundacja kosztów obsługi* byłaby wykazywana w omawianym planie finansowym ponownie w jednej kategorii, tyle że w ramach dotacji z budżetu państwa.

(akta kontroli: tom VI str. 150-170, 224-244, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005)

6. Przy ustalaniu podziału limitu wydatków SRW na etapie prac na projektem ustawy budżetowej na rok 2025 zaniżono o 304,4 mln zł kwotę wydatków Funduszu Kolejowego objętą stabilizującą regułą wydatkową z powodu odjęcia od niej wydatków na spłatę zobowiązań PKP PLK S.A. w części kapitałowej. Zdaniem NIK w świetle art. 112aa ust. 2 i ust. 2e uofp nie było podstaw, aby pomniejszać tę kwotę o wydatki przekazywane jednostce nieobjętej stabilizującą regułą wydatkową na spłatę jej zobowiązań. Analogiczną nieprawidłowość w tym zakresie w stosunku do wydatków w 2024 r. na kwotę 253,1 mln zł stwierdzono podczas kontroli NIK *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024*⁵⁴.

Jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora Departamentu Wspierania Polityk Gospodarczych, Ministerstwo Finansów – w wyniku ustaleń zawartych w wystąpieniu pokontrolnym NIK nr KBF.410.7.1.2024 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024* – skorygowało w kwietniu 2025 r. limit wydatków Funduszu Kolejowego objętych w 2025 r. stabilizującą regułą

⁵⁴ <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/24/011/KBF/>.

wydatkową poprzez niepomniejszanie wydatków funduszu o spłatę zobowiązań PKP PLK S.A. wobec Europejskiego Banku Inwestycyjnego w części kapitałowej. Wskazana nieprawidłowość została zatem wyeliminowana.

(akta kontroli: tom VI str. 250-330, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 plik 005)

7. Przy ustalaniu podziału limitu wydatków SRW na etapie prac na projektem ustawy budżetowej na rok 2025 zawyżono o 25,6 mln zł kwotę wydatków Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie objętą stabilizującą regułą wydatkową. Kwota ta nie została pomniejszona o dotacje z jednostek samorządu terytorialnego, mimo że – zgodnie z art. 112aa ust. 2 pkt 5 uofp – w limicie wydatków SRW nie uwzględnia się przepływów finansowych między organami i jednostkami objętymi stabilizującą regułą wydatkową z tytułu dotacji i subwencji. Dotacje, których dotyczyła nieprawidłowość, zostały wykazane w pozycji VIII.5 *Inwestycje finansowane ze środków jednostek samorządu terytorialnego* wymienionej w części A planu finansowego tego przedsięwzięcia. Plan ten został ujęty w tabeli 10 załącznika nr 14 do ustawy budżetowej na rok 2025.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF podała, że dane w zakresie środków przekazanych przez jednostki samorządu terytorialnego dla PGW Wody Polskie nie zostały wykazane przez dysponenta w formularzu ID-SRW sporządzonym w trakcie prac nad ustawą budżetową. Formularz ten stanowił bazę danych dla Ministerstwa Finansów przy obliczaniu wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową. Niewykazanie tego transferu wynikało z niewłaściwego zinterpretowania tego przepływu w odniesieniu do definicji zawartej w załączniku nr 27 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2024 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej⁵⁵. W przyszłych okresach planowania budżetowego kwota wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową będzie pomniejszana o omawiany przepływ.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na potrzebę połączenia procesu weryfikacji prawidłowości sporządzania planów finansowych przedkładanych Ministrowi Finansów z procesem ustalania wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową w celu identyfikacji i eliminacji błędów, szczególnie w okresie wprowadzania zmian w przepisach regulujących przebieg tych procesów⁵⁶. Identyfikacja wyżej wymienionych dotacji z jednostek samorządu terytorialnego była możliwa na podstawie analizy planu finansowego Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie.

(akta kontroli: tom VIII str. 1-37, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 pliki 005, 1036-1038)

8. Kwota wydatków Rządowego Funduszu Mieszkaniowego objęta stabilizującą regułą wydatkową została zawyżona o blisko 152,4 tys. zł z powodu uwzględnienia w niej kosztów amortyzacji. Zgodnie z informacją zawartą w punkcie 3.1.3. *Wydatki*, w *Planie finansowym na 2025 rok* tego funduszu wskazano, że jego wydatki wyniosą 1 112 790 tys. zł, a ponadto z rachunku funduszu zostaną pokryte koszty jego działania w łącznej wysokości 2 763 692,07 zł. Koszty działania w takiej wysokości zostały ujęte również

⁵⁵ Dz. U. poz. 1036.

⁵⁶ Wydatki Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie zostały objęte stabilizującą regułą wydatkową w 2025 r.

w punkcie 4. *Bilans Funduszu*, w pozycji *Wydatki*. Z opisu zawartego w punkcie 3.2 *Koszty* wynikało, że na koszty działania funduszu składały się między innymi koszty amortyzacji wynoszące 152 354,52 zł.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF podała, że w planie finansowym Rządowego Funduszu Mieszkaniowego na 2025 r., w pkt 4 *Bilans Funduszu*, w ramach pozycji *Wydatki* jest ujęta pozycja *Koszty obsługi* i w takiej wysokości, wskazanej przez jednostkę, zostały uwzględnione koszty na potrzeby stabilizującej reguły wydatkowej.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli w obliczeniach kwoty wydatków objętej stabilizującą regułą wydatkową należało uwzględnić także informacje zawarte w punkcie 3.2 *Koszty*, wskazujące, że część kosztów stanowiły koszty amortyzacji, które nie są wydatkiem, gdyż nie wiąże się z nimi przepływ środków z omawianego funduszu. Ponadto, biorąc pod uwagę ujęcie aktywów trwałych w bilansie, należało wystąpić do dysponenta Rządowego Funduszu Mieszkaniowego o informację, czy są planowane wydatki majątkowe z tego funduszu, w celu uwzględnienia ich w obliczeniach.

(akta kontroli: tom VIII str. 1-37, tom IX str. 159-187, tom X str. 1-104 pliki 005, 1015-1029)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie stosowanie w 2025 r. stabilizującej reguły wydatkowej. NIK ustaliła, że w wyniku stwierdzonych nieprawidłowości obliczenia kwoty wydatków SRW zostały zawyżone o 84 518,4 mln zł w stosunku do kwoty ustalonej w sposób rzetelny i celowy. Obliczenia limitu wydatków SRW zawyżono o 84 240,3 mln zł w wyniku zawyżenia kwoty wydatków SRW oraz niewyeliminowania z obliczeń kosztów NFZ na realizację projektów finansowanych ze środków Unii Europejskiej, niepochozących z dotacji z budżetu państwa, co było niezgodne z art. 112aa ust. 2 uofp. W konsekwencji, po uwzględnieniu nierozdzielonej części limitu wydatków SRW, można wskazać, że wydatki budżetu państwa zaplanowane w ustawie budżetowej na rok 2025 były o 77 722,1 mln zł wyższe od limitu wydatków tego budżetu ustalonego na podstawie stabilizującej reguły wydatkowej.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że przed zakończeniem prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 w Ministerstwie Finansów nie dokonano znaczących postępów w ograniczaniu stosowania mechanizmów omijających lub osłabiających skuteczność działania stabilizującej reguły wydatkowej. Objęcie tą regułą przepływów polegających na przekazywaniu skarbowych papierów wartościowych wybranym podmiotom dotyczyło nieistotnej kwotowo części tych przepływów.

Na skutek stosowania tych mechanizmów stabilizująca reguła wydatkowa przestała spełniać swoją rolę. Nie zapewnia ona ani stabilizacji finansów publicznych na poziomach zbliżonych do stanu równowagi ani powrotu do tych poziomów, a także nie chroni przed dynamicznym wzrostem długu publicznego. Warto także zwrócić uwagę na coraz większy stopień złożoności przepisów kształtujących tę regułę, co utrudnia monitorowanie jej stosowania. Należy też podkreślić, że wprowadzane w każdym roku zmiany przepisów odnoszących się do stosowania stabilizującej reguły wydatkowej powodują, że sama reguła stała się niestabilnym narzędziem zarządzania finansami publicznymi.

3. Planowanie rezerw budżetu państwa

Opis stanu faktycznego

Rezerwa ogólna

W opracowanym w Ministerstwie Finansów projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 z 24 sierpnia 2024 r. rezerwę ogólną zaplanowano w kwocie 985 mln zł, tj. w tej samej wysokości, co w budżetach na 2022 r. i 2023 r. (przed nowelizacją) oraz o 336 tys. zł wyższej niż w roku poprzednim. W wyniku ustaleń podjętych na posiedzeniu Rady Ministrów w dniu 28 sierpnia 2024 r. rezerwa ogólna została zmniejszona o 206 mln zł, przy jednoczesnym zwiększeniu wydatków w innych częściach budżetowych⁵⁷. W toku dalszych prac nad projektem budżetu, we wrześniu 2024 r., kwota rezerwy została ponownie zmniejszona, o 279 mln zł, do poziomu 500 mln zł. Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF wyjaśniła, że zmniejszenie to wynikało z konieczności przekierowania dodatkowych środków budżetowych na finansowanie skutków powodzi, która wystąpiła na południowych i południowo-zachodnich terenach Polski. Zmniejszenie rezerwy ogólnej było jednym ze źródeł zwiększenia rezerwy celowej poz. 4 przeznaczonej na przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych.

Rezerwa ogólna w wysokości 500 mln zł stanowiła 0,05% wydatków budżetu państwa, co oznacza, że jej wysokość mieściła się w limicie określonym w art. 140 ust. 1 uofp, wynoszącym 0,2% wydatków budżetu.

Na etapie prac parlamentarnych wielkość rezerwy nie uległa zmianie.

(akta kontroli: tom II str. 232-259, 270, 284, 294, 318)

Rezerwy celowe

W projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 z 24 sierpnia 2024 r., opracowanym w Ministerstwie Finansów i przekazanym Radzie Ministrów, zaplanowano rezerwy celowe w kwocie 86 391,8 mln zł. Udział rezerw celowych w wydatkach budżetu państwa był wysoki, gdyż wyniósł 9,4%. Dla porównania, w ustawach budżetowych w poprzednich dziesięciu latach udział rezerw celowych w wydatkach budżetu państwa kształtował się w wysokości od 5,2% (w 2020 r.) do 8,9% (w 2022 r.)⁵⁸. Suma rezerw celowych, o których mowa w art. 140 ust. 2 pkt 1 i 4 uofp⁵⁹, wyniosła 44 746,5 mln zł i stanowiła 4,9% wydatków budżetu państwa, tj. mieściła się w limicie określonym w art. 140 ust. 3 tej ustawy. Przepis ten stanowi, że suma rezerw celowych, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 4 uofp, nie może przekroczyć 5% wydatków budżetu państwa. Pozostałe rezerwy, nieobjęte limitem 5%, zostały zaplanowane na podstawie trzech innych przesłanek wymienionych w art. 140 ust. 2 uofp, tj. na wydatki:

⁵⁷ Zwiększeń dokonano m.in. w części 28 – *Szkolnictwo wyższe i nauka*, cz. 25 – *Kultura fizyczna* oraz rezerwach celowych.

⁵⁸ W analizie wzięto pod uwagę ustawy budżetowe na lata 2015-2024 w ich pierwotnym brzmieniu.

⁵⁹ Tj. rezerwy na wydatki, w przypadku których nie jest możliwe określenie wysokości lub szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej (art. 140 ust. 2 pkt 1), oraz rezerwy planowane na podstawie odrębnych ustaw (art. 140 ust. 2 pkt 4).

- związane z przeciwdziałaniem chorobie zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2 (COVID-19) lub na rzecz pomocy Ukrainie w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego kraju (art. 140 ust. 2 pkt 3a⁶⁰) – 29 267,3 mln zł,
- związane z realizacją programów współfinansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 (art. 140 ust. 2 pkt 3) – 6593,9 mln zł,
- których realizacja jest uwarunkowana zaciągnięciem kredytu w międzynarodowej instytucji finansowej lub pozyskaniem środków z innych źródeł (art. 140 ust. 2 pkt 2) – 5784,1 mln zł.

(akta kontroli: tom I str. 49-60, tom II str. 90-94, 266, 285-289)

W załączniku nr 2 do projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z 24 sierpnia 2024 r. zamieszczono 63 tytuły rezerw⁶¹, tj. o osiem mniej niż w ustawie budżetowej na rok 2024 (przed nowelizacją). W porównaniu z planem na rok 2024 zrezygnowano z 15 rezerw oraz utworzono siedem nowych rezerw i 56 rezerw o tytułach identycznych lub częściowo zmodyfikowanych. Najwięcej środków zaplanowano w rezerwie w poz. 57 *Wpłata do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19*. Rezerwę tę w projekcie z 24 sierpnia 2024 r. zaplanowano w wysokości 28 484,3 mln zł⁶², tj. ponad dwukrotnie wyższej niż w 2024 r. (12 000 mln zł). Stanowiła ona blisko jedną trzecią (33%) łącznej sumy rezerw celowych. Wysokość rezerwy w poz. 57 odpowiadała kwocie potencjalnych zobowiązań wynikających z wykupu obligacji wyemitowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego na rzecz Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, z tego 19 238,5 mln zł miało być przeznaczone na wykup obligacji⁶³, a 9245,8 mln zł – na płatności odsetkowe od obligacji wyemitowanych lub planowanych do emisji.

(akta kontroli: tom I str. 336, 350-351, 364, tom II str. 198-199, 212-214, 285-289)

Przyczyny rezygnacji z utworzenia wspomnianych 15 rezerw były różnorodne, m.in. jednorazowy charakter zadania realizowanego w 2024 r., ujęcie środków na dany cel w ramach innej rezerwy celowej o bardziej ogólnym charakterze w związku z brakiem na etapie planowania stosownej uchwały Rady Ministrów ustanawiającej program wieloletni, zaplanowanie wydatków od razu w budżecie właściwego dysponenta lub zmiana zasad finansowania zadań jednostek samorządu terytorialnego w związku przeprowadzoną reformą⁶⁴. W dwóch przypadkach, w ocenie NIK, działanie polegające na rezygnacji z utworzenia odrębnej pozycji rezerw i włączeniu środków do rezerwy o ogólnym charakterze nie było celowe. Kwestia ta została szerzej omówiona w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom I str. 77-78, 85-86, 190-191, 332-333, 344-346, 449, 453, tom II str. 1-7)

Spośród siedmiu nowo utworzonych rezerw najwięcej środków (5427,2 mln zł) zaplanowano w poz. 60 – *Uzupełnienie środków na realizację zadań publicznych w związku ze zmianami źródła ich*

⁶⁰ Przesłanka po raz pierwszy miała zastosowanie przy opracowaniu projektu ustawy budżetowej na rok 2024.

⁶¹ Poz. 4-65 i 68.

⁶² Na etapie prac parlamentarnych rezerwę zwiększono o 2150 mln zł.

⁶³ Kwota obligacji przypadająca do wykupu w 2025 r. została pomniejszona o wartość obligacji planowanych do wcześniejszego wykupu w 2024 r. Ostatecznie w 2024 r. nie doszło do wcześniejszego wykupu obligacji.

⁶⁴ Zmiany wprowadzono ustawą z dnia 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. poz. 1572, ze zm.). Przepisy tej ustawy m.in. w zakresie ustalania i przekazywania dochodów jednostek samorządu terytorialnego były stosowane po raz pierwszy na rok 2025.

finansowania. Zastępca dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF wyjaśnił, że rezerwa ta była przeznaczona na:

- zwiększenie dotacji dla Narodowego Funduszu Zdrowia w związku z trwającymi w 2024 r. pracami nad zmianą zasad opłacania składki zdrowotnej przez przedsiębiorców i prognozowanym spadkiem wpływów NFZ z tego tytułu w szacowanej wówczas kwocie 3000 mln zł,
- sfinansowanie zadań dotyczących udzielania pomocy obywatelom Ukrainy w czwartym kwartale 2025 r. w związku z planowanym zakończeniem finansowania tych zadań z Funduszu Pomocy z dniem 30 września 2025 r.⁶⁵ oraz przewidywanymi skutkami przejścia obywateli Ukrainy na pobyt czasowy, który również uprawnia cudzoziemców do ubiegania się o pomoc, w tym także o przyznanie świadczeń; zaplanowano na ten cel 2427,2 mln zł.

Oba wskazane przypadki wiążą się ze zmianami źródeł finansowania, jednak zdaniem NIK wskazana rezerwa ma zbyt ogólny tytuł, co ogranicza przejrzystość gospodarki finansowej.

(akta kontroli: tom I str. 82-83, 163-171, tom II str. 204, 308-312)

W wystąpieniach pokontrolnych skierowanych do Ministra Finansów po kontrolach dotyczących opracowania ustaw budżetowych na lata 2021-2024⁶⁶ NIK negatywnie oceniała planowanie znacznych środków w rezerwach celowych o bardzo ogólnych tytułach, bez wskazania konkretnego przeznaczenia środków. Projekt z 24 sierpnia 2024 r. także zawierał takie pozycje:

- poz. 44 *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych* w kwocie 3813,8 mln zł,
- poz. 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych* w kwocie 4089,4 mln zł,
- poz. 56 *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania* w kwocie 3848,5 mln zł.

Łącznie w tych trzech rezerwach zaplanowano 11 751,7 mln zł, tj. 13,6% wydatków w części 83 budżetu państwa.

(akta kontroli: tom II str. 285-289)

Z wyjaśnień dyrektorów departamentów Budżetu Państwa, Finansowania Sfery Budżetowej i Finansowania Sfery Gospodarczej w MF wynika, że w rezerwach tych zaplanowano środki na szereg różnorodnych zadań, w tym najwięcej na:

- realizację rządowych programów, o których mowa w ustawie z dnia 26 kwietnia 2024 r. o zmianie ustawy o pomocy społecznej oraz niektórych innych ustaw⁶⁷, tj. programów dotyczących dofinansowania wynagrodzeń oraz kosztów składek od tych wynagrodzeń

⁶⁵ Ustawa z dnia 15 maja 2024 r. o zmianie ustawy o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 854, ze zm.) stanowiła o przedłużeniu legalności pobytu obywateli Ukrainy na terytorium RP do dnia 30 września 2025 r. Ustawą z dnia 12 września 2025 r. o zmianie niektórych ustaw w celu weryfikacji prawa do świadczeń na rzecz rodziny dla cudzoziemców oraz o warunkach pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz. U. poz. 1301) termin legalnego pobytu został przedłużony do 4 marca 2026 r.

⁶⁶ Kontrole P/21/012 – *Opracowanie ustaw budżetowych na lata 2021-2022*, P/22/009 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2023* i P/24/011 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024*.

⁶⁷ Dz. U. poz. 743.

określonych pracowników zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych pomocy społecznej, a także pracowników systemu pieczy zastępczej i wspierania rodziny oraz instytucji opieki nad dziećmi w wieku do lat 3 prowadzonych przez samorządy – 2791,5 mln zł (poz. 49),

- wypłatę tzw. „renty wdowiej”, która umożliwia łączenie renty rodzinnej po zmarłym małżonku z własnym świadczeniem emerytalno-rentowym – 2260,7 mln zł (poz. 56)⁶⁸,
- zadania w obszarze kultury, w tym związane z realizacją misji publicznej radiofonii i telewizji – 1573,8 mln zł (poz. 44)⁶⁹,
- uzupełnienie wydatków na szkolnictwo wyższe i naukę – 1087,5 mln zł (poz. 49)⁷⁰,
- realizację projektów inwestycyjnych o znaczeniu strategicznym dla przejścia na gospodarkę o zerowej emisji netto – 500 mln zł (poz. 56).

Ujęcie tych środków w rezerwach uzasadniono między innymi:

- brakiem ostatecznych informacji o skutkach wynikających z procedowanych projektów aktów prawnych z uwagi na niezakończony proces legislacyjny,
- trudnością w oszacowaniu rzeczywistych potrzeb na etapie opracowania ustawy budżetowej, np. w przypadku wprowadzenia w trakcie 2024 r. nowych programów rządowych lub w sytuacjach, gdy zapotrzebowanie na środki uzależnione jest od liczby i wartości wniosków składanych przez przedsiębiorców.

(akta kontroli: tom I str. 62-63, 73-74, 80-83, 156-162, 297-298, 303-304, 308-312, 334-336, 346-350, 355-360, 405-409, tom II str. 83-88)

W ocenie NIK co najmniej część zadań ujętych w rezerwach o ogólnych tytułach powinna być wyodrębniona w oddzielnych pozycjach. Szerzej omówiono tę kwestię w pkt 2 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Na późniejszych, w stosunku do projektu z 24 sierpnia 2024 r., etapach prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 wprowadzono zmiany w zakresie rezerw celowych⁷¹ polegające na: rezygnacji z dwóch tytułów, utworzeniu dwóch nowych pozycji, zmianie wysokości 21 rezerw, a w jednym przypadku także nazwy. W przypadku 40 pozycji rezerw ich wysokość i nazwa pozostały niezmiennione.

Najistotniejsze zmiany wprowadzone na etapie prac rządowych, tj. przed przekazaniem projektu ustawy budżetowej do Sejmu, polegały na:

⁶⁸ Na późniejszym etapie prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 dokonano zmniejszenia rezerwy w poz. 56. Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa poinformowała, że ostatecznie w ramach rezerwy w poz. 56 na wypłatę tzw. „renty wdowiej” zabezpieczono środki w wysokości 745,1 mln zł.

⁶⁹ Na późniejszym etapie prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 kwota planowana na to zadanie została zmniejszona do 1000 mln zł.

⁷⁰ Na późniejszym etapie prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 zrezygnowano z planowania w rezerwie w poz. 49 środków na ten cel.

⁷¹ Podsumowanie obejmuje zmiany wprowadzone na etapie prac rządowych i parlamentarnych.

- zwiększeniu rezerwy na usuwanie skutków klęsk żywiołowych (poz. 4) o 2193,9 mln zł⁷² w celu zabezpieczenia środków na usuwanie skutków powodzi, która wystąpiła w połowie września 2024 r. na południowych i południowo-zachodnich terenach Polski;
- zwiększeniu rezerwy na dofinansowanie niektórych zadań kontynuowanych (poz. 44) o 1336,2 mln zł⁷³, głównie w celu zapewnienia środków na kontynuację działań osłonowych na rynku energii, polegających na utrzymaniu mechanizmu ceny maksymalnej energii elektrycznej w 2025 r.;
- zmniejszeniu dwóch innych rezerw o ogólnym charakterze (poz. 49 i 56)⁷⁴ odpowiednio o 1107,4 mln zł i 1502,9 mln zł, a także rezerwy na zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa (poz. 16) – o 400 mln zł⁷⁵, w celu wygospodarowania środków na usuwanie skutków powodzi; zmniejszenie w rezerwie poz. 56 dotyczyło części środków planowanych na wypłatę tzw. „renty wdowiej”, zaś w rezerwie w poz. 49 – głównie środków na uzupełnienie wydatków na szkolnictwo wyższe i naukę;
- rezygnacji, na wniosek Ministra Sportu i Turystyki, z utworzenia rezerwy na realizację programu wieloletniego pod nazwą *Program Olimpia – Program budowy przyszłolnych hal sportowych na 100-lecie pierwszych występów reprezentacji Polski na Igrzyskach Olimpijskich* (poz. 10) w wysokości 657,9 mln zł i włączeniu tych środków do części 25 – *Kultura fizyczna*.

Na etapie prac parlamentarnych wprowadzono zmiany polegające między innymi na:

- zwiększeniu rezerwy na wpłatę do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 (poz. 57) – o 2150 mln zł, przy jednoczesnym zmniejszeniu rezerwy poz. 44 o 2315,6 mln zł, co wynikało głównie z przesunięcia środków na działania osłonowe dla odbiorców energii elektrycznej do rezerwy przeznaczonej na wpłatę do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, który miał być źródłem finansowania działań osłonowych;
- dalszym zwiększeniu rezerwy na usuwanie skutków klęsk żywiołowych (poz. 4) – o 200 mln zł;
- rezygnacji z utworzenia rezerwy na finansowanie zadań związanych z informatyzacją (poz. 9) w wysokości 5,8 mln zł i włączeniu tych środków do części 27 – *Informatyzacja*,
- utworzeniu dwóch nowych rezerw, w których zaplanowano środki dla komend wojewódzkich, powiatowych i miejskich Państwowej Straży Pożarnej oraz ochotniczych straży pożarnych (poz. 9) w wysokości 35,6 mln zł i dla Narodowego Instytutu Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego na realizację programu wzmocnienia małych i średnich organizacji pozarządowych spoza dużych ośrodków miejskich (poz. 70) w kwocie 70 mln zł.

⁷² Rezerwę celową w poz. 4 *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych, w tym 786.176 tys. zł na realizację „Projektu ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu Odry i Wisły” oraz „Projektu budowania odporności na zmiany klimatu w gospodarce wodnej”* zwiększono z 997,1 mln zł (według projektu z 24 sierpnia 2024 r.) do 3191 mln zł (według projektu z 28 września 2024 r.).

⁷³ Rezerwę celową w poz. 44 *Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych* zwiększono z 3813,8 mln (według projektu z 24 sierpnia 2024 r.) do 5150 mln zł (według projektu z 28 września 2024 r.).

⁷⁴ Rezerwę celową w poz. 49 *Utrzymanie rezultatów niektórych projektów zrealizowanych przy udziale środków z UE, w tym systemy informatyczne, a także środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych* zmniejszono z 4089,4 mln zł do 2982 mln zł, a w poz. 56 *Rezerwa na zmiany systemowe i niektóre zmiany organizacyjne, w tym nowe zadania* – z 3848,5 mln zł do 2345,6 mln zł.

⁷⁵ Rezerwę celową w poz. 16 *Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa* zmniejszono z 1400 mln zł (według projektu z 24 sierpnia 2024 r.) do 1000 mln zł (według projektu z 28 września 2024 r.).

W wyniku wprowadzonych zmian kwota rezerw celowych – w stosunku do projektu z 24 sierpnia 2024 r. – uległa zwiększeniu i ostatecznie (w ustawie budżetowej) wyniosła 87 085,7 mln zł, stanowiąc 9,4% wydatków budżetu państwa. Liczba pozycji rezerw nie uległa zmianie i wyniosła 63. Najwięcej środków zaplanowano w rezerwach celowych:

- poz. 57 *Wpłata do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19* – 30 634,3 mln zł,
- poz. 8 *Rezerwa na realizację projektów współfinansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz ze środków pomocy bezzwrotnej, rozliczenia programów i projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej* – 7589,1 mln zł,
- poz. 60 *Uzupełnienie środków na realizację zadań publicznych w związku ze zmianami źródła ich finansowania* – 5392,2 mln zł,
- poz. 24 *Rezerwa na inwestycje KPO z wykorzystaniem środków pożyczki z Instrumentu Odbudowy i Zwiększenia Odporności w formie wsparcia o charakterze bezzwrotnym* – 4681,9 mln zł.

(akta kontroli: tom I str. 52-60, 72-74, 79, 143, 150-151, 156-162, 287-296, 333-336, 346-351, tom II str. 83-224, 286-289, 308-312, 332-336)

Podobnie jak w trakcie ubiegłorocznej kontroli dotyczącej opracowania ustawy budżetowej na rok 2024, stwierdzono przypadki przyporządkowania środków do niewłaściwych grup ekonomicznych. Dotyczyło to części środków ujętych w rezerwach celowych w poz. 4 i 5, co szerzej opisano w pkt 1 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*, oraz w rezerwie celowej w poz. 17.

W przypadku rezerwy celowej w poz. 17 *Środki na finansowanie ustawowo określonych zadań dotyczących wyborów i referendum* niemal całość wydatków ujęto w grupie ekonomicznej *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*. Z kwoty 999,5 mln zł do tej grupy zakwalifikowano 998,2 mln zł (99,9% środków), a pozostałe 1,4 mln zł zaliczono do grupy *Wydatki majątkowe*. Żadna kwota nie została przypisana do grupy *Dotacje i subwencje*, pomimo że w latach 2021-2024 najwięcej środków z tej rezerwy rozdysponowywano właśnie w tej grupie. Udział dotacji w podzielonej kwocie rezerwy wynosił: 59,1% w 2021 r., 49,7% w 2022 r., 71% w 2023 r. i 90,6% w 2024 r. Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF wyjaśniła, że przedmiotowa rezerwa została zaplanowana w wysokości i zgodnie z klasyfikacją wynikającą ze zgłoszenia Szefa Krajowego Biura Wyborczego, który – w myśl art. 191 ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. – Kodeks wyborczy⁷⁶ – jest dysponentem rezerwy przeznaczonej na wydatki związane z organizacją i przeprowadzaniem wyborów oraz referendum. Wskazała jednocześnie, że w projekcie ustawy budżetowej na rok 2026 rezerwa celowa w poz. 17 została ujęta z uwzględnieniem podziału na wydatki bieżące jednostek budżetowych, wydatki majątkowe oraz dotacje i subwencje. W projekcie ustawy wymienionym w wyjaśnieniach 79,2% środków rezerwy zaliczono do grupy *Dotacje i subwencje*.

(akta kontroli: tom I str. 79, 144, 152-155, 315-327, tom II str. 121-122)

Stwierdzone przypadki niewłaściwego przyporządkowania środków do grup ekonomicznych dotyczyły stosunkowo niewielkiej części (poniżej 4%) wydatków zaplanowanych w rezerwach celowych. Należy jednak mieć na uwadze, że błędne sklasyfikowanie środków zniekształca obraz

⁷⁶ Dz. U. z 2025 r. poz. 365, ze zm.

planowanych wydatków budżetu państwa oraz powoduje rozbieżności pomiędzy planem i wykonaniem wydatków w poszczególnych grupach ekonomicznych.

W celu oceny rzetelności planowania rezerw celowych na 2025 r. NIK przeanalizowała dane o rozdysponowaniu rezerw w latach 2022-2024 i porównała je z wykazem rezerw zaplanowanych na rok 2025. Poza jednym przypadkiem (poz. 54) nie zidentyfikowano rezerw celowych, które w każdym z lat 2022-2024 były rozdysponowane w niewielkim stopniu (poniżej 60%), a mimo to zostały ujęte w ustawie budżetowej na rok 2025 w kwocie równej lub wyższej niż w latach poprzednich. Rezerwa celowa w poz. 54 *Dotacja przedmiotowa dla operatora wyznaczonego do świadczonej publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego wynikająca z ustawy o doręczeniach elektronicznych* w poprzednich latach była wykorzystywana w bardzo niewielkim stopniu (maksymalnie 2%), z uwagi na kilkukrotne przesuwanie terminu wdrożenia nowego sposobu doręczania korespondencji, co uzasadniano brakiem gotowości technicznej po stronie wyznaczonego operatora. Ostatecznie zmiany wprowadzono od 1 stycznia 2025 r. Utworzenie rezerwy na 2025 r. było zatem uzasadnione.

(akta kontroli: tom II str. 90-211, 225-231)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. Przy planowaniu rezerw w poz. 4 i poz. 5 część środków została przyporządkowana do niewłaściwej grupy ekonomicznej, co NIK ocenia jako działanie nierzetelne.
 - a) W rezerwie celowej w poz. 4 *Przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych (...)* środki na realizację *Projektu ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu Odry i Wisły* w wysokości 726,2 mln zł oraz środki na realizację *Projektu budowania odporności na zmiany klimatu w gospodarce wodnej* w kwocie 60 mln zł ujęto w grupie ekonomicznej *Dotacje i subwencje*, pomimo że projekty te dotyczą finansowania głównie wydatków o charakterze inwestycyjnym (majątkowym). Przyporządkowanie środków przeznaczonych na *Projekt ochrony przeciwpowodziowej w dorzeczu Odry i Wisły* do grupy *Dotacje i subwencje* nie było zgodne z dotychczasowym rozdysponowaniem rezerwy celowej w poz. 4 ani ze zgłoszeniem Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z lipca 2024 r. W latach 2021-2024 wydatki majątkowe stanowiły około 98-99% środków przeznaczanych z tej rezerwy na projekty przeciwpowodziowe. Dane dotyczące podziału rezerwy w 2025 r. potwierdzają, że środki przeznaczane były głównie na wydatki majątkowe. Według stanu na 22 października 2025 r., na wydatki majątkowe przeznaczono 500,5 mln zł z rozdysponowanej do tego dnia kwoty 505,9 mln zł, tj. 98,9% środków. Biorąc powyższe pod uwagę, NIK stoi na stanowisku, że środki w rezerwie celowej w poz. 4, w części przeznaczonej na projekty przeciwpowodziowe, powinny zostać zaplanowane w grupie *Wydatki majątkowe*.

Analogiczna nieprawidłowość została wskazana w wystąpieniu pokontrolnym NIK z 3 marca 2025 r. po kontroli dotyczącej opracowania ustawy budżetowej na rok 2024, przy czym, z uwagi na datę sporządzenia tego dokumentu, wniosek NIK o właściwe klasyfikowanie wydatków w omawianej rezerwie celowej został uwzględniony dopiero przy opracowywaniu projektu ustawy budżetowej na kolejny rok, tj. 2026. Zastępca

Dyrektora Departamentu Współpracy Międzynarodowej w MF poinformowała, że w przyszłości departament ten dołoży wszelkich starań, aby wydatki na projekty przeciwpowodziowe pozostające w jego zakresie merytorycznym były planowane w odpowiednich grupach wydatków w uzgodnieniu z Ministerstwem Infrastruktury oraz Ministerstwem Spraw Wewnętrznych i Administracji.

(akta kontroli: tom I str. 460-468, tom II str. 3-69, 95-98)

- b) W rezerwie celowej w poz. 5 *Uzupełnienie środków dla Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg i Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej* całość środków w wysokości 1658,6 mln zł zaplanowano w grupie ekonomicznej *Dotacje i subwencje*, pomimo że środki wpłacane do pierwszego z wymienionych funduszy (zwanego dalej: RFRD) przeznaczone są przede wszystkim na zadania o charakterze majątkowym. Z planu finansowego RFRD na 2025 r. wynikało, że z funduszu tego realizowane są głównie wydatki związane z budową lub przebudową różnego rodzaju dróg i mostów. Prognozowano, że w 2025 r. wydatki majątkowe wyniosą 5020 mln zł i będą stanowić 96,6% wydatków RFRD, a kwota planowanych wydatków bieżących, łącznie z wynagrodzeniem prowizyjnym BGK, wyniesie 178 mln zł. Mimo to planowana wpłata z budżetu państwa do RFRD w wysokości 1387,7 mln zł⁷⁷ została zaliczona do grupy ekonomicznej *Dotacje i subwencje*. Wydane w 2024 r. i 2025 r. decyzje Ministra Finansów dotyczące rozdysponowania rezerwy celowej w poz. 5 potwierdzają, że zwiększenia dokonano przede wszystkim w § 668 *Środki przekazane do funduszu prowadzonego w Banku Gospodarstwa Krajowego na finansowanie lub dofinansowanie inwestycji i zakupów inwestycyjnych*. Środki ujmowane w tym paragrafie – zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych⁷⁸ – zaliczane są do grupy wydatków majątkowych. Decyzją Ministra Finansów z 15 października 2024 r.⁷⁹ z rezerwy celowej w poz. 5 uruchomiono środki na wpłatę do RFRD w kwocie 1032,6 mln zł, z czego kwotę 976,7 mln zł, stanowiącą 94,6% rozdysponowanych środków, sklasyfikowano w § 668. Z kolei decyzją z 15 października 2025 r.⁸⁰ Minister Finansów przyznał środki na wpłatę do RFRD w wysokości 1458,6 mln zł, z tego 1409,2 mln zł w § 668.

Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF wyjaśniła, że środki w rezerwie w poz. 5 zostały zaplanowane w grupie *Dotacje i subwencje* zgodnie

⁷⁷ Z pisma Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej z 26 września 2025 r., przedłożonej korespondencji oraz planów finansowych RFRD i Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej (zwanego dalej „funduszem autobusowym”) wynika, że rezerwę celową w poz. 5 zaplanowano w kwocie 1658,6 mln zł, przy czym na różnych etapach prac zmieniał się planowany podział rezerwy. Na etapie opracowania pism limitowych oraz sierpniowego projektu ustawy budżetowej na rok 2025 zakładano, że wpłata do RFRD wyniesie 1458,6 mln zł, a do funduszu autobusowego – 200 mln zł. Następnie, w związku z pismem Ministra Infrastruktury z września 2024 r. i przedłożeniem skorygowanych projektów planów finansowych wymienionych funduszy, wielkość wpłaty do RFRD miała wynieść 1387,7 mln zł, a do funduszu autobusowego – 270,9 mln zł. W trakcie realizacji budżetu z inicjatywy Ministra Infrastruktury ponownie dokonano zmian wysokości planowanych wpłat. Ostatecznie w dniu 15 października 2025 r. rezerwa celowa w poz. 5 została podzielona zgodnie z pierwotnymi założeniami, tj. na wpłatę do RFRD przeznaczono 1458,6 mln zł, a na zasilenie funduszu autobusowego – 200 mln zł.

⁷⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 513, ze zm.

⁷⁹ Decyzja nr MF/FG5.4143.3.147.2024.MF.4475.

⁸⁰ Decyzja nr MF/FG.4143.3.243.2025.MF.5683.

z klasyfikacją budżetową wskazaną przez Ministra Infrastruktury w materiałach planistycznych z lipca 2024 r.

Zdaniem NIK materiały planistyczne przedkładane przez dysponentów powinny być weryfikowane w Ministerstwie Finansów, a wszelkie niejasności wyjaśniane na etapie prac nad projektem ustawy budżetowej. W omawianym przypadku wskazana przez dysponenta klasyfikacja budżetowa nie była zgodna z charakterem wydatków, o czym świadczą informacje zawarte w planie finansowym RFRD na 2025 r. oraz treść wymienionych decyzji Ministra Finansów dotyczących podziału rezerwy celowej w poz. 5 w 2024 r. i 2025 r.

Łącznie na skutek niewłaściwego ujęcia ww. wydatków na projekty przeciwpowodziowe i wpłatę do RFRD planowane wydatki majątkowe zostały zaniżone o 2173,9 mln zł, a dotacje i subwencje zawyżone o tę kwotę. Błędne sklasyfikowanie środków zniekształca obraz planowanych wydatków budżetu państwa oraz powoduje rozbieżności pomiędzy planem i wykonaniem wydatków w poszczególnych grupach ekonomicznych, pomimo braku faktycznej zmiany przeznaczenia środków.

(akta kontroli: tom I str. 380-402, 457-459)

2. W budżecie państwa na 2025 r, podobnie jak w latach poprzednich, utworzono rezerwy o ogólnych tytułach, bez wskazania konkretnego celu przeznaczenia tych środków (poz. 44, 49 i 56). Planowanie środków w tych rezerwach uzasadniono między innymi brakiem ostatecznych informacji o skutkach wynikających z procedowanych projektów aktów prawnych z uwagi na niezakończony proces legislacyjny, trudnością w oszacowaniu rzeczywistych potrzeb na etapie opracowania ustawy budżetowej oraz niskimi kwotami niektórych wydatków zaplanowanych w tych rezerwach.

Zdaniem NIK działanie takie należy ocenić jako nierzetelne. Planowanie rezerw o tak ogólnym charakterze w praktyce umożliwia – na etapie realizacji budżetu – finansowanie dowolnych zadań bez kontroli parlamentarnej w tym zakresie, tj. z pominięciem procedury określonej w art. 154 ust. 9 uofp regulującej tryb zmiany przeznaczenia rezerw celowych,

W rezerwach o ogólnych tytułach, a także w rezerwie w poz. 35 skumulowano środki na różne niepowiązane ze sobą zadania, których przykłady przedstawiono poniżej.

- a) W poz. 49 zawierającej w tytule sformułowanie *środki na wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych* zaplanowano blisko 2,8 mld zł na wypłaty dodatków motywacyjnych dla pracowników zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych pomocy społecznej, systemu pieczy zastępczej i wspierania rodziny oraz instytucji opieki nad dziećmi w wieku do lat 3 prowadzonych przez samorządy. Środki te zostały zaplanowane na podstawie uchwał Rady Ministrów z 19 czerwca 2024 r.⁸¹, w których określono kwoty środków

⁸¹ Uchwała Nr 62 Rady Ministrów z dnia 19 czerwca 2024 r. w sprawie ustanowienia rządowego programu „Dofinansowanie wynagrodzeń pracowników jednostek organizacyjnych pomocy społecznej w postaci dodatku motywacyjnego na lata 2024–2027” (M.P. poz. 505), uchwała Nr 63 Rady Ministrów z dnia 19 czerwca 2024 r. w sprawie rządowego programu

przeznaczonych na realizację programów dofinansowania wynagrodzeń w latach 2024-2027. Biorąc pod uwagę, że w budżecie na 2025 r. utworzone zostały rezerwy w wysokości kilku lub kilkunastu milionów złotych⁸², tym bardziej uzasadnione było wyodrębnienie rezerwy na zadania, na które przewidziano blisko 2,8 mld zł.

Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF wskazała, że środki na realizację omawianych programów zostały zaplanowane w rezerwie celowej w poz. 49, ponieważ rok 2025 jest pierwszym rokiem, w którym będą znane całoroczne skutki realizacji tych programów. Argumentowała także, że programy te są realizowane od 1 lipca 2024 r., w związku z czym na etapie prac nad ustawą budżetową na rok 2025 nie było danych o wykonaniu wydatków w pierwszym półroczu funkcjonowania programów.

Należy zwrócić uwagę, że znaczna część zadań przewidzianych do sfinansowania z rezerw celowych charakteryzuje się niepewnością co do wysokości potrzebnych środków. Jedną z przesłanek tworzenia rezerw celowych, wymienioną w art. 140 ust. 2 uofp, jest brak możliwości określenia wysokości wydatków w okresie opracowywania projektu ustawy budżetowej. Nie znaczy to jednak, że wszystkie wydatki obarczone tego rodzaju niepewnością powinny być zaplanowane w jednej rezerwie celowej pod ogólnym tytułem *wsparcie potencjału realizacji zadań publicznych*.

(akta kontroli: tom I str. 36-37, 162, 297-298, 303-304, 308-312)

- b) W ramach rezerwy w poz. 44 –*Dofinansowanie realizacji niektórych zadań kontynuowanych* zaplanowano środki na zwrot części wydatków wykonanych w ramach funduszu sołeckiego, zgodnie z ustawą z dnia 21 lutego 2014 r. o funduszu sołeckim⁸³.

W poprzednich latach środki na to zadanie były ujmowane w odrębnej rezerwie celowej (poz. 51). Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF wyjaśniła, że środki na ten cel zostały ujęte w poz. 44 ze względu na oczekiwane przez Ministerstwo Finansów podjęcie inicjatywy legislacyjnej przez Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji odnośnie do uregulowania maksymalnych limitów wydatków na to zadanie. Przepis art. 12 ustawy o funduszu sołeckim określa limity wydatków na omawiane zadanie w latach 2014-2023 i, w ocenie Ministerstwa Finansów, uzasadnione jest, aby limity te zostały określone także na kolejne lata.

Z informacji przekazanych przez Departament Finansowania Sfery Budżetowej w MF wynika, że na omawiane zadanie zaplanowano 309 mln zł. Kwota ta była zgodna z kwotą przewidzianą na ten cel przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji w materiałach

„Dofinansowanie wynagrodzeń pracowników jednostek wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej na lata 2024–2027” (M.P. poz. 504) i uchwała Nr 64 Rady Ministrów z dnia 19 czerwca 2024 r. w sprawie ustanowienia rządowego programu „Dofinansowanie wynagrodzeń w postaci dodatku motywacyjnego oraz kosztów składek od tych wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w samorządowych instytucjach opieki nad dziećmi w wieku do lat 3 na lata 2024–2027” (M.P. poz. 506).

⁸² Na przykład rezerwy w: poz. 38 *Środki na dofinansowanie zadań realizowanych przez zespoły do spraw orzekania o niepełnosprawności, na realizację karty parkingowej oraz na realizację legitymacji osoby niepełnosprawnej* w wysokości 13,3 mln zł, poz. 42 *Środki dla samorządowych kolegiów odwoławczych* w kwocie 5 mln zł, poz. 63 *Zadania nadzoru budowlanego w obszarze wykonania zastępczego* w wysokości 5 mln zł.

⁸³ Dz. U. poz. 301, ze zm.

planistycznych przekazanych do Ministerstwa Finansów w lipcu 2024 r., przy czym w materiałach tych środki zostały ujęte w oddzielnej pozycji (poz. 51).

(akta kontroli: tom I str. 32-34, 77-78, 85-86, 160, 250, 265,
tom II str. 170-173, 212-214, 225-231)

Zdaniem NIK brak ustanowienia ustawowego limitu środków na zadanie nie uniemożliwiało ich zaplanowania w odrębnej rezerwie celowej. Ustawa o funduszu sołeckim nie przewidywała limitu wydatków także na 2024 r., a mimo to środki na ten cel zaplanowano wtedy w odrębnej rezerwie – poz. 51. W przypadku niektórych innych zadań, na które planuje się środki w rezerwach, także nie ma ustanowionych ustawowych limitów wydatków.

NIK ponownie zwraca uwagę, że kumulowanie wielu niepowiązanych ze sobą zadań w jednej rezerwie celowej nie służy przejrzystości budżetu, szczególnie w przypadku łączenia pod ogólnym tytułem zadań o znacznej wartości.

- c) W poz. 44 zaplanowano również środki w wysokości 12 mln zł na realizację zadań wynikających z ustawy z dnia 22 listopada 2013 r. o systemie powiadamiania ratunkowego⁸⁴. W poprzednich latach środki na ten cel były ujmowane w odrębnej rezerwie celowej (poz. 9), np. w 2024 r. – w kwocie 18 mln zł. W kwestii zaplanowania środków na to zadanie na 2025 r. w ramach rezerwy w poz. 44, Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF wyjaśniła, że z uwagi na wysokość planowanych środków wyodrębnienie osobnej pozycji nie było uzasadnione, a ponadto Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji deklaroowało wprowadzenie zmian legislacyjnych dotyczących zmiany limitu wydatków, o którym mowa w art. 35 ust. 1 ustawy o systemie powiadamiania ratunkowego.

(akta kontroli: tom I str. 32-34, 77-78, 250-254, 332-334, 344, 355-356,
tom II str. 170-173, 212-213, 225-231)

Zdaniem NIK, podobnie jak w sprawie opisanej w lit. b, na wskazany cel powinna zostać utworzona odrębna rezerwa celowa, biorąc pod uwagę, że brak ustawowego limitu na zadanie nie był przeszkodą w utworzeniu rezerwy w budżecie na 2024 r., a ponadto w 2025 r. utworzone zostały rezerwy na niższe kwoty, np. w poz. 21 w wysokości niespełna 2,3 mln zł.

- d) Sytuacja taka dotyczyła także poz. 35 *Uzupełnienie środków na wypłatę i waloryzację świadczeń z zakresu rodziny i zabezpieczenia społecznego oraz na wypłatę świadczeń socjalnych i świadczeń motywacyjnych, o których mowa w ustawie o Policji, ustawie o Państwowej Straży Pożarnej, ustawie o Straży Granicznej oraz ustawie o Służbie Ochrony Państwa*. Analogicznie jak w roku poprzednim, w rezerwie tej zaplanowano środki na różne, niepowiązane ze sobą zadania, takie jak wypłata świadczeń pielęgnacyjnych oraz wypłata świadczeń motywacyjnych dla funkcjonariuszy służb wskazanych w tytule

⁸⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 1354.

rezerwy⁸⁵. W trakcie ubiegłorocznej kontroli P/24/011 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024* Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF wyjaśniła, że *skomasowanie w niej [rezerwie celowej w poz. 35] kilku przedsięwzięć ukierunkowuje zapobieganie nieuzasadnionej dyspersji ilości rezerw celowych i mnożenia niekiedy podobnych celów ich przeznaczenia w załączniku nr 2 do ustawy budżetowej*.

(akta kontroli: tom I str. 28-29, 80, 192-217, 298-305)

NIK stoi na stanowisku, że środki na poszczególne zadania, zwłaszcza w przypadku planowania znacznych kwot, powinny być ujmowane w odrębnych rezerwach celowych, zaś łączenie zadań w jednej rezerwie może mieć miejsce w przypadku zadań o pokrewnym charakterze i istotnych cechach wspólnych.

Ocena częściowa

Rezerwę ogólną oraz rezerwy celowe, o których mowa w art. 140 ust. 2 pkt 1 i 4 uofp, zaplanowano w wysokościach mieszczących się w limitach określonych w art. 140 ust. 1 i 3 uofp.

Rezerwy celowe zaplanowano rzetelnie i celowo, w szczególności na podstawie potrzeb zgłoszonych przez właściwych dysponentów, z wyjątkiem trzech pozycji o ogólnych tytułach niezawierających wskazania konkretnego celu (44, 49 i 56). Nieuzasadnione było także połączenie w rezerwie poz. 35 różnych niepowiązanych ze sobą zadań. Ponadto stwierdzono dwa przypadki zastosowania niewłaściwej klasyfikacji budżetowej.

4. Opracowanie prognozy dochodów i limitów wydatków budżetu państwa

Opis stanu faktycznego

Prognoza dochodów budżetu państwa⁸⁶

W ustawie budżetowej na rok 2025 zaplanowano dochody budżetu państwa w wysokości 632,8 mld zł. Dochody te miały być o 1,4% niższe od przewidywanego wykonania w 2024 r.⁸⁷, natomiast w porównaniu z prognozą dochodów budżetu państwa na 2024 r. ujętą w ustawie z dnia 8 listopada 2024 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2024⁸⁸ miały wzrosnąć o 1,1%, co *de facto* oznaczało ich realny spadek, biorąc pod uwagę, że inflacja w 2025 r. miała wynieść 5%⁸⁹.

⁸⁵ Rezerwę zaplanowano w kwocie 2408,3 mln zł, z tego: 1003,8 mln zł na realizację świadczenia pielęgnacyjnego w związku z coroczną waloryzacją jego wysokości od 1 stycznia, 1000 mln zł – zabezpieczenie środków w związku ze zmianami decyzji organu emerytalnego, 290,2 mln zł – na wypłatę świadczeń i zasiłków przez organy emerytalne, 114,3 mln zł – na wypłatę świadczeń motywacyjnych należnych funkcjonariuszom służb mundurowych.

⁸⁶ W zakresie dochodów budżetu państwa ujętych w części 77 dokonano jedynie analizy danych bez przeprowadzenia badania w zakresie prawidłowości ich planowania. Ocena poprawności planowania tych dochodów zostanie dokonana w kontroli P/26/001 – Wykonanie budżetu państwa w 2025 roku.

⁸⁷ Dane o przewidywanym wykonaniu dochodów budżetu państwa w 2024 r. zostały zamieszczone w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z września 2024 r.

⁸⁸ Dz. U. poz. 1754.

⁸⁹ Zgodnie z prognozą MF stanowiącą podstawę opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025.

Zahamowanie dynamiki dochodów budżetu państwa w 2025 r. wynikało ze zmian w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego⁹⁰. Jednostki te od 2025 r. mają większy udział w dochodach z PIT, przez co mniej środków z tego tytułu wpływa do budżetu państwa. O ile dochody budżetu państwa z tytułu PIT wynieść miały w 2024 r., zgodnie z uzasadnieniem ustawy budżetowej na rok 2025, ponad 106,1 mld zł, to w 2025 r. miały się zmniejszyć do zaledwie 31,7 mld zł, czyli o ponad 70%. Oprócz tego jednostki samorządu terytorialnego, które charakteryzują się wysokimi dochodami podatkowymi w przeliczeniu na jednego mieszkańca, od 2025 r. nie dokonują wpłat do budżetu państwa z tytułu tzw. Janosikowego⁹¹. W 2024 r. wielkość tych wpłat szacowano na blisko 5 mld zł.

W odróżnieniu od dochodów z PIT, pozostałe, główne kategorie dochodów podatkowych miały dynamicznie rosnać, na co wpływ wywierały czynniki makroekonomiczne prognozowane na następujących poziomach: inflacja – 5%, tempo wzrostu PKB – 3,9%, a w ujęciu nominalnym – 9,1%, nominalny wzrost przeciętnego rocznego funduszu wynagrodzeń w gospodarce narodowej – 7,5%, wzrost spożycia prywatnego w ujęciu nominalnym – 9,6%.

Dochody z tytułu podatku od towarów i usług miały wzrosnąć aż o 16,9%⁹², a ich udział w dochodach ogółem budżetu państwa miał zwiększyć się z 46,6% w 2024 r. do 55,2% w 2025 r. Prognozowano, że dochody te wyniosą w 2025 r. 349,5 mld zł. Do przyczyn tak wysokiego wzrostu dochodów z VAT zaliczono, oprócz czynników makroekonomicznych:

- dalsze uszczelnienie poboru tego podatku w zakresie importu małych przesyłek;
- zakończenie stosowania stawki obniżonej 8% dla określonych towarów wykorzystywanych w produkcji rolnej;
- wprowadzenie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF);
- rozszerzenie listy podmiotów objętych systemem SENT przy przewozie betonu gotowego do wylania;
- brak obniżenia stawki podatku na żywność, które miało miejsce w pierwszym kwartale 2024 r.

Znaczącą dynamiką miały również charakteryzować się dochody budżetu państwa z podatku dochodowego od osób prawnych. Dochody te miały być w 2025 r. o 15,1% wyższe od dochodów z tego tytułu prognozowanych na 2024 r. i wynieść 70,7 mld zł. Według prognozy MF przedstawionej w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z września 2024 r.⁹³ łączne dochody budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego z CIT miały być w 2025 r. wyższe od analogicznych dochodów z 2024 r. o 12,5%. Zaplanowanie wyższej dynamiki tych dochodów w odniesieniu do budżetu państwa względem budżetów jednostek samorządu terytorialnego wynikało ze zmiany systemu dochodów tych jednostek. O ile w przypadku

⁹⁰ Między innymi do 2024 r. jednostki samorządu terytorialnego otrzymywały udziały we wpływach z podatków dochodowych, natomiast od 2025 r. otrzymują udziały w dochodach z tych podatków, co oznacza, że wysokość dochodów samorządów z PIT i CIT nie zależy już od ulg i odliczeń podatkowych.

⁹¹ Obowiązkowe wpłaty do budżetu państwa, o których była mowa w art. 29-31 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 356).

⁹² Tempo wzrostu poszczególnych dochodów obliczono, przyjmując za podstawę przewidywane wykonanie w 2024 r. według informacji zamieszczonych w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z września 2024 r.

⁹³ s. 53.

dochodów z PIT nastąpił znaczący wzrost udziału samorządów kosztem zmniejszenia udziału budżetu państwa, to w przypadku dochodów z CIT obserwowano odwrotną zmianę.

Na wysoką dynamikę dochodów budżetu państwa z CIT składać się miało również działanie systemowe dotyczące wprowadzenia minimalnego podatku dochodowego na mocy ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, a także zmiany legislacyjne wpływające na wielkość dochodów z CIT już w latach wcześniejszych. Minimalny podatek dochodowy miał być po raz pierwszy rozliczony w 2025 r., a skutki jego wprowadzenia oszacowano na ponad 1,4 mld zł.

W MF prognozowano, że dochody z podatku akcyzowego wzrosną w 2025 r. o blisko 9%, do 98,1 mld zł. Wzrost tych dochodów wynikać miał przede wszystkim z urealnienia stawek podatku, a także ze zwiększenia od 1 marca 2025 r. części kwotowych stawek akcyzy na papierosy o 25%, na tytoń do palenia o 38%, na wyroby nowatorskie o 50% oraz na płyn do papierosów elektronicznych o 75%. Przewidywano wzrost akcyzy na alkohol etylowy, piwo, wino, napoje fermentowane (z wyłączeniem cydru i perry o mocy do 5%) oraz wyroby pośrednie. Efektem wprowadzenia tych zmian miał być wzrost dochodów budżetu państwa o ponad 5,8 mld zł.

Łącznie dochody podatkowe w 2025 r. miały wynieść 570,8 mld zł. W porównaniu z analogicznymi dochodami z 2024 r. dochody te miały zmniejszyć się o 1%.

Na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025 prognozowano, że w stosunku do przewidywanego wykonania w 2024 r. zmniejszą się nie tylko dochody podatkowe, ale również dochody niepodatkowe budżetu państwa. Wynikało to z opisanej powyżej zmiany w systemie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, polegającej na niepobieraniu od tych jednostek wpłat do budżetu państwa. W związku z tą zmianą dochody niepodatkowe budżetu państwa miały być w 2025 r. o 6,5% niższe niż w 2024 r.

Warto podkreślić, że pozostałe trzy kategorie dochodów niepodatkowych miały w 2025 r. wzrosnąć. W największym stopniu dotyczyło to dochodów z cła. W porównaniu z 2024 r. spodziewano się wzrostu tych dochodów o 10,1%. Mimo że tempo wzrostu dwóch pozostałych kategorii dochodów niepodatkowych miało być dodatnie, to jednocześnie miało być niższe od prognozowanej na 2025 r. inflacji. Oznaczało to realny spadek ich wielkości. Dochody z tytułu dywidend i wpłat z zysku miały w 2025 r. wzrosnąć o 3,5% w porównaniu z 2024 r., a dochody państwowych jednostek budżetowych i inne dochody niepodatkowe – o zaledwie 0,2%. Mimo że druga z tych kategorii – dochody państwowych jednostek budżetowych i inne dochody niepodatkowe – stanowić miała w 2025 r. ponad 72% dochodów niepodatkowanych i 7,2% dochodów ogółem budżetu państwa, czyli więcej niż dochody z PIT, to w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej nie omówiono przyczyn zahamowania dynamiki tych dochodów, skupiając się na wyliczeniu, jakie dochody wchodziły w skład omawianej kategorii. NIK nie kwestionuje przydatności tych informacji, lecz jednocześnie wskazuje, że w uzasadnieniu należy także dokonać analizy opisywanych tam wielkości. Samo wyliczenie określonych zjawisk, bez podania liczb i opisanie tendencji, jest niewystarczające.

(akta kontroli: tom IX str. 95, 118-123, 143-145, tom X str. 1-104 pliki 983-988)

Tak samo jak w 2024 r., dochody na 2025 r. z podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz podatku od wydobywania niektórych kopalin były planowane w jednym paragrafie klasyfikacji

budżetowej, natomiast wykonanie tych dochodów było klasyfikowane w paragrafach właściwych dla poszczególnych podatków. W klasyfikacji budżetowej dodano ponadto pięć nowych rozdziałów: 75690 – 75694, w których wykazuje się planowane wpływy odpowiednio z podatków: od towarów i usług, od osób fizycznych, od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych, akcyzowego oraz od wydobycia niektórych kopalin.

Jak wskazała Najwyższa Izba Kontroli w wystąpieniu pokontrolnym do Ministra Finansów po kontroli P/24/011 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024*⁹⁴, rozwiązanie wprowadzone przez Ministra Finansów w tym zakresie doprowadziło do pogorszenia przejrzystości systemu ewidencyjno-sprawozdawczego. Ponieważ klasyfikacja paragrafowa dochodów ma charakter ekonomiczny, to powinny być w niej wyodrębnione – również na etapie planowania – wszystkie istotne tytuły dochodowe, w tym dochody z poszczególnych podatków. Zaplanowanie na 2024 r. ponad 86% dochodów budżetu państwa w jednym paragrafie należy uznać za niezasadne. Ponadto plan dochodów z określonego tytułu oraz wykonanie tego planu powinny być ujmowane w tych samych podziałkach klasyfikacyjnych. Nowe podejście do klasyfikowania dochodów podatkowych nie służy zachowaniu przejrzystości systemu ewidencyjno-sprawozdawczego, dlatego zdaniem NIK zasadny jest powrót do rozwiązania polegającego na ujmowaniu osobno, w poszczególnych paragrafach dochodów prognozowanych z określonych podatków.

Najwyższa Izba Kontroli podtrzymuje sformułowaną wówczas opinię na ten temat.

(akta kontroli: tom IX str. 118-121, 132-140, 143-145)

Limity wydatków budżetu państwa

W ustawie budżetowej na rok 2025 zaplanowano limit wydatków budżetu państwa w wysokości 921,6 mld zł. Limit ten był o 55,2 mld zł większy od analogicznego limitu zaplanowanego na 2024 r. Jednocześnie wartość relacji wydatków ogółem budżetu państwa do produktu krajowego brutto miała się zmniejszyć z 23,8% w 2024 r. do 23,2% w 2025 r., co wynikało z prognozowanego, wysokiego wzrostu produktu krajowego brutto. Przy sporządzaniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 przyjęto, że produkt krajowy brutto wzrośnie nominalnie o 9,1%, podczas gdy limit wydatków ogółem budżetu państwa miał wzrosnąć o 6,4%.

Warto podkreślić, że mimo zmniejszenia się w 2025 r., w stosunku do 2024 r., prognozowanej wartości relacji wydatków budżetu państwa do produktu krajowego brutto wartość ta w dalszym ciągu pozostawała wysoka. Dla porównania jeszcze w 2023 r. limit wydatków budżetu państwa wynosił około 20% produktu krajowego brutto, a w 2022 r. – niespełna 17%. Oznacza to, że wartość relacji wydatków budżetu państwa do produktu krajowego brutto była w 2025 r. aż o 6,4 punktu procentowego wyższa niż w 2022 r.

Największy udział w budżecie państwa przypadł wydatkom zaplanowanym w grupie *Dotacje i subwencje*, stanowiącym blisko 42% wydatków ogółem tego budżetu. Znaczący udział miały także wydatki z grupy: *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* i z grupy *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*. Łącznie w tych trzech grupach zaplanowano 77,7% wydatków budżetu państwa.

⁹⁴ s. 47. Wystąpienie pokontrolne po kontroli P/24/011 zostało przekazane Ministrowi Finansów w marcu 2025 r., czyli po opracowaniu przez Ministerstwo Finansów projektu ustawy budżetowej na rok 2025.

Spośród siedmiu grup wydatków wyodrębnionych w budżecie państwa najistotniejszy wzrost w stosunku do 2024 r. odnotowano w grupie *Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa*. Wydatki te miały być w 2025 r. wyższe o 13,5%. O ponad 9% miały wzrosnąć *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* oraz *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*, a o ponad 8% *Wydatki majątkowe*. Znacznie mniejszą dynamiką cechowały się wydatki w grupie *Dotacje i subwencje*, które miały wzrosnąć o 3,1% względem 2024 r. Jedyną grupą, w której zaplanowano spadek wydatków, były *Środki własne Unii Europejskiej*. Wpłaty do budżetu UE miały być niższe o 0,7% w stosunku do 2024 r.

W grupie ***Dotacje i subwencje*** zaplanowano 386 mld zł. Ponad 80% tej kwoty ujęto w ośmiu rozdziałach klasyfikacji budżetowej, z tego w trzech: 75303 - *Fundusz Ubezpieczeń Społecznych*, 75818 - *Rezerwy ogólne i celowe* oraz 75806 - *Część rozwojowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego* zaplanowano blisko połowę wydatków przeznaczonych na dotacje i subwencje.

Największe wydatki w tej grupie, 81,4 mld zł, zaplanowano w rozdziale 75303 - *Fundusz Ubezpieczeń Społecznych*. W porównaniu z ustawą budżetową na rok 2024 dotacja z budżetu państwa do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych miała wzrosnąć o 11,9%. Tak wysoki wzrost dotacji wynikał z ponad dziesięcioprocentowego wzrostu prognozowanych wydatków FUS, przy czym wydatki te miały rosnać szybciej od wpływów funduszu ze składek, co skutkowało potrzebą zwiększenia udziału dotacji w dochodach FUS. Wzrost ten uzasadniono między innymi rozszerzeniem możliwości pobierania od 1 lipca 2025 r. renty rodzinnej w związku z wprowadzeniem tzw. „renty wdowiej”, a także prognozowanym wzrostem liczby osób pobierających świadczenia emerytalno-rentowe. Skutkiem tych zmian była rosnąca nierównowaga systemu ubezpieczeń społecznych, wymagająca większego wsparcia z budżetu państwa.

W rozdziale 75818 - *Rezerwy ogólne i celowe*, w grupie *Dotacje i subwencje* zaplanowano wydatki w wysokości 59,8 mld zł. Wydatki te miały być o 19,4 mld zł większe niż w 2024 r. Tak wysoki, blisko pięćdziesięcioprocentowy wzrost omawianych wydatków wynikał przede wszystkim ze zwiększenia planowanej wpłaty do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19. W 2024 r. zaplanowano wpłatę do tego funduszu w wysokości 12 mld zł, a w 2025 r. w wysokości 30,6 mld zł, tj. o 18,6 mld zł większej niż przed rokiem. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 podano, że wpłata ta miała na celu spłatę zobowiązań z tytułu obligacji wyemitowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego na rzecz Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 w latach 2020-2023. Nie wspomniano jednak, że w 2025 r., tak jak w latach poprzednich, wydatki tego funduszu miały być finansowane również z wpływów z emisji obligacji. Zagadnienie to zostało szczegółowo opisane w podrozdziale 6.

W grupie *Dotacje i subwencje*, na część rozwojową subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego zaplanowano 46,1 mld zł, czyli ponad czternastokrotnie więcej niż w 2024 r. Wynikało to z wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2025 r. nowego systemu dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Z jednej strony samorządom zwiększono udział w dochodach z podatku dochodowego od osób fizycznych, a także część rozwojową subwencji ogólnej, a z drugiej strony zlikwidowano część oświatową, wyrównawczą, równoważącą i regionalną subwencji ogólnej. W związku z przekazaniem samorządom większych wpływów podatkowych i likwidacją obowiązkowej wpłaty do budżetu państwa (tzw. Janosikowego) łączna wielkość subwencji ogólnej dla samorządów została obniżona względem 2024 r. W ustawie budżetowej na

rok 2025 zaplanowano subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego w wysokości 50,8 mld zł, tj. o 69 mld zł mniejszej niż w ustawie budżetowej na rok 2024.

Oprócz trzech wyżej opisanych rozdziałów, w grupie *Dotacje i subwencje* wydatki przekraczające 10 mld zł zaplanowano również w pięciu innych rozdziałach klasyfikacji budżetowej, tj.:

- 75704 - *Rozliczenia z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego,*
- 73014 - *Działalność dydaktyczna i badawcza,*
- 75305 - *Fundusz Emerytalno-Rentowy,*
- 85136 - *Narodowy Fundusz Zdrowia,*
- 85502 - *Świadczenia rodzinne, świadczenie z funduszu alimentacyjnego oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego.*

Na rozliczenia z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa zaplanowano w części 20 – *Gospodarka* – 34,7 mld zł. Środki te miały zostać przekazane na spłatę zobowiązań z tytułu obligacji wraz z odsetkami Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. wyemitowanych w 2020 r. na sfinansowanie rządowego programu *Tarcz Finansowych*.

Na działalność dydaktyczną i badawczą zaplanowano 29,5 mld zł dotacji i subwencji. W stosunku do znowelizowanej ustawy budżetowej na rok 2024 nastąpiło zwiększenie tych wydatków o 4,4%. Znacznie bardziej – o 7,8% – wzrosła dotacja do Funduszu Emerytalno-Rentowego KRUS. Jednym z czynników wpływających na wzrost tej dotacji w 2025 r. było, podobnie jak w przypadku dotacji do FUS, wprowadzenie od 1 lipca 2025 r. tzw. „renty wdowiej”. Należy także zwrócić uwagę na ponowny, znaczący wzrost dotacji dla Narodowego Funduszu Zdrowia. W znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024 zaplanowano na ten cel 10 mld zł, a w ustawie budżetowej na rok 2025 już 18,4 mld zł, tj. o 84% więcej niż przed rokiem.

NIK dostrzega przekazywanie co roku coraz większych środków do NFZ z budżetu państwa, zamiast zwiększenia dochodów własnych tego funduszu. Za oddzieleniem wydatków na ochronę zdrowia od budżetu państwa stała między innymi potrzeba ich racjonalizacji. W latach 90 dwudziestego wieku wydatki te dynamicznie rosły. Przez wiele lat system finansowania publicznej ochrony zdrowia objęty był rygorami finansowymi, które wymusiły bardziej oszczędne gospodarowanie środkami, a jednocześnie doprowadziły do zahamowania wzrostu zadłużenia publicznych szpitali. Narodowy Fundusz Zdrowia finansował działalność publicznej ochrony zdrowia za pomocą przychodów ze składki zdrowotnej, a z budżetu państwa przekazywano do NFZ dotacje na jasno określone zadania. Obecnie można zaobserwować erozję tego systemu, co skutkuje coraz większymi dopłatami z budżetu państwa.

Ponadto stwierdzono, że wpłatę do Funduszu Medycznego w wysokości 4 mld zł zaplanowano w rozdziale 85195 – *Pozostała działalność*. Nieutworzenie oddzielnego rozdziału klasyfikacji budżetowej, w którym byłaby ujmowana ta wpłata, opisano w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W grupie **Świadczenia na rzecz osób fizycznych** zaplanowano wydatki w wysokości 159,1 mld zł. Wydatki zaplanowane w trzech rozdziałach:

- 85501 – *Świadczenie wychowawcze,*
- 75301 – *Świadczenia pieniężne z zaopatrzenia emerytalnego,*
- 75313 – *Świadczenia finansowane z budżetu państwa zlecone do wypłaty Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych i Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego*

stanowiły blisko 84% wydatków ogółem w tej grupie, a doliczając dwa następujące rozdziały:

- 85519 – *Świadczenia „aktywny rodzic”*,
- 85518 – *Świadczenie wspierające*

wydatki te stanowiły blisko 92% wydatków ogółem. W porównaniu ze znowelizowaną ustawą budżetową na rok 2024 limit wydatków na *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* wzrósł o 13,8 mld zł, tj. o 9,5%.

Największe wydatki w tej grupie ujęto w rozdziale 85501 – *Świadczenie wychowawcze* na realizację programu 800 plus. Wydatki te zaplanowano w wysokości 62,7 mld zł, tj. o 933,4 mln zł mniejszej niż na 2024 r. Drugą pozycję w grupie *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* stanowiły wydatki zaplanowane w rozdziale 75301 – *Świadczenia pieniężne z zaopatrzenia emerytalnego* w wysokości 35,8 mld zł. Wydatki te miały wzrosnąć względem 2024 r. o 10,7%, tj. o ponad 3,4 mld zł. Zaplanowano je w częściach: 42 – *Sprawy wewnętrzne*, 29 – *Obrona narodowa* i 37 – *Sprawiedliwość*. Niewiele mniejsze niż w rozdziale 75301 wydatki zaplanowano w rozdziale 75313 na *Świadczenia finansowane z budżetu państwa zlecone do wypłaty Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych i Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego*. Limit wydatków na te świadczenia utrzymano na poziomie z 2024 r. wynoszącym 35 mld zł. Głównymi składowymi tej pozycji były dodatkowe roczne świadczenia pieniężne dla emerytów i rencistów, czyli tzw. trzynasta i czternasta emerytura, zaplanowane w wysokości 31,5 mld zł.

Omawiając wydatki na świadczenia na rzecz osób fizycznych, warto zwrócić uwagę na sposób klasyfikowania wydatków budżetu państwa przeznaczonych na finansowanie składek na ubezpieczenia społeczne i na ubezpieczenie zdrowotne dla wybranych grup ludności objętej programami społecznymi. Na przykład w ramach rozdziału 85518 – *Świadczenie wspierające* zaplanowano na 2025 r. 86,4 mln zł w § 411 – *Składki na ubezpieczenia społeczne* i 39,7 mln zł w § 413 – *Składki na ubezpieczenie zdrowotne*, czyli w paragrafach zaliczanych do grupy *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*. Jak wskazuje nazwa tej grupy, powinny być w niej wykazywane wydatki związane z bieżącym funkcjonowaniem jednostek budżetowych, a nie transfery społeczne. Te mogłyby się znaleźć w grupie razem ze świadczeniami na rzecz osób fizycznych, gdyby rozszerzyć ją również o transfery niepieniężne i odpowiednio zmienić nazwę. Zdaniem NIK, Ministerstwo Finansów powinno dokonać przeglądu poszczególnych wydatków zarówno ujmowanych w grupie *Świadczenia na rzecz osób fizycznych*, jak i w grupie *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*. Wydatki ponoszone na rzecz pracowników powinny być ujmowane w grupie *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*, a wydatki na rzecz wspieranych przez państwo grup ludności, niezwiązane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych, powinny być ujmowane w oddzielnej grupie, dotyczącej transferów społecznych.

W ustawie budżetowej na rok 2025 po raz pierwszy zaplanowano środki w nowo utworzonych rozdziałach 85519 – *Świadczenia „aktywny rodzic”* i 85518 – *Świadczenie wspierające*. W pierwszym z nich zaplanowano m.in. wydatki na wypłatę świadczeń w wysokości 8,3 mld zł, a w drugim – w wysokości 4,1 mld zł. Wśród innych, istotnych kwotowo zmian dokonanych w grupie *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* wymienić należy zmniejszenie wydatków w rozdziale 85517 – *Rodzinny kapitał opiekuńczy* z 2415,8 mln zł w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024 do 198,9 mln zł w ustawie budżetowej na rok 2025. Wydatki te zostały więc zmniejszone o ponad 2,2 mld zł. Jak wyjaśniono w uzasadnieniu, rodzinny kapitał opiekuńczy miał zostać zastąpiony przez świadczenie „aktywnie w domu” stanowiące jedno z narzędzi realizacji programu *Aktywny Rodzic*. Skutkiem wyżej opisanych zmian był wzrost wydatków ogółem w dziale 855 – *Rodzina* z 89,2 mld

zł w 2024 r. do 97,2 mld zł w 2025 r., tj. o 9%. Większe wydatki w budżecie państwa zaplanowano jedynie w czterech działach klasyfikacji budżetowej:

- 753 - *Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne* – 184,1 mld zł,
- 758 - *Różne rozliczenia* – 173,2 mld zł,
- 757 - *Obsługa długu publicznego* – 110,2 mld zł,
- 752 - *Obrona narodowa* – 109,6 mld zł.

Łącznie w tych pięciu działach zaplanowano wydatki w wysokości 674,2 mld zł. Stanowiły one ponad 73% wydatków ogółem budżetu państwa. Oprócz tego w sześciu innych działach planowane wydatki przekraczały poziom 20 mld zł. Były to działy:

- 851 - *Ochrona zdrowia* – 40,5 mld zł,
- 730 - *Szkolnictwo wyższe i nauka* – 39,8 mld zł,
- 754 - *Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa* – 31,4 mld zł,
- 750 - *Administracja publiczna* – 30 mld zł,
- 755 - *Wymiar sprawiedliwości* – 27,4 mld zł,
- 600 - *Transport i łączność* – 24,8 mld zł.

Biorąc pod uwagę okres trzech lat – od 2022 r. do 2025 r. – dostrzec można, że spośród 11 działów o największych wydatkach w 2025 r., aż w dziewięciu działach wydatki wzrosły o ponad połowę. W porównaniu z limitem na 2022 r. ponad czterokrotnie wzrosły wydatki w dziale 757 - *Obsługa długu publicznego*, ponad dwukrotnie – w działach: 600 - *Transport i łączność*, 752 - *Obrona narodowa* oraz 753 - *Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne*, a blisko dwukrotnie – w dziale 851 - *Ochrona zdrowia*. Ponadto o ponad połowę wzrosły wydatki w działach: 750 - *Administracja publiczna*, 754 - *Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa*, 755 - *Wymiar sprawiedliwości* i 855 - *Rodzina*.

Wracając do analizy wydatków budżetu państwa w układzie grup ekonomicznych, należy zauważyć, że w ustawie budżetowej na rok 2025, w grupie **Wydatki bieżące jednostek budżetowych** zaplanowano wydatki w wysokości 170,6 mld zł, tj. o 9,1% większe niż w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024. Wzrost tych wydatków nastąpił w warunkach inflacji prognozowanej średniorocznie na 5%. Również o 5% wzrosnąć miały kwoty bazowe wynagrodzeń pracowników państwowej sfery budżetowej, w tym funkcjonariuszy i żołnierzy, pracowników ministerstw, urzędów centralnych i wojewódzkich.

Warto jednak zauważyć, że limit wydatków na wygrodzienia i uposażenia miał wzrosnąć z 83,6 mld zł w 2024 r. do 93,8 mld zł w 2025 r., tj. o 12,3%⁹⁵. Oznacza to, że tempo wzrostu tych wydatków istotnie przewyższało wskaźnik wzrostu kwot bazowych wynagrodzeń pracowników państwowej sfery budżetowej przyjęty przy tworzeniu projektu ustawy budżetowej, przy czym w poszczególnych częściach budżetowych dynamika wydatków płacowych znacząco się różniła⁹⁶. W trzydziestu częściach budżetowych tempo wzrostu tych wydatków przekraczało 10%⁹⁷, w czterdziestu częściach mieściło się w przedziale 5,1-10%, a w pięciu częściach miało wynieść poniżej 5%.

⁹⁵ Wydatki uwzględnione w § 401-410, 417, 418, 471, 479, 480.

⁹⁶ Części 15/01-15/12, 85/02-85/32 i 86/01-97 zostały uwzględnione w tej analizie jako łączne części 15/00, 85/00 i 86/00.

⁹⁷ W tym w 21 częściach niezwiązanych z funkcjonowaniem organów i jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp.

W największym stopniu wzrost wydatków na wynagrodzenia wynikał – oprócz zwiększenia kwot bazowych – ze skutków przechodzących podwyżek wprowadzonych w 2024 r. w Krajowej Administracji Skarbowej i podwyżek nauczycieli zatrudnionych w szkołach i placówkach podległych wybranym ministrom, a także ze zwiększenia liczby etatów żołnierzy zawodowych i funkcjonariuszy.

W odróżnieniu od wydatków o charakterze płacowym, wydatki rzeczowe na zakup towarów i usług zostały ustalone na niemal niezmienionym poziomie względem 2024 r. W planie finansowym wydatków budżetu państwa zgodnym z treścią znowelizowanej ustawy budżetowej na rok 2024 zaplanowano wydatki rzeczowe na zakup towarów i usług w wysokości 37,6 mld zł, a w planie finansowym na 2025 r. w wysokości 37,7 mld zł⁹⁸. Planowane tempo wzrostu wydatków rzeczowych wyniosło zaledwie 0,3%. Warto zwrócić uwagę, że wydatki rzeczowe zaplanowano na niemal niezmienionym poziomie względem poprzedniego roku, mimo prognozowanego utrzymywania się inflacji na wciąż wysokim poziomie 5%.

Istotny wzrost wydatków w grupie *Wydatki bieżące jednostek budżetowych* dotyczył także rezerw budżetowych. W grupie tej, w rozdziale 75818 – *Rezerwy ogólne i celowe* zaplanowano na 2025 r. o ponad 33%, tj. o 2,3 mld zł większe wydatki niż w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024. Miały one wynieść 9,1 mld zł. Z analizy rezerw budżetowych wynika, że największy wpływ na ich wzrost w omawianej grupie ekonomicznej miało utworzenie w 2025 r. rezerwy celowej w poz. 60 - *Uzupełnienie środków na realizację zadań publicznych w związku ze zmianami źródła ich finansowania*. W pozycji tej, w grupie *Wydatki bieżące jednostek budżetowych* ujęto środki w wysokości 2,4 mld zł z przeznaczeniem na finansowanie pomocy obywatelom Ukrainy po planowanym zakończeniu finansowania tego zadania z Funduszu Pomocy.

Znaczący – w ujęciu zarówno nominalnym, jak i procentowym – wzrost wydatków bieżących dotyczył również działalności Wojsk Lądowych, Sił Powietrznych oraz pozostałej działalności w dziale 752 - *Obrona narodowa*, a także działalności jednostek sądownictwa powszechnego, izb administracji skarbowej wraz z podległymi urzędami skarbowymi i urzędami celno-skarbowymi, a także komend powiatowych i wojewódzkich Policji.

NIK zwróciła również uwagę na planowanie wydatków bieżących jednostek budżetowych w częściach 85/02 – 85/32, których dysponentami są wojewodowie. Wydatki te w poszczególnych częściach służą w dużej mierze finansowaniu jednorodnych zadań, dlatego – zdaniem NIK – powinny podlegać standaryzacji na etapie ustalania przez Ministra Finansów wstępnych kwot wydatków, podobnie jak to się dzieje przy ustalaniu dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego na niektóre zadania zlecone, w tym z zakresu spraw obywatelskich. Przypomnieć należy, że standaryzacja metody obliczania tych dotacji oparta była na oszacowaniu wydatków ponoszonych przez poszczególne urzędy wojewódzkie na zadania podobne do zadań realizowanych przez samorządy. Założono zatem, że urzędy wojewódzkie wykonują na tyle jednorodne zadania, że można na ich podstawie oszacować w rzetelny sposób wielkość dotacji na zadania zlecone samorządom. Należy również dodać, że przy planowaniu wydatków budżetu państwa w częściach, których dysponentami są wojewodowie, nie wykorzystuje się budżetu zadaniowego.

⁹⁸ Wydatki uwzględnione w § 400, 421, 423-427, 430 i 436.

Podsekretarz Stanu w MF podała między innymi, że wydatki budżetów wojewodów planowane są na zasadach ogólnych. Wojewoda, ponosząc odpowiedzialność za wykonywanie polityki Rady Ministrów w województwie, musi mieć swobodę do kształtowania poziomu wydatków na poszczególne zadania. Podstawę do określania wynagrodzeń stanowią wynagrodzenia z roku poprzedniego, zwaloryzowane średniorocznym wskaźnikiem wzrostu wynagrodzeń ustalonym w ustawie budżetowej, oraz dodatkowe wynagrodzenie roczne, wypłacane na podstawie odrębnych przepisów. Ponadto wstępna kwota wydatków skalkulowana dla poszczególnych wojewodów nie uwzględnia środków na określone zadania, w tym np. wydatków bieżących dla działów: *Oświata i wychowanie oraz Edukacyjna opieka wychowawcza*.

Zdaniem NIK wprowadzenie standaryzacji w wycenie wybranych zadań realizowanych przez jednostki budżetowe podległe wojewodom – na etapie opracowania pism informujących dysponentów części budżetowych o wstępnych kwotach wydatków na przyszły rok i wyjściowych kwotach wydatków na trzy kolejne lata (dalej: pisma limitowe) nie ograniczałoby swobody wojewodów do kształtowania poziomu wydatków na poszczególne zadania. Standaryzacja służyłaby bowiem do oszacowania przez MF wstępnych i wyjściowych kwot wydatków, ale nie zobowiązywałaby wojewodów do ponoszenia wydatków na określone zadania w takich właśnie kwotach. NIK zauważa, że również jednostki samorządu terytorialnego wykonują zadania publiczne, w tym zadania zlecone, w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, co oznacza, że mają swobodę w realizacji zadań zleconych⁹⁹. Potwierdza to art. 4 ust. 5 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, w którym wskazano, że w przypadku delegowania kompetencji społecznościom lokalnym przez organy władzy centralnej, powinny one, w miarę możliwości, mieć pełną swobodę dostosowania sposobu wykonywania tych kompetencji do warunków miejscowych¹⁰⁰. W opinii Najwyższej Izby Kontroli wskazane jest, żeby Minister Finansów podjął prace nad zastosowaniem metody standaryzacji przy szacowaniu wstępnych kwoty wydatków dla wojewodów w takim zakresie, w jakim będzie to możliwe, odnośnie do wydatków bieżących jednostek budżetowych.

W grupie **Wydatki majątkowe** zaplanowano 79 mld zł, z tego 50,9 mld zł na zadania inwestycyjne w zakresie obrony narodowej. Ponadto:

- 7,9 mld zł zaplanowano w rozdziale 75818 – *Rezerwy ogólne i celowe*, w tym 2 mld zł na inwestycje KPO i 1,8 mld zł na przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych,
- 5,5 mld zł zaplanowano na zadania w dziale 600 – *Transport i łączność*, w tym 2,7 mld zł na inwestycje w drogi krajowe, a 2,2 mld zł na infrastrukturę kolejową,
- 3,4 mld zł zaplanowano w dziale 851 – *Ochrona zdrowia*, w tym 1,4 mld zł na szpitale kliniczne i 988 mln zł w rozdziale 85195 – *Pozostała działalność*,
- 2 mld zł zaplanowano w dziale 730 – *Szkolnictwo wyższe i nauka*, w tym 1,1 mld zł na działalność dydaktyczną i badawczą.

Wydatki majątkowe zaplanowane na 2025 r. wzrosły w stosunku do zaplanowanych w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024 o 8,3%, tj. o 6 mld zł. Przede wszystkim zwraca uwagę wzrost wydatków majątkowych zaplanowanych w rozdziale 75818 – *Rezerwy ogólne i celowe* – o 154%, tj. o 4,7 mld zł w stosunku do roku poprzedniego. Tak duży wzrost wydatków

⁹⁹ Zob. art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1153, ze zm.).

¹⁰⁰ Dz. U. z 1994 r. nr 124 poz. 607.

majątkowych ujętych w rezerwach celowych wynikał przede wszystkim z zaplanowania 1,8 mld zł na przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych (poz. 4 rezerw celowych) oraz ze zwiększenia o 1,4 mld zł rezerwy na inwestycje KPO (poz. 24). Warto odnotować, że w 2024 r. w rezerwie celowej utworzonej na przeciwdziałanie i usuwanie skutków klęsk żywiołowych nie ujęto żadnych środków w grupie *Wydatki majątkowe*, mimo że istotna część planowanych wydatków miała taki charakter.

Najwyższy nominalnie wzrost wydatków majątkowych – o 12,3 mld zł, tj. o 33,9% – nastąpił w rozdziale 75204 – *Centralne wsparcie*. Warto również odnotować zaplanowanie 1 mld zł wydatków majątkowych w rozdziale 70022 – *Fundusz Dopłat*. W budżecie państwa na 2024 r. wydatki w tym rozdziale zaplanowano wyłącznie w grupie *Dotacje i subwencje*, mimo że z Funduszu Dopłat udziela się finansowego wsparcia podmiotom realizującym przedsięwzięcia polegające na tworzeniu lub modernizacji lokali mieszkalnych na wynajem o ograniczonym czynszu, noclegowni, schronisk dla osób bezdomnych itp., a zatem zadania finansowane z tego funduszu mają charakter głównie inwestycyjny. Ponadto o blisko 0,9 mld zł wzrosły wydatki majątkowe planowane na drogi publiczne krajowe (wzrost o 49%) i na infrastrukturę kolejową (wzrost o 65%).

Wydatki zaplanowane w grupie ***Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa*** miały wynieść 75,5 mld zł. Były one o 9 mld zł, tj. o 13,5% wyższe od analogicznych wydatków ujętych w ustawie budżetowej na rok 2024. W uzasadnieniu ustawy budżetowej na rok 2025 wyjaśniono, że wzrost tych wydatków wynikał przede wszystkim ze wzrostu poziomu długu. Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa na rynku krajowym miały wzrosnąć o 9,6%, a na rynku zagranicznym – o 37,3%. Warto zauważyć, że wielkość planowanych w budżecie państwa wydatków na obsługę długu publicznego była znacznie większa od kwoty ujętej w grupie *Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa*, gdyż zawierała również wydatki planowane w grupie *Dotacje i subwencje* w wysokości 34,7 mld zł. Całkowita kwota wydatków budżetu państwa planowanych na obsługę długu publicznego przewyższała więc wydatki tego budżetu zaplanowane w dziale 752 – *Obrona narodowa* albo wydatki na wsparcie rodziny, w tym na program 800 plus.

W grupie ***Środki własne Unii Europejskiej*** zaplanowano na 2025 r. 35,7 mld zł. Kwota ta była o 254,9 mln zł, tj. o 0,7% mniejsza od kwoty ujętej w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024. W rezerwie celowej (poz. 8) zaplanowano 1 mld zł, zaś pozostałą kwotę – w części 84 – *Środki własne Unii Europejskiej*. Największą część wydatków ogółem w tej grupie – blisko 60% – stanowiła wpłata do budżetu UE obliczona na podstawie dochodu narodowego brutto. Z tego tytułu zaplanowano 21,3 mld zł, tj. o 8,8% więcej niż w 2024 r. Wzrosła także o 3,1% kwota wpłaty obliczonej na podstawie podatku od towarów i usług. Miała ona wynieść 6 mld zł. Znaczący udział w wydatkach ogółem zaplanowanych w grupie *Środki własne Unii Europejskiej* miała również wpłata z tytułu udziału w opłatach celnych i opłatach rolnych ustalona w wysokości 4,4 mld zł. Warto przy tym zauważyć, że wysokość tej wpłaty była znacząco – o ponad 30% – mniejsza niż w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024. Zmniejszyła się również – o 11,5% – planowana wpłata obliczona na podstawie masy odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych niepoddanych recyklingowi.

W grupie ***Współfinansowanie projektów z udziałem środków Unii Europejskiej*** zaplanowano na 2025 r. 15,7 mld zł. Wydatki te miały wzrosnąć w porównaniu z 2024 r. o 966,2 mln zł, tj. o 6,6%. Największe wydatki w tej grupie zaplanowano w rezerwach celowych (6,6 mld zł). Wydatki te miały

stanowiąc ponad 42% wydatków na *Współfinansowanie projektów z udziałem środków Unii Europejskiej*. Oprócz tego istotne środki zaplanowano w rozdziale: 01027 – *Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa* (2,8 mld zł), 75865 – *Programy regionalne 2021-2027 finansowane z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego* (1 mld zł), 75001 – *Urzędy naczelnych i centralnych organów administracji rządowej* (895,7 mln zł) oraz w rozdziale 75866 – *Programy regionalne 2021-2027 finansowane z udziałem Europejskiego Funduszu Społecznego Plus* (794,2 mln zł). Wydatki w tych rozdziałach znacząco wzrosły w porównaniu z 2024 r. Na przykład wydatki zaplanowane w rozdziale *Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa* wzrosły o 20,9%, a wydatki zaplanowane na programy regionalne 2021-2027 w rozdziałach 75865 i 75866 odpowiednio o 64,3% i 32,7%. Dane te wskazują na planowane, znaczące przyspieszenie realizacji projektów finansowanych w ramach perspektywy finansowej Unii Europejskiej na lata 2021-2027.

(akta kontroli: tom VI str. 171-223, tom IX str. 52-94, 146-158, tom X str. 1-104 pliki 001, 989-994)

Wydatki na ochronę zdrowia

W lipcu 2024 r. Minister Finansów przekazał Ministrowi Zdrowia informację o wstępnej kwocie wydatków na 2025 r.¹⁰¹ Kwota ta wynosiła 28 280,6 mln zł i obejmowała część 46 – *Zdrowie* oraz część 83 – *Rezerwy celowe* w zakresie pozycji, których podział jest dokonywany przez Ministra Finansów w porozumieniu z Ministrem Zdrowia. Podana kwota była jedynie o 194,6 mln zł, tj. o 0,7%, wyższa od wstępnej kwoty wydatków na 2024 r., ustalonej w lipcu 2023 r.¹⁰² i jednocześnie o 908 mln zł niższa od sumy wydatków zaplanowanych w ustawie budżetowej na rok 2024 w części 46 – *Zdrowie* i rezerwach celowych w poz. 74-76¹⁰³. W piśmie z 13 lipca 2024 r. Minister Finansów poinformował Ministra Zdrowia, że rozliczenie łącznej kwoty wydatków do poziomu wynikającego z art. 131c ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (dalej: *ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej*)¹⁰⁴ nastąpi po przedstawieniu planu wydatków przez poszczególnych dysponentów części budżetowych w dziale 851 – *Ochrona zdrowia*. Minister Zdrowia w pismach z lipca i sierpnia 2024 r.¹⁰⁵ wskazywał na niedoszacowanie przyznanego limitu wydatków¹⁰⁶ o 9529,8 mln zł w stosunku do kwoty wynikającej z art. 131c ust. 1 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. W ramach limitu na dotację podmiotową dla NFZ zaplanowano 8798,1 mln zł, tj. kwotę równą dotacji podmiotowej ujętej w planie finansowym NFZ na 2024 r. i jednocześnie znacznie niższą od kwoty dotacji podmiotowej przekazanej do NFZ w 2024 r. (14 789,1 mln zł). Kwota dotacji podmiotowej dla NFZ uwzględnionej w kwocie wstępnej była również istotnie niższa od kwoty wynikającej ze zaktualizowanej trzyletniej prognozy przychodów Narodowego Funduszu Zdrowia na lata 2025-2027 z czerwca 2024 r. (18 300 mln zł).

¹⁰¹ Pismo nr BP6.411.19.2024 z 13 lipca 2024 r.

¹⁰² Pismo nr BP6.411.12.2023 z 14 lipca 2023 r.

¹⁰³ Chodzi o rezerwy: w poz. 74 *Środki na zadania w obszarze zdrowia*, w poz. 75 *Środki na finansowanie programu polityki zdrowotnej leczenia niepłodności obejmującego procedury medycznie wspomaganej prokreacji, w tym zapłodnienie pozaustrojowe* i w poz. 76 *Środki na finansowanie Telefonu Zaufania dla Dzieci i Młodzieży*.

¹⁰⁴ Dz. U. z 2025 r. poz. 1461, ze zm.

¹⁰⁵ Pisma nr BFC.3200.88.2024.MG z 29 lipca 2024 r. i z 6 sierpnia 2024 r.

¹⁰⁶ Limit przyznany przez Ministra Finansów w kwocie 28 820,6 mln zł, powiększony o limit wydatków przyznany przez Ministra Obrony Narodowej w kwocie 3 mln zł.

Podsekretarz Stanu w MF wyjaśniła, że: *argumentem dla takiego działania był brak akceptacji, na tamtym etapie prac, planu finansowego NFZ na 2025 r. oraz znaczny wzrost zaproponowanej dotacji dla NFZ w porównaniu do 2024 roku i lat poprzednich w konsekwencji wzrostu kosztów NFZ. Kwestia ta pozostawała przedmiotem dyskusji i ustaleń i znalazła swój ciąg dalszy poprzez zwiększenie dotacji podmiotowej dla NFZ w wyniku korekty dokonanej w dniu 9 sierpnia 2024 r. w kwocie 9501,9 mln zł. W efekcie kwota dotacji podmiotowej dla NFZ w projekcie ustawy budżetowej na 2025 rok została zaplanowana w kwocie 18 300 mln zł.*

(akta kontroli: tom II str. 353-354, 369, 422, tom III str. 80-83, 94, 109, tom IX str. 1-51)

W projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 z 28 sierpnia 2024 r. na finansowanie ochrony zdrowia zaplanowano:

- wydatki w części 46 – *Zdrowie* w kwocie 37 958,6 mln zł, z tego w budżecie państwa – 37 125,2 mln zł i w budżecie środków europejskich – 833,3 mln zł,
- wydatki w innych częściach budżetowych w dziale 851 – *Ochrona zdrowia* w kwocie 7047,8 mln zł, z tego w budżecie państwa – 7039,6 mln zł i w budżecie środków europejskich – 8,2 mln zł,
- wydatki budżetu państwa w części 66 – *Rzecznik Praw Pacjenta* w kwocie 38,4 mln zł¹⁰⁷, z tego w budżecie państwa 35 mln zł i w budżecie środków europejskich 3,4 mln zł.

Łącznie w budżecie państwa i budżecie środków europejskich na ochronę zdrowia zaplanowano 45 044,7 mln zł.

Na późniejszym etapie, w projekcie przekazanym do Sejmu RP we wrześniu 2024 r. kwota wydatków została zwiększona o 1,4 mln zł, do 45 046,2 mln zł.

(akta kontroli: tom II str. 273, 280-282, 289, 297, 303-304, 307, 312, 321, 328-330, 341, tom III str. 79)

Ponadto według kalkulacji sporządzonej w Ministerstwie Finansów planowane poza budżetem państwa nakłady na finansowanie ochrony zdrowia w 2025 r. obejmowały:

- 1) koszty Narodowego Funduszu Zdrowia ujęte w projekcie planu finansowego tego funduszu, z wyłączeniem kosztów finansowanych z dotacji z budżetu państwa oraz ze środków przekazywanych z Funduszu Medycznego, w wysokości 176 504,1 mln zł¹⁰⁸,
- 2) ujęte w planie finansowym NFZ odpisy dla Agencji Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji¹⁰⁹ oraz dla Agencji Badań Medycznych¹¹⁰, a także odpis dla Funduszu Kompensacyjnego Zdarzeń Medycznych¹¹¹ w łącznej wysokości 672,8 mln zł,

¹⁰⁷ Od 2024 r. po raz pierwszy przy kalkulacji nakładów na ochronę zdrowia brane są pod uwagę wydatki w części 66 – *Rzecznik Praw Pacjenta*, w związku ze zmianą art. 131c ust. 3 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

¹⁰⁸ Planowane koszty NFZ w wysokości 197 834 mln zł pomniejszono o dotacje podmiotowe z budżetu państwa w wysokości 18 300 mln zł, środki z Funduszu Medycznego w wysokości 2685,1 mln zł oraz dotacje na projekty finansowane lub współfinansowane ze środków Unii Europejskiej w wysokości 344,7 mln zł.

¹⁰⁹ Odpis, o którym mowa w art. 31t ust. 5-9 ustawy świadczeniach opieki zdrowotnej.

¹¹⁰ Odpis, o którym mowa w art. 97 ust. 3e ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

¹¹¹ Odpis, o którym mowa w art. 97 ust. 3i i 3j ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej.

- 3) koszty ujęte w planach finansowych: Funduszu Rozwiązywania Problemów Hazardowych¹¹², Funduszu Kompensacyjnego Szczepień Ochronnych i Funduszu Kompensacyjnego Badań Klinicznych w łącznej wysokości 23 mln zł.

Zgodnie z powyższym wyliczeniem kwota planowanych nakładów na finansowanie ochrony zdrowia w 2025 r. miała wynieść łącznie 222 246,1 mln zł, tj. o 589,6 mln zł więcej od ustawowego minimum określonego w art. 131c ust. 1 pkt 1 lit. h ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej. W myśl tego przepisu na finansowanie ochrony zdrowia w 2025 r. należało przeznaczyć środki w wysokości nie niższej niż 6,5% produktu krajowego brutto¹¹³, co oznaczało konieczność zaplanowania na ten cel co najmniej 221 656,5 mln zł. Warunek ten został spełniony. Kwota planowanych nakładów stanowiła 6,52% PKB osiągniętego w 2023 r.

(akta kontroli: tom II str. 339-341, tom III str. 9-45, 79)

W odniesieniu do wielkości PKB prognozowanej na rok 2025, nakłady na ochronę zdrowia stanowiły 5,58%. Oznacza to, że relacja planowanych nakładów¹¹⁴ do wielkości PKB prognozowanej na rok planistyczny zwiększyła się w stosunku do odnotowanej w latach poprzednich (2022-2024), kiedy kształtowała się ona na poziomie 5,09%.

Na etapie prac parlamentarnych zwiększono wydatki budżetu państwa na ochronę zdrowia o 49,2 mln zł, na co złożyło się zwiększenie wydatków w części 46 – *Zdrowie* o 54 mln zł, w tym dotacji podmiotowej dla NFZ o 50 mln zł, i zmniejszenie rezerwy celowej w poz. 67 *Środki na zadania w obszarze zdrowia* o 4,7 mln zł.

(akta kontroli: tom II str. 341-342)

Można zauważyć, że dotacje podmiotowe dla NFZ stanowią coraz istotniejszą pozycję wydatków budżetu państwa. W 2022 r. dotacje te wyniosły 688 mln zł, w 2023 r. – 200 mln zł, w 2024 r. – 14 789,1 mln zł, a według ustawy budżetowej na rok 2025 – 18 350 mln zł, co i tak okazało się niewystarczające¹¹⁵. Dane te świadczą o szybko rosnącej luce w finansowaniu NFZ. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że utrzymanie tej tendencji uniemożliwi przywrócenie stabilności finansów publicznych. Powstawanie luki w finansowaniu NFZ ma związek z mechanizmem wzrostu kwoty minimalnych nakładów na ochronę zdrowia określonym w art. 131c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej oraz faktem, że wpływy NFZ ze składek na ubezpieczenie zdrowotne nie wzrastają w tak szybkim tempie jak nakłady. Z kolei wzrost kosztów świadczeń medycznych wynika między innymi z postanowień ustawy z dnia 8 czerwca 2017 r. o sposobie ustalania najniższego wynagrodzenia zasadniczego niektórych pracowników zatrudnionych w podmiotach leczniczych¹¹⁶. Przepisy tej ustawy uzależniają wysokość wynagrodzenia

¹¹² Koszty ogółem ujęte w planie funduszu w kwocie 38,3 mln zł zostały pomniejszone o transfer środków z NFZ w wysokości 25,7 mln zł z tytułu wpływów z części opłaty za zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych w obrocie hurtowym.

¹¹³ W myśl art. 131c ust. 2 wartość produktu krajowego brutto jest ustalana na podstawie wartości określonej w obwieszczeniu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego wydawanym na podstawie art. 5 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o sposobie obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto (Dz. U. z 2021 r. poz. 151), według stanu na dzień 31 sierpnia. Według obwieszczenia Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 maja 2024 r. w sprawie pierwszego szacunku wartości produktu krajowego brutto w 2023 r. (M.P. poz. 368) wartość PKB w 2023 r. wyniosła 3410,1 mld zł.

¹¹⁴ Na etapie przekazania projektu ustawy budżetowej do Sejmu.

¹¹⁵ W trakcie 2025 r. podejmowano działania w celu zapewnienia dodatkowych środków dla NFZ, m.in. w drodze zmiany przeznaczenia rezerw celowych.

¹¹⁶ Dz. U. z 2022 r. poz. 2139.

pracowników podmiotów leczniczych od przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia brutto w gospodarce narodowej, co ma wpływ na wycenę świadczeń medycznych.

(akta kontroli: tom II str. 400-420)

Wydatki na cele obronne

W myśl art. 40 ust. 1 pkt 2 i ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny¹¹⁷ na finansowanie potrzeb obronnych Rzeczypospolitej Polskiej należało przeznaczyć wydatki budżetu państwa w wysokości nie niższej niż 3% produktu krajowego brutto, przy czym udział wydatków majątkowych w tej kwocie miał wynieść co najmniej 20%. Wymogi te zostały spełnione.

Minimalna kwota nakładów ustalona w oparciu o art. 40 ustawy o obronie Ojczyzny wynosiła 119 502 mln zł. W opracowanym w Ministerstwie Finansów projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 z 24 sierpnia 2024 r. zaplanowano wydatki budżetu państwa na cele obronne w kwocie 124 302 mln zł¹¹⁸, stanowiącej 3,1% wartości PKB przyjętej w założeniach projektu budżetu państwa na rok 2025¹¹⁹, w tym 4800 mln zł na realizację programu wieloletniego *Wyposażenie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w czołgi*¹²⁰. Na wydatki majątkowe przeznaczono 51 783,1 mln zł¹²¹, tj. 41,7% środków zaplanowanych na cele obronne.

Na dalszych etapach prac nad projektem ustawy budżetowej łączna kwota wydatków na te cele nie uległa zmianie, zaś udział wydatków majątkowych zmniejszył się do 41,6%¹²².

(akta kontroli: tom II str. 265, 273-276, 297-299, 321-324,
tom III str. 158-159, 183-186, 191, 370-373)

NIK zwraca uwagę na następujące kwestie związane z planowaniem nakładów na obronę narodową.

- 1) Do wydatków obronnych, podobnie jak w latach 2020-2024, zaliczono środki finansowe przeznaczone na zadania związane z kształceniem w uczelniach wojskowych studentów studiów stacjonarnych i doktorantów, będących osobami cywilnymi. W myśl art. 460 ust. 10 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (dalej: uPoswin)¹²³ środki na te zadania nie powinny być zaliczane do wydatków na cele obronne¹²⁴, przy czym

¹¹⁷ Dz. U. z 2025 r. poz. 825, ze zm.

¹¹⁸ Wydatki w części 29 – *Obrona narodowa* w kwocie 123 555,6 mln zł oraz wydatki w dziale 752 – *Obrona narodowa* poza częścią 29 w kwocie 746,4 mln zł.

¹¹⁹ Prognozowana wartość PKB na 2025 r. to 3983,4 mld zł.

¹²⁰ Program ustanowiony Uchwałą Nr 89 Rady Ministrów z dnia 9 lipca 2021 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego „Wyposażenie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w czołgi” i zapewnienia warunków jego realizacji. (M.P. poz. 715).

¹²¹ Wydatki majątkowe w części 29 – *Obrona narodowa* w kwocie 51 546,7 mln zł oraz w dziale 752 – *Obrona narodowa* w innych częściach budżetu państwa w kwocie 236,4 mln zł.

¹²² Wprowadzono pewne zmiany w strukturze wydatków. Według ustawy budżetowej na rok 2025 wydatki w części 29 – *Obrona narodowa* zaplanowano w kwocie 123 525,8 mln zł, a wydatki w dziale 752 – *Obrona narodowa* poza częścią 29 w kwocie 776,2 mln zł. Wydatki majątkowe miały wynieść 51 768,1 mln zł, z tego wydatki w części 29 – 51 531,7 mln zł, a wydatki w dziale 851 poza częścią 29 – 236,4 mln zł.

¹²³ Dz. U. z 2024 r. poz. 1571, ze zm.

¹²⁴ Zgodnie z art. 460 ust. 10 uPoswin wydatki ze środków finansowych, o których mowa w ust. 8 pkt 2 – tj. środków finansowych przeznaczonych na zadania związane z kształceniem w uczelniach wojskowych studentów studiów stacjonarnych i doktorantów, będących osobami cywilnymi – nie stanowią wydatków budżetowych, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej.

przepis ten odwołuje się do ustalania wysokości nakładów na podstawie art. 7 ust. 1 nieobowiązującej już ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej¹²⁵, a nie na podstawie art. 40 ustawy o obronie Ojczyzny. Omawiany przepis art. 460 ust. 10 uPoswin dotychczas nie został usunięty z porządku prawnego ani dostosowany do nowych regulacji. W 2024 r. podjęto próbę jego zmiany. Opracowany w Ministerstwie Obrony Narodowej projekt ustawy o zmianie ustawy o obronie Ojczyzny oraz ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹²⁶ przewidywał uaktualnienie odwołania w tym przepisie do właściwej ustawy, tj. art. 40 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny. Minister Finansów nie zgadzał się jednak na proponowane brzmienie przepisu, postulując o jego całkowite wykreślenie, co skutkowałoby przyjęciem zasady zaliczania omawianych wydatków do wydatków obronnych¹²⁷. Minister Obrony Narodowej zajmował odmienne stanowisko w tej sprawie, argumentując, że omawiane zadanie nie ma charakteru obronnego, a jego finansowanie w ramach limitu wydatków obronnych *de facto* zmniejsza wysokość środków, które mogłyby zostać przeznaczone na wzmocnienie Sił Zbrojnych RP, m.in. poprzez zakup sprzętu wojskowego¹²⁸. W związku z rozbieżnością stanowisk zrezygnowano ze zmiany wymienionego przepisu¹²⁹. W konsekwencji omawiany problem nie został systemowo rozwiązany. Podobnie jak w latach poprzednich, przy planowaniu budżetu na 2025 r. zastosowano rozwiązanie doraźne. Opracowany w Ministerstwie Finansów projekt ustawy o budżecie na rok 2025 przewidywał, iż przepis art. 460 ust. 10 uPoswin nie będzie stosowany w 2025 r.¹³⁰ W związku z tym środki w wysokości 417,2 mln zł przeznaczone na kształcenie w uczelniach wojskowych osób cywilnych zaliczono do wydatków na cele obronne.

(akta kontroli: tom III str. 178-183, 189-293, 347-348, 352-354, 371-372)

NIK podziela w tej sprawie stanowisko Ministra Obrony Narodowej, że wydatki na kształcenie osób cywilnych nie mają bezpośredniego związku z obronnością państwa.

- 2) Także ww. uchwała Rady Ministrów dotycząca ustanowienia programu wieloletniego *Wypożyczenie Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej w czołgi* odwołuje się do nieobowiązującej już ustawy o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej oraz do zlikwidowanego już państwowego funduszu celowego (Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych), co może powodować niejasności co do źródeł finansowania programu. W myśli § 3 tej uchwały program jest finansowany: 1) ze środków

¹²⁵ Dz. U. z 2022 r. poz. 161. Ustawa została uchylona z dniem 23 kwietnia 2022 r., w związku z wejściem w życie ustawy o obronie Ojczyzny.

¹²⁶ Projekt ujęty w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD157.

¹²⁷ Stanowisko prezentowane w pismach nr FS6.0723.50.2024 z 22 października 2024 r., nr FS6.0723.1.2024.BOG.4 z 5 listopada 2024 r., nr FS6.021.113.2024 z 29 listopada 2024 r., nr FS6.021.113.2024.2025.7 z 5 maja 2025 r. zawierających uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o obronie Ojczyzny oraz ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Pisma zostały podpisane z upoważnienia Ministra Finansów przez Hannę Majczyk, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów.

¹²⁸ M.in. w piśmie MON nr DSW-WFI.501.26.2024 z 10 października 2024 r. i piśmie nr MON.DP-WUW.0210.97.2024.TA.

¹²⁹ Minister Obrony Narodowej zgłosił autopoprawkę polegającą na usunięciu z projektu ustawy zmiany art. 460 ust. 10 uPoswin i na posiedzeniu Rady Ministrów w dniu 6 maja 2025 r. przyjęty został projekt ustawy o obronie Ojczyzny oraz niektórych innych ustaw (UD157) z uwzględnieniem tej autopoprawki.

¹³⁰ Art. 16 uchwalonej 21 listopada 2024 r. ustawy o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2025 (Dz. U. poz. 1925; dalej: ustawa o budżecie).

budżetu państwa, które nie są wliczane do limitu wydatków obronnych na podstawie art. 7 ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej, lub 2) ze środków Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych, lub 3) z innych źródeł. Nie przesądzono, czy wydatki na realizację programu powinny być planowane dodatkowo ponad kwotę minimalnych nakładów ustaloną w oparciu o art. 40 ust. 1 pkt 2 ustawy o obronie Ojczyzny, czy w ramach tej kwoty.

Dyrektor Generalny Ministerstwa Obrony Narodowej poinformował o podjęciu prac nad zmianą wymienionej uchwały, przy czym – według przekazanej informacji – w listopadzie 2025 r. trwał proces uzgadniania dokumentu pomiędzy komórkami organizacyjnymi Ministerstwa Obrony Narodowej. W lutym 2026 r. w Biuletynie Informacji Publicznej Kancelarii Prezesa Rady Ministrów zamieszczono informację o trwających pracach nad projektem zmiany tej uchwały. Podano, że planowany termin przyjęcia projektu to pierwszy kwartał 2026 r.

(akta kontroli: tom III str. 147, 158, 182-183, 188-189, 348-349, 355)

- 3) Pod koniec 2024 r. wprowadzono możliwość udzielania przez Ministra Obrony Narodowej dotacji celowych na dofinansowanie zadań inwestycyjnych w placówkach opiekuńczo-wychowawczych, szkołach, przedszkolach lub żłobkach, a także placówkach wsparcia dziennego. Możliwość finansowania tego rodzaju zadań przez Ministra Obrony Narodowej przewiduje art. 39f¹³¹ ustawy z dnia 16 września 2011 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi¹³². Przepis ten został zaproponowany przez Ministra Obrony Narodowej i uwzględniony w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi oraz niektórych innych ustaw¹³³. Wszedł on do porządku prawnego w listopadzie 2024 r.¹³⁴ Wynika z niego, że źródłem finansowania dotacji dla szkół i przedszkoli oraz innych wymienionych placówek miał być budżet resortu obrony narodowej. Według oceny skutków regulacji koszty proponowanego rozwiązania miały wynieść około 26,3 mln zł w latach 2025-2026, z tego 14,3 mln zł w 2025 r. Minister Finansów zgłosił uwagi do tego rozwiązania, podnosząc m.in., że: 1) regulacja ta budzi zastrzeżenia w kontekście kompetencji MON przewidzianych w ustawach regulujących system oświaty, 2) wydatki ujęte w przedmiotowym przepisie nie mają charakteru wydatków obronnych ani nie pozostają z nimi w związku, stąd nie jest uzasadnione, z punktu widzenia prawidłowości klasyfikacji budżetowej, finansowanie ich z części 29 – *Obrona narodowa*¹³⁵.

¹³¹ W myśl art. 39f Minister Obrony Narodowej, na wniosek wojewody, może udzielić organowi prowadzącemu placówkę opiekuńczo-wychowawczą, szkołę, przedszkole lub żłobek, a także podmiotowi prowadzącemu placówkę wsparcia dziennego, w związku z likwidacją skutków powodzi, dotacji celowej na dofinansowanie zadań inwestycyjnych do wysokości 100 % kosztów realizacji tych zadań.

¹³² Dz. U. z 2025 r. poz. 1402, ze zm.

¹³³ Druk sejmowy nr 802.

¹³⁴ Przepis został dodany ustawą z dnia 21 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z usuwaniem skutków powodzi oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1717). Ustawa weszła w życie z dniem 26 listopada 2024 r.

¹³⁵ Uwagi zgłoszono pismami o nr FS7.021.52.2024 z 18 i 29 października 2024 r., podpisanymi z upoważnienia Ministra Finansów przez Hannę Majszczuk, podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów.

Dyrektor Generalny Ministerstwa Obrony Narodowej poinformował, że na zamierzenia obejmujące dofinansowanie odbudowy szkół, przedszkoli i placówek opiekuńczo-wychowawczych w 2025 r. zabezpieczono środki finansowe w wysokości 7 mln zł. W odpowiedzi na pytanie o związek tych wydatków z celami obronnymi oświadczył, że środki przekazywane były z zasobu przeznaczanego na promocję Sił Zbrojnych RP, w sposób podobny jak na program *Strzelnica w powiecie*, przy założeniu, że podmioty, których odbudowa zostanie zrealizowana z tych środków, prowadzą lub podejmą stałą współpracę z MON w zakresie promocji obronności.

(akta kontroli: tom III str. 256, 273, 294-336, 349-350, 355-356)

NIK podziela stanowisko Ministra Finansów w tej sprawie, wskazując, że wydatki obejmujące dofinansowanie odbudowy szkół, przedszkoli i placówek opiekuńczo-wychowawczych nie mają charakteru wydatków obronnych. Przyjęte rozwiązanie nie służy przejrzystości finansów publicznych, a ponadto prowadzi do zawyżenia wielkości planowanych wydatków na obronę narodową, które w rzeczywistości były niższe. Minister Finansów słusznie zgłosił uwagi w tym zakresie.

- 4) Wyżej wymienione wydatki zaplanowane w budżecie państwa w kwocie 124 302 mln zł stanowiły jedynie część nakładów, jakie planowano ponieść ze środków publicznych na cele obronne w 2025 r. Wydatki Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych (dalej: FWSZ) prowadzonego przez Bank Gospodarstwa Krajowego miały wynieść w 2025 r. – według planu finansowego tego funduszu ujętego w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej – 76 266,6 mln zł¹³⁶, z tego:
- wydatki na realizację celów określonych w *Programie rozwoju Sił Zbrojnych* – 65 419,9 mln zł,
 - wydatki na organizację i obsługę finansowania dłużnego – 10 838,1 mln zł,
 - wynagrodzenie prowizyjne dla BGK – 8,6 mln zł.

Jednym ze źródeł finansowania funduszu miała być wpłata z budżetu państwa w wysokości 14 021 mln zł.

Po zsumowaniu wydatków z budżetu państwa na cele obronne i wydatków FWSZ oraz po wyeliminowaniu planowanej wpłaty z budżetu do tego funduszu, uzyskuje się kwotę 186 547,7 mln zł, stanowiącą 4,7% PKB prognozowanego na 2025 r. Jednak biorąc pod uwagę wyłącznie wydatki FWSZ na realizację celów określonych w *Programie rozwoju Sił Zbrojnych* (65 419,9 mln zł), łączna kwota nakładów planowanych na cele obronne w budżecie państwa i FWSZ wyniosła 175 701 mln zł i stanowiła 4,4% prognozowanego PKB, przy czym – jak wskazano powyżej- nie wszystkie zaplanowane w budżecie MON wydatki miały związek z obronnością państwa.

Należy przy tym zauważyć, że nie istnieje jasne rozgraniczenie, jakie wydatki na obronę narodową są finansowane z budżetu państwa, a jakie z FWSZ. Rozwiązanie polegające na finansowaniu znacznej części wydatków poza budżetem państwa przyczynia się do

¹³⁶ W trakcie roku plan FWSZ został zmieniony; po zmianie nr 1 z czerwca 2025 r. wielkość planowanych wydatków wynosiła 73 126,1 mln zł.

zmniejszenia przejrzystości finansów publicznych oraz wiąże się z koniecznością ponoszenia dodatkowych kosztów na obsługę funduszu przez BGK.

(akta kontroli: tom III str. 160-175, 183, 187, 191)

Wydatki na infrastrukturę transportu lądowego

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 16 grudnia 2005 r. o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego¹³⁷ wydatki związane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem, ochroną i zarządzaniem infrastrukturą transportu lądowego, finansowaną lub dofinansowaną przez ministra właściwego do spraw transportu ustala się w ustawie budżetowej w wysokości nie niższej niż 18% planowanych na dany rok wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych.

Według prognozy sporządzonej w Departamencie Polityki Makroekonomicznej MF w lipcu 2024 r. dochody z tytułu podatku akcyzowego od paliw silnikowych (benzyna, diesel, lpg) w 2025 r. miały wynieść 39 215,5 mln zł. W sierpniu 2024 r. prognozowaną kwotę podwyższono do 39 499,1 mln zł. W związku z tym wydatki, o których mowa w art. 5 ustawy o finansowaniu infrastruktury transportu lądowego, powinny wynieść co najmniej 7109,8 mln zł.

Warunek ten został spełniony. W projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 z 28 sierpnia 2024 r., przekazanym Radzie Dialogu Społecznego, na infrastrukturę transportu lądowego zaplanowano 17 067,3 mln zł¹³⁸.

W projekcie ustawy budżetowej z 28 września 2024 r., przekazanym do Sejmu, środki na tę infrastrukturę zwiększono do 17 067,5 mln zł¹³⁹. Kwota ta stanowiła 43,2% prognozowanych na 2025 r. wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych. Na etapie prac parlamentarnych wymieniona kwota wydatków nie uległa zmianie.

Ponadto w budżecie państwa zaplanowano środki na dofinansowanie RFRD, przy czym na etapie ustalenia wstępnych kwot wydatków na rok 2025 oraz opracowania sierpniowego projektu ustawy budżetowej planowano przeznaczyć na ten cel 1958,6 mln zł, a we wrześniu 2024 r., w związku z pismem Ministra Infrastruktury, planowane wpłaty zmniejszono do 1887,7 mln zł. Zaplanowano je w części 29 – *Obrona narodowa* w wysokości 500 mln zł oraz w rezerwie celowej w poz. 5 – *Uzupełnienie środków dla Rządowego Funduszu Rozwoju Dróg i Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej*, z przeznaczeniem na wpłatę w ramach części 39 – *Transport*, w wysokości 1387,7 mln zł¹⁴⁰. Tym samym spełnione zostały wymogi określone w ustawie z dnia 23 października 2018 r. o Rządowym Funduszu Rozwoju Dróg¹⁴¹, w zakresie zapewnienia wpłaty z budżetu państwa z części budżetowej, której dysponentem jest Minister Obrony Narodowej, w wysokości 500 mln zł rocznie (art. 5 ust. 1 pkt 2)

¹³⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 688.

¹³⁸ Wzięto pod uwagę wydatki budżetu państwa w części 39 – *Transport*, w dziale 600 – *Transport i łączność*, w rozdziałach: 60002 – *Infrastruktura kolejowa* – 10 479,7 mln zł, 60011 – *Drogi publiczne krajowe* – 5734 mln zł i 60012 – *Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad* – 853,7 mln zł.

¹³⁹ Zwiększono kwotę wydatków w rozdziale 60012 – *Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad* o 143 tys. zł (w ramach wydatków na współfinansowanie projektów z udziałem środków z Unii Europejskiej).

¹⁴⁰ W trakcie realizacji budżetu z inicjatywy Ministra Infrastruktury ponownie dokonano zmiany wysokości planowanej wpłaty do RFRD. Decyzją Ministra Finansów z 15 października 2025 r. z rezerwy poz. 5 na wpłatę do RFRD przeznaczono 1458,6 mln zł.

¹⁴¹ Dz. U. z 2025 r. poz. 94.

oraz nieprzekroczenia maksymalnego limitu wydatków z budżetu państwa przeznaczonych na dofinansowanie funduszu w 2025 r. w wysokości 1958,6 mln zł (art. 51 ust. 1 pkt 8).

(akta kontroli: tom I str. 346, tom II str. 278, 301, 327, tom III str. 374-465)

W zakresie planowania środków na infrastrukturę transportu lądowego NIK zwraca uwagę, że wstępna kwota wydatków na 2025 r. dla części budżetowych, których dysponentem był Minister Infrastruktury, wynosząca 19 671,9 mln zł¹⁴² została ustalona na zbyt niskim poziomie, niepozwalającym na sfinansowanie wydatków przewidzianych na 2025 r. w rządowych programach wieloletnich w obszarze transportu lądowego. Minister Infrastruktury podniósł tę kwestię w adresowanym do Ministra Finansów piśmie¹⁴³ z 30 lipca 2024 r., przy czym niedobór środków na finansowanie zadań drogowych i kolejowych w 2025 r. oszacowano na 6292,3 mln zł.

(akta kontroli: tom III str. 391-410)

Według bazy limitowej na 2025 r., na programy wieloletnie realizowane w części 39 – *Transport* zaplanowano 10 790,8 mln zł, podczas gdy w rządowych programach wieloletnich dotyczących infrastruktury drogowej i kolejowej założono finansowanie z budżetu państwa na poziomie 16 637,8 mln zł, z tego:

- *Rządowy Program wsparcia zadań zarządców infrastruktury kolejowej, w tym w zakresie utrzymania i remontów, do 2028 roku*¹⁴⁴ – 8037,8 mln zł,
- *Program Wzmocnienia Krajowej Sieci Drogowej do 2030 roku*¹⁴⁵ – 6500 mln zł,
- *Krajowy Program Kolejowy do 2030 roku (z perspektywą do roku 2032)*¹⁴⁶ – 2100 mln zł.

Oprócz tego w 2023 r. ustanowiony został *Program wspierania inwestycji infrastrukturalnych w związku z realizacją kluczowych inwestycji w zakresie strategicznej infrastruktury energetycznej, w tym elektrowni jądrowej, w województwie pomorskim*¹⁴⁷, który zakładał – w brzmieniu obowiązującym w 2024 r. – poniesienie w 2025 r. wydatków z budżetu państwa w wysokości 152,5 mln zł, w tym w części 39 – 137,5 mln zł.

Ostatecznie w ustawie budżetowej na rok 2025 łączny limit wydatków budżetu państwa dla omawianych czterech części budżetowych ustalono w wysokości 24 930,5 mln zł¹⁴⁸, tj. o ponad

¹⁴² Wstępna kwota wydatków przekazana w piśmie Ministra Finansów z 12 lipca 2024 r., nr BP6.411.19.2024, obejmowała części budżetowe: 21 – *Gospodarka morska*, 22 – *Gospodarka wodna*, 39 – *Transport* i 69 – *Żegluga śródlądowa* oraz środki w rezerwach celowych w wysokości 1681,6 mln zł.

¹⁴³ Nr DBI-1.1.3100.51.2024.

¹⁴⁴ Program ustanowiony Uchwałą Nr 208/2023 Rady Ministrów z dnia 7 listopada 2023 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego „Rządowy program wsparcia zadań zarządców infrastruktury kolejowej, w tym w zakresie utrzymania i remontów, do 2028 roku”.

¹⁴⁵ Program ustanowiony Uchwałą Nr 198/2022 Rady Ministrów z dnia 4 października 2022 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program Wzmocnienia Krajowej Sieci Drogowej do 2030 roku”.

¹⁴⁶ Program ustanowiony Uchwałą Nr 144/2023 Rady Ministrów z dnia 16 sierpnia 2023 r. zmieniającą uchwałę w sprawie ustanowienia Krajowego Programu Kolejowego do 2023 roku. Aktualizację programu wprowadzono Uchwałą nr 218/2023 Rady Ministrów z dnia 14 listopada 2023 r. zmieniającą uchwałę w sprawie ustanowienia Krajowego Programu Kolejowego do 2030 roku (z perspektywą do roku 2032) oraz Uchwałą Nr 116 Rady Ministrów z dnia 9 października 2024 r. w sprawie przyjęcia sprawozdania z wykonania planu realizacji Krajowego Programu Kolejowego do 2030 roku (z perspektywą do roku 2032) za rok 2023.

¹⁴⁷ Program ustanowiony Uchwałą nr 103 Rady Ministrów w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program wspierania inwestycji infrastrukturalnych w związku z realizacją kluczowych inwestycji w zakresie strategicznej infrastruktury energetycznej, w tym elektrowni jądrowej, w województwie pomorskim” (M.P. z 2025 r. poz. 45, ze zm.).

¹⁴⁸ Limity dla poszczególnych części wyniosły: cz. 21 – 1 506,6 mln zł, cz. 22 – 1762,1 mln zł, cz. 39 – 21 613 mln zł, cz. 69 – 48,7 mln zł.

5 mld zł wyższej od wstępnej kwoty wydatków¹⁴⁹. W ustawie budżetowej zaplanowano wydatki na programy wieloletnie realizowane w części 39 – *Transport* w kwocie 16 575,3 mln zł, tj. o 5784,4 mln zł wyższej od kwoty uwzględnionej we wstępnym limicie dla Ministra Infrastruktury.

(akta kontroli: tom III str. 466-474)

Podsekretarz Stanu w MF poinformowała m.in., że: 1) planowanie budżetowe odbywa się w perspektywie kilkuletniej, z zachowaniem ograniczeń wynikających z art. 112aa uofp w zakresie funkcjonowania SRW, 2) punktem wyjścia do ustalenia limitu wydatków na rok 2025 dla Ministra Infrastruktury, w tym dla części 39 – *Transport*, był podział wyjściowej kwoty wydatków na rok 2025 dokonany przez Ministra Infrastruktury na etapie przygotowania projektu ustawy budżetowej na rok 2024, 3) kształtowanie planu wydatków, w tym z ukierunkowaniem na realizację programów wieloletnich, pozostaje corocznie w ścisłej zależności od możliwości finansowych budżetu państwa, 4) zapewnienie ciągłości finansowania spoczywa na dysponencie realizującym program.

(akta kontroli: tom IX str. 1-51)

Zdaniem NIK wydatki wynikające z obowiązujących uchwał Rady Ministrów ustanawiających programy wieloletnie powinny być uwzględnione na etapie ustalania wstępnej kwoty wydatków dla właściwego dysponenta części budżetu państwa. W sytuacji, gdy Rada Ministrów podjęła uchwały o finansowaniu określonych inwestycji infrastrukturalnych o znacznej wartości, przyznawany dysponentowi limit wydatków powinien umożliwiać sfinansowanie tych przedsięwzięć.

Wydatki na finansowanie szkolnictwa wyższego i nauki

Przepis art. 383 uPoswin wprowadził mechanizm corocznego waloryzowania środków finansowych planowanych w budżecie państwa na finansowanie szkolnictwa wyższego i nauki w oparciu o wskaźniki prognozowanego realnego wzrostu produktu krajowego brutto i planowanego wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych oraz o wskaźnik określony w ust. 2 tego artykułu¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Biorąc pod uwagę także środki zaplanowane w rezerwie poz. 5, limit ten był o 6,9 mld zł wyższy od wstępnej kwoty wydatków przekazanej Ministrowi Infrastruktury, przy czym kwota wstępna nie obejmowała wydatków planowanych w dziale 752 – *Obrona narodowa*, które, zgodnie z § 13 ust. 5 noty budżetowej ustala Minister Obrony Narodowej i przedstawia właściwym dysponentom oraz Ministrowi Finansów. Według ustawy budżetowej wydatki w dziale 752 w częściach 21, 22, 39 i 69 zaplanowano łącznie w kwocie 260,1 mln zł.

¹⁵⁰ Przepis art. 383 uPoswin stanowi:

1. Środki finansowe planowane w budżecie państwa na finansowanie szkolnictwa wyższego i nauki są waloryzowane corocznie co najmniej o sumę:
 - 1) iloczynu prognozowanego realnego przyrostu produktu krajowego brutto, o którym mowa w art. 2 ust. 2 pkt 10 ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2024 r. poz. 1773), i wskaźnika waloryzacji w części wydatków w zakresie finansowania nauki oraz
 - 2) wskaźnika planowanego w budżecie państwa wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w części wydatków w zakresie finansowania szkolnictwa wyższego.
2. Wskaźnik waloryzacji, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, w roku 2019 wynosi 1,25. Od roku 2020 do roku 2028 wskaźnik waloryzacji ulega zwiększeniu corocznie o 0,1.
3. Środki, o których mowa w ust. 1, obejmują wydatki budżetowe w:
 - 1) części budżetu państwa, której dysponentem jest minister;
 - 2) dziale *Szkolnictwo wyższe i nauka* w innych częściach budżetu państwa.

Zwaloryzowane – według mechanizmu określonego w art. 383 ust. 1-4 uPoswin – środki na finansowanie szkolnictwa wyższego i nauki w 2025 r. powinny wynosić co najmniej 32 073,9 mln zł. Jednocześnie w myśl art. 383 ust. 5 uPoswin kwota omawianych wydatków nie powinna być niższa od kwoty zaplanowanej na 2024 r., która według ustawy budżetowej na rok 2024 (po nowelizacji) wyniosła 38 498,9 mln zł.

W opracowanym w Ministerstwie Finansów projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 z 24 sierpnia 2024 r. na szkolnictwo wyższe i naukę zaplanowano 40 083 mln zł, tj. o 8009,2 mln zł więcej od wymaganego minimum określonego zgodnie z art. 383 ust. 1-4 uPoswin i jednocześnie o 1584,2 mln zł więcej niż w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024.

Na późniejszych etapach prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 wielkość środków finansowych na szkolnictwo wyższe i naukę była sukcesywnie zwiększana:

- według projektu z 28 sierpnia 2024 r. przekazanego Radzie Dialogu Społecznego – o 35 mln zł, do kwoty 40 118 mln zł;
- według projektu z 28 września 2024 r. przekazanego do Sejmu – o 80 mln zł, do kwoty 40 198 mln zł,
- według ustawy budżetowej na rok 2025 – o 100,1 mln zł, do kwoty 40 298,1 mln zł.

Na kwotę 40 298,1 mln zł zaplanowaną w ustawie budżetowej na rok 2025 złożyły się wydatki:

- w części 28 – *Szkolnictwo wyższe i nauka* – 33 014,3 mln zł,
- w dziale 730 – *Szkolnictwo wyższe i nauka*, poza częścią 28 – 7283,8 mln zł, w tym najwięcej środków w częściach: 46 – *Zdrowie* – 3497,8 mln zł, 24 – *Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego* – 1387,5 mln zł i 29 – *Obrona narodowa* – 1458,8 mln zł.

(akta kontroli: tom II str. 273, 275, 297, 298, 321, 322, 387-399)

Zauważenia wymaga, że omówione wyżej kwoty planowanych wydatków na ochronę zdrowia, cele obronne oraz szkolnictwo wyższe i naukę nie są rozłączne i w związku z tym nie powinny być sumowane. Część wydatków zaliczana jest bowiem jednocześnie do dwóch obszarów.

Przykładowo, wydatki zaplanowane w ustawie budżetowej w części 46 – *Zdrowie*, w dziale 730 – *Szkolnictwo wyższe i nauka* w wysokości 3497,8 mln zł, w myśl powoływanych wyżej przepisów, stanowią nakłady zarówno na ochronę zdrowia jak i na szkolnictwo wyższe i naukę. Wydatki w części 29 – *Obrona narodowa*, w dziale 730 – *Szkolnictwo wyższe i nauka* w wysokości 1458,8 mln zł oraz wydatki w części 28 – *Szkolnictwo wyższe i nauka*, w dziale 752 – *Obrona narodowa* w wysokości 250 mln zł uznawane są za wydatki zarówno na cele obronne, jak i na finansowanie szkolnictwa wyższego i nauki. Podobnie wydatki w części 29 – *Obrona narodowa*, w dziale 851 – *Ochrona zdrowia* w wysokości 315 mln zł oraz wydatki w części 46 – *Zdrowie*, w dziale 752 – *Obrona narodowa* w wysokości 3 mln zł uwzględniane są jednocześnie w kalkulacjach nakładów na ochronę zdrowia i na cele obronne.

(akta kontroli: tom II str. 266-338)

-
4. Podstawą do waloryzacji na każdy kolejny rok jest odpowiednio kwota wydatków zwaloryzowanych w zakresie finansowania nauki oraz kwota wydatków zwaloryzowanych w zakresie finansowania szkolnictwa wyższego w roku poprzednim.
 5. Środki finansowe planowane w budżecie państwa na finansowanie szkolnictwa wyższego i nauki na dany rok budżetowy nie mogą być niższe niż środki planowane w roku poprzedzającym dany rok budżetowy.

Problemy dotyczące planowania wydatków budżetu państwa

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę na niejednolite ujęcie w klasyfikacji budżetowej składowych wynagrodzeń osobowych. W odniesieniu do pracowników wykonujących zadania z zakresu bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego w klasyfikacji wyodrębniono: wynagrodzenia, nagrody uznaniowe oraz nagrody jubileuszowe, odprawy emerytalne i rentowe oraz ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy. W przypadku innych pracowników klasyfikacja budżetowa nie umożliwia takiego rozróżnienia.

Zdaniem NIK, wyodrębnienie w klasyfikacji budżetowej obowiązkowych składników wynagrodzeń osobowych i składników o charakterze uznaniowym pozwoliłoby lepiej kontrolować wydatkowanie środków budżetowych, a tym samym mogłoby przyczynić się do poprawy skuteczności zarządzania tymi środkami. Ponadto wyodrębnienie w klasyfikacji budżetowej składowych wynagrodzeń mających skutki przechodzące od składowych obligatoryjnych mających skutki jednorazowe i od składowych uznaniowych mających skutki jednorazowe umożliwiłoby zróżnicowanie podejścia do tych trzech składowych.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF podała, że większa szczegółowość podziałek klasyfikacji dla zadań z zakresu bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego określona załącznikami nr 7 i 8 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej wynika z upoważnienia do wydania tego rozporządzenia. Szczegółowość ta jest uzasadniona rozbudowanym systemem finansowania wynagrodzeń pracowników służb mundurowych. Jednak wyodrębnienie w tych załącznikach wynagrodzeń, nagród uznaniowych i nagród jubileuszowych, odpraw emerytalnych i rentowych oraz ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy mieści się w ramach paragrafów określonych w załączniku nr 4 do klasyfikacji szczegółowej.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na celowość wyodrębnienia w klasyfikacji budżetowej wyżej wymienionych składowych wynagrodzeń także w przypadku pozostałych pracowników państwowych jednostek budżetowych. Pozwoli to zarówno na lepszą kontrolę trafności planowania wydatków w ramach poszczególnych składowych wynagrodzeń, jak i na analizę przyczyn przenoszenia wydatków pomiędzy tymi składowymi wykonywaną w celu poprawy zarządzania środkami publicznymi.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom IX str. 1-94)

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje ponadto na nieprzejrzysty układ klasyfikacji budżetowej dotyczący ustalenia wielkości rezerw budżetowych. Na przykład rezerwy zaplanowane na 2025 r. w grupie *Wydatki majątkowe* w rozdziale 75818 – *Rezerwy ogólne i celowe* wykazano w kwocie 7,9 mld zł. Nie oznacza to jednak, że taką właśnie kwotę wydatków majątkowych zaplanowano w rezerwach ogólnych i celowych budżetu państwa, gdyż w rozdziale 75817 – *Ogólna rezerwa budżetowa Rady Ministrów* również zaplanowano wydatki majątkowe w kwocie ponad 0,2 mld zł. Łącznie w tych dwóch rozdziałach zaplanowano wydatki wynoszące ok. 8,1 mld zł. Jednakże w części 83 – *Rezerwy celowe*, która nie obejmuje rezerwy ogólnej, wykazano wydatki majątkowe w kwocie 8,3 mld zł. Składały się na nią wydatki w rozdziale 75818 – *Rezerwy ogólne i celowe* w wysokości 7,9 mld zł, ale także wydatki w dziale 851 – *Ochrona zdrowia* w wysokości 0,4 mld zł. Można wskazać, że ujmowanie wydatków o takich samych lub zbliżonych nazwach w różnych układach klasyfikacyjnych prowadzi do informacyjnego chaosu, zwłaszcza gdy wiąże się to z wykazywaniem różnych kwot wydatków.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF podała, że przyjęte rozróżnienie rezerw uwidocznione jest na poziomie części i rozdziałów klasyfikacji budżetowej. Ponadto w klasyfikacji szczegółowej, w celu określenia wydatków w ramach grup wydatków budżetu państwa, wyodrębnione są również paragrafy obejmujące rezerwy (220, 320, 481 i 680, a od 1 stycznia 2026 r. również 850).

Zdaniem NIK wyodrębnianie rezerw w różnych wymiarach klasyfikacyjnych, w tym w częściach budżetowych oraz w rozdziałach klasyfikacji budżetowej nie służy przejrzystości budżetu państwa, zwłaszcza że dane zestawione w różnych wymiarach wskazują na różne kwoty rezerw, co może być mylące dla użytkowników danych o budżecie państwa.

Należy także zwrócić uwagę na problem nieprzyporządkowania w załączniku nr 2 do projektu ustawy budżetowej większości rezerw celowych do poszczególnych obszarów działalności państwa (działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej), co zniekształca informację o wielkości środków zaplanowanych na te obszary. Przyporządkowanie takie nastąpiło jedynie w przypadku ochrony zdrowia. O ile można argumentować, że niektóre rezerwy mają na tyle ogólny charakter, że nie można ich przyporządkować do konkretnego obszaru działania państwa, to w przypadku innych, na przykład rezerwy celowej w poz. 22 – *Budowa, modernizacja i wyposażenie przejść granicznych* przyporządkowanie takie byłoby możliwe. Ponadto należy wskazać, że co do zasady rezerwy celowe powinny być tworzone na określony cel (określony obszar), dlatego nie powinny mieć ogólnego charakteru, pozwalającego na finansowanie różnych obszarów działania państwa.

Jak wskazała Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF, w projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 w części 83 – *Rezerwy celowe* tylko wydatki na ochronę zdrowia zostały zaplanowane w odrębnym dziale i rozdziale klasyfikacji budżetowej, aby można było uwzględnić te środki w limicie wydatków na ochronę zdrowia planowanych zgodnie z art. 131c ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli przypisanie rezerwy celowej utworzonej w celu finansowania zadań z zakresu ochrony zdrowia do odpowiedniego działu i rozdziału klasyfikacji budżetowej stanowi dobrą praktykę. Takie rozwiązanie powinno być co do zasady stosowane również w odniesieniu do innych rezerw celowych.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216)

Przy analizie wydatków w grupie *Wydatki bieżące jednostek budżetowych* NIK zwraca uwagę na sposób klasyfikowania wydatków budżetu państwa przeznaczonych na finansowanie składek na ubezpieczenia społeczne i na ubezpieczenie zdrowotne dla wybranych grup ludności objętej programami społecznymi. Na przykład w ramach rozdziału 85518 – *Świadczenie wspierające* zaplanowano na 2025 r. 86,4 mln zł w § 411 - *Składki na ubezpieczenia społeczne* i 39,7 mln zł w § 413 - *Składki na ubezpieczenie zdrowotne*, czyli w paragrafach zaliczanych do grupy *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*. Jak wskazuje nazwa tej grupy, powinny być w niej wykazywane wydatki związane z bieżącym funkcjonowaniem jednostek budżetowych, a nie transfery społeczne. Te mogłyby się znaleźć w jednej grupie ze świadczeniami na rzecz osób fizycznych, gdyby rozszerzyć ją o transfery niepieniężne i odpowiednio zmienić nazwę i zakres. O ile wydatki ponoszone na rzecz pracowników własnych jednostek, w tym wydatki zaliczane obecnie do grupy *Świadczenia na rzecz osób fizycznych*, powinny być ujmowane w grupie *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*, gdyż wiążą się z funkcjonowaniem tych jednostek, to wydatki o charakterze

sojalnym, ponoszone na rzecz grup ludności wspieranych przez państwo, niezwiązane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych powinny być ujmowane w oddzielnej grupie, dotyczącej transferów społecznych.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF wyjaśniła, że prowadzone są prace nad zmianą ustawy o finansach publicznych. Między innymi przewiduje się wprowadzenie zmian w zakresie ujęcia grup wydatków budżetu państwa określanych w art. 124 uofp. Wydane zostanie także nowe rozporządzenie w sprawie klasyfikacji budżetowej. Zakładane zmiany są kierunkowo zgodne ze wskazaniem NIK dotyczącym wyodrębnienia transferów społecznych.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216)

Wydatki planowane na realizację programów wieloletnich wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy budżetowej prezentowane są w układzie klasyfikacyjnym funkcji, działań, zadań i podzadań, tj. w układzie zadaniowym, zgodnie z art. 122 ust. 1 pkt 4 uofp. Natomiast wydatki budżetu państwa zawarte w ustawie budżetowej są prezentowane w załączniku nr 2 w układzie grup ekonomicznych, części budżetowych, działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF poinformowała, że wprowadzenie obowiązku ujmowania programów wieloletnich w układzie zadaniowym pozwoliło na prezentację w ustawie budżetowej rezultatów, jakie mają być osiągnięte w poszczególnych latach poprzez realizację danego programu wieloletniego. Jednakże – zdaniem NIK – przyjęcie takiego rozwiązania utrudnia powiązanie wydatków wykazanych w załączniku nr 10 z wydatkami wykazanymi w załączniku nr 2 do ustawy. Rozwiązaniem tego problemu może być dodanie do klasyfikacji budżetowej jeszcze jednego wymiaru – programowego, w powiązaniu z którym byłaby możliwość określania mierników rezultatów, albo ujednolicenie dwóch układów funkcjonalnych (działowo-rozdziałowego i zadaniowego), przy czym pierwsze z tych rozwiązań jest łatwiejsze do opracowania i wprowadzenia.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216)

Warto również zwrócić uwagę na nałożony na dysponentów części budżetu państwa obowiązek planowania wydatków w perspektywie wieloletniej, na podstawie wyjściowych kwot wydatków określanych, na podstawie § 2 pkt 2 noty budżetowej, przez Ministra Finansów w pismach limitowych przekazywanych poszczególnym dysponentom. Jak wskazano w kontroli prowadzonej w Mazowieckim Urzędzie Wojewódzkim w Warszawie, danych dotyczących wyjściowych kwot wydatków na kolejne lata nie wykorzystuje się, gdyż odbiegają one od przyszłych danych ustalonych na określony rok. Ponadto wyjaśniono, że tabela zawierająca podział wyjściowych kwot wydatków pomiędzy poszczególne podziały klasyfikacyjne nie ma waloru realnego, praktycznego.

Również podczas kontroli prowadzonej w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji wskazano, że proces planowania w układzie wieloletnim¹⁵¹ nie stanowi dla tego ministerstwa wartości dodanej, gdyż kwoty wydatków na kolejne lata nie są podstawą do podejmowania jakichkolwiek decyzji dotyczących finansowania zadań przez dysponentów, np. nie stanowią podstawy do zaciągania zobowiązań. Ponadto znaczna część wydatków jest włączana przez

¹⁵¹ Obecnie czteroletnim.

Ministra Finansów do budżetu MSWiA dopiero w trakcie prac nad projektem ustawy budżetowej na dany rok. Dodatkowo znaczne kwoty na finansowanie zadań resortu są ujmowane w rezerwach celowych budżetu państwa, co oznacza, że kwoty na kolejne lata nie odzwierciedlają docelowego poziomu finansowania. Powyższe uniemożliwia opracowywanie analiz i dokonywanie podziału limitu na kolejne lata.

NIK zauważa, że zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw¹⁵², podstawę do określenia wynagrodzeń w roku budżetowym dla pracowników, o których mowa w art. 5 pkt 1 lit. a i d oraz pkt 2 tej ustawy, stanowią wynagrodzenia z roku poprzedniego, zwaloryzowane średniorocznym wskaźnikiem wzrostu wynagrodzeń ustalonym w ustawie budżetowej. Zgodnie z art. 7 ust. 1, średnioroczne wskaźniki wzrostu wynagrodzeń dla osób, o których mowa w art. 5 pkt 2, są corocznie przedmiotem negocjacji w ramach Rady Dialogu Społecznego. Oznacza to, że wydatki na wynagrodzenia są kształtowane przez analogiczne wydatki z roku poprzedniego, powiększone o średnioroczny wskaźnik wzrostu wynagrodzeń, a nie przez ustalenia zawarte w planie finansowym sporządzonym w latach wcześniejszych na podstawie podziału wyjściowych kwot wydatków.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF wskazała, że rezygnacja z ustalania poszczególnym dysponentom wyjściowych kwot wydatków:

- uniemożliwiłaby opracowywanie średniookresowego planu budżetowo-strukturalnego zgodnie z Dyrektywą Rady (UE) 2024/1265 z dnia 29 kwietnia 2024 r. zmieniającą dyrektywę 2011/85/UE w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich,
- uniemożliwiłaby monitorowanie ścieżki wydatków określonej w przyjętym przez Radę Ministrów 8 października 2024 r. *Średniookresowym planie budżetowo-strukturalnym na lata 2025-2028*,
- spowodowałaby utratę danych niezbędnych do sporządzania strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych.

Zdaniem NIK do realizacji powyższych celów nie jest konieczne, aby dysponenti sporządzali plany wydatków na kolejne lata w pełnej szczegółowości klasyfikacji budżetowej. Zamiast tego w MF można dokonać ekstrapolacji wydatków planowanych na rok następny, skorygowanych za pomocą wskaźników makroekonomicznych oraz uwzględnić skutki planowanych zmian legislacyjnych.

Natomiast uzasadnieniem dla opracowywania przez dysponentów planów wydatków na kolejne lata mogłoby być przyjęcie zasady, że plany te będą miały charakter wiążący i będą korygowane jedynie w ograniczonym, ściśle określonym zakresie. Aby tak się stało, należałoby najpierw ustalić obowiązujące w latach następnych zasady waloryzacji wydatków, a w szczególności kwot bazowych wynagrodzeń, wydatków rzeczowych i świadczeń emerytalno-rentowych. Zasady te powinny zostać poddane opiniowaniu przez partnerów społecznych z Rady Dialogu Społecznego oraz w perspektywie następnych lat zmieniane tylko w takim zakresie, w jakim zmieniają się wielkości stanowiące punkt odniesienia dla planowanych wydatków lub w jakim zachodzą zmiany systemowe. Co do zasady dostosowanie planu wydatków do wskaźników waloryzacyjnych

¹⁵² Dz. U. z 2024 r. poz. 1356; dalej: ustawa o wynagrodzeniach w państwowej sferze budżetowej.

powinno być przeprowadzane automatycznie, bez uzgadniania na nowo co roku zasad planowania budżetu. Obecnie liczba decyzji w zakresie planowania budżetu państwa podejmowanych na etapie opracowania ustawy budżetowej jest na tyle znacząca, że sporządzanie szczegółowego planu wydatków na dalsze lata nie ma uzasadnienia, jak wskazano w wyjaśnieniach przekazanych NIK podczas kontroli w innych jednostkach.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom X str. 141-145)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

Mimo że wpłata z budżetu państwa do Funduszu Medycznego jest planowana co roku w istotnej wysokości, to Minister Finansów nie utworzył w klasyfikacji budżetowej osobnego rozdziału, w którym wpłata ta byłaby wykazywana.

W ustawie budżetowej na rok 2025 zaplanowano, podobnie jak w ustawach budżetowych na rok 2023 i 2024, wpłatę z budżetu państwa do Funduszu Medycznego w wysokości 4 mld zł. Wpłatę do tego funduszu zaplanowano również na lata 2021-2022. Oznacza to, że jest ona dokonywana regularnie. Ponadto wysokość tej wpłaty należy uznać za istotną. W ustawie budżetowej na rok 2025 wpłata do Funduszu Medycznego stanowiła trzecią największą pozycję w wydatkach w dziale 851 – *Ochrona zdrowia*, zaraz po dotacji dla NFZ oraz wydatkach na staże i specjalizacje medyczne. Mimo to omawiany wydatek ujęto w rozdziale 85195 – *Pozostała działalność*. Najwyższa Izba Kontroli od wielu lat wskazuje, że w rozdziale *Pozostała działalność* powinny być ujmowane wydatki mało istotne w odniesieniu do danego działu klasyfikacji budżetowej lub ponoszone tylko w krótkim okresie¹⁵³. Natomiast wydatki takie jak wymienione powyżej powinny być klasyfikowane w oddzielnych rozdziałach.

Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF podał, że nie zgłaszano Ministrowi Finansów potrzeby utworzenia nowego rozdziału klasyfikacji budżetowej, gdyż klasyfikacja rozdziałowa powinna mieć charakter możliwie jak najszerszy. Potrzeby utworzenia takiego rozdziału nie zgłaszał również Minister Zdrowia. Wpłata z budżetu państwa do Funduszu Medycznego była od początku klasyfikowana w § 296 – *Przelewy redystrybucyjne*, co ułatwia jej identyfikację spośród pozostałych wydatków w rozdziale 85195. Natomiast w przypadku utworzenia osobnego rozdziału zawierałby on jedynie jeden ww. paragraf.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że budżet państwa powinien być przejrzysty i zrozumiały nie tylko dla osób bezpośrednio zaangażowanych w proces przekazywania środków na określony cel, ale również dla szerszej grupy odbiorców. O ujęciu wydatków w osobnym rozdziale powinna decydować ich istotność w odniesieniu do całego działu oraz powtarzalność, a nie to, w ilu paragrafach są klasyfikowane. Należy przy tym wskazać, że w budżecie państwa na 2025 r. można zidentyfikować takie rozdziały, w których wydatki klasyfikowano w jednym paragrafie, a co więcej, rozdziały te należały również do działu 851 –

¹⁵³ Na przykład: Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli „Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości budżetowej”*, 2016, s. 56-57.

Ochrona zdrowia. W rozdziale 85147 - *Centra zdrowia publicznego* wydatki zaplanowano tylko w § 221.

Warto również zwrócić uwagę na różne cele klasyfikowania operacji w układzie rozdziałów i w układzie paragrafów. Układ rozdziałów obrazuje, na jakie zadania przeznaczane są środki budżetowe, dlatego powinien umożliwiać powiązania wydatku z zadaniem. Natomiast układ paragrafów wskazuje na ekonomiczny charakter wydatków.

(akta kontroli: tom VII str. 1-290, tom IX str. 146-158)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie proces opracowania prognozy dochodów (bez części 77) i limitów wydatków budżetu państwa. W projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 nakłady na ochronę zdrowia, obronę narodową, infrastrukturę transportu lądowego oraz szkolnictwo wyższe i naukę zostały zaplanowane zgodnie z wymogami ustawowymi określającymi minimalną wysokość lub limit tych nakładów.

5. Przebieg prac nad projektem ustawy budżetowej i opracowanie tego projektu wraz z uzasadnieniem

Opis stanu faktycznego

Opracowanie WFPF na lata 2024-2027 i założeń projektu budżetu państwa na rok 2025

Proces opracowania Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2024-2027 i ustawy budżetowej na rok 2025 zrealizowano zgodnie z notą budżetową. Na podstawie § 2 pkt 3 noty budżetowej, materiały do projektu budżetu państwa w zakresie Wieloletniego Planu Finansowego Państwa i projektu ustawy budżetowej były opracowywane z wykorzystaniem wskaźników budżetowych udostępnianych do dnia 2 stycznia. Wskaźniki te, zgodnie z § 12 ust. 1 noty budżetowej, przekazuje dysponentom Minister Finansów. Mogą one podlegać aktualizacji na kolejnych etapach prac nad projektem ustawy budżetowej. Informacja o wskaźnikach budżetowych, które należało wykorzystać do opracowania WFPF i projektu ustawy budżetowej na rok 2025, została opublikowana na stronie Ministerstwa Finansów 16 października 2023 r.¹⁵⁴ Minister Finansów poinformował dysponentów o aktualizacji tych wskaźników 13 maja 2024 r.

W lutym i marcu 2024 r. dysponenti części budżetowych przedłożyli Ministrowi Finansów formularze planów rzeczowych oraz materiały planistyczne w celu opracowania WFPF.

W dniu 30 kwietnia 2024 r. Minister Finansów przedstawił Radzie Ministrów projekt uchwały w sprawie WFPF, stanowiącego podstawę do prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 i określającego cele główne funkcji państwa wraz z miernikami stopnia ich realizacji¹⁵⁵. W dniu 30 kwietnia 2024 r., czyli w terminie określonym w art. 106 ust. 2 uofp, Rada Ministrów przyjęła

¹⁵⁴ Wytyczne dotyczące stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw. Aktualizacja – październik 2023 r. <https://www.gov.pl/web/finanse/wytyczne-sytuacja-makroekonomiczna>

¹⁵⁵ WFPF nie zawierał już Programu konwergencji, ponieważ odpowiednie przepisy UE stanowiące podstawę do jego opracowania przestały obowiązywać 30 kwietnia 2024 r.

WPFP¹⁵⁶. W tym samym dniu, zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego¹⁵⁷ (dalej: ustawa o RDS), plan ten został przekazany Radzie Dialogu Społecznego (dalej: RDS).

Uwagi wniosły zarówno strona pracowników, jak i strona pracodawców w RDS. Strona pracowników zaproponowała, aby wskaźnik wzrostu funduszu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej został ukształtowany w 2025 r. na poziomie 7,9%. Strona pracodawców postulowała, aby płaca minimalna obowiązująca w 2025 r. pozostała na poziomie 4300 zł brutto, tj. niezmiennym w stosunku do kwoty obowiązującej od 1 lipca 2024 r. Ponadto podała, że wskaźnik waloryzacji emerytur i rent z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych w 2025 r. powinien zostać ukształtowany na minimalnym poziomie, zgodnie z gwarancją określoną w art. 89 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (dalej: ustawa o emeryturach i rentach)¹⁵⁸, tj. w oparciu o dynamikę wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w poprzednim roku kalendarzowym zwiększoną o 20% realnego wzrostu przeciętnego wynagrodzenia w poprzednim roku kalendarzowym.

Dyrektor Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w MF wskazała, że przepisy prawa nie regulują w sposób szczególny kwestii postępowania, czy też uwzględniania opinii partnerów społecznych w procesie budżetowym, w tym m.in. na etapie tworzenia Założeń projektu budżetu państwa na rok 2025. Natomiast opisane powyżej kwestie są regulowane przez przepisy ustawowe, tj. w zakresie:

- wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej – ustawa o wynagrodzeniach w państwowej sferze budżetowej;
- waloryzacji emerytur i rent – ustawa o emeryturach i rentach;
- minimalnego wynagrodzenia za pracę – ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę.

Zdaniem NIK rzetelność dialogu wymaga, aby partnerzy społeczni byli informowani o sposobie uwzględniania zgłoszonych przez nich propozycji lub o przyczynach ich nieuwzględnienia. W związku z tym NIK dostrzega potrzebę uregulowania tej kwestii.

(akta kontroli: tom IV str. 9-18, 20, 77-123, 145-150, 166-180, 234-237, 286-289)

W dniu 13 czerwca 2024 r. Minister Finansów przedstawił Radzie Ministrów założenia projektu budżetu państwa na rok 2025, uwzględniające ustalenia oraz kierunki działań zawarte w WPFP. Tego samego dnia Rada Ministrów przyjęła te założenia¹⁵⁹, a dzień później zostały one skierowane do Rady Dialogu Społecznego. W założeniach przyjęto między innymi prognozę tempa wzrostu realnego PKB w 2025 r. w wysokości 3,7%, w tym tempa wzrostu konsumpcji w wysokości 3,6% i tempa wzrostu inwestycji w wysokości 10,2%, prognozę inflacji na poziomie 4,1%, a także prognozę wzrostu realnego przeciętnego wynagrodzenia brutto w gospodarce narodowej o 2,9%. Prognozowano także spadek stopy bezrobocia rejestrowanego w 2025 r. z 5% do 4,9%. Oprócz ww. założeń Rada Ministrów przyjęła propozycję średniorocznego wskaźnika nominalnego

¹⁵⁶ Uchwała nr 38 Rady Ministrów z dnia 30 kwietnia 2024 r. w sprawie Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2024-2027 (M.P. poz. 334).

¹⁵⁷ Dz. U. z 2018 r. poz. 2232, ze zm.

¹⁵⁸ Dz. U. z 2025 r. poz. 1749, ze zm.

¹⁵⁹ [Założenia projektu budżetu państwa na rok 2025 - Kancelaria Prezesa Rady Ministrów - Portal Gov.pl](#)

wzrostu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej w 2025 r. w wysokości 4,1%, co oznaczało, że realna wartość tych wynagrodzeń miała pozostać niezmienną względem 2024 r.

W dniu 16 lipca 2024 r. do Ministerstwa Finansów, w trybie art. 17 ust. 3 ustawy o RDS, wpłynęło wspólne stanowisko strony pracowników w Radzie Dialogu Społecznego, odnoszące się do Założeń projektu budżetu państwa na rok 2025 i do propozycji średniorocznego wskaźnika nominalnego wzrostu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej. Wyrażono w nim sprzeciw wobec tej propozycji. Ponadto organizacje związkowe postulowały, aby wzrost minimalnego wynagrodzenia za pracę wynosił nie mniej niż 8,14%. Strona pracowników przedstawiła stanowisko w sprawie wzrostu w 2025 r. wskaźnika waloryzacji emerytur i rent, który powinien jej zdaniem wynosić nie mniej niż średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług w 2024 r., zwiększony o co najmniej 50% realnego wzrostu przeciętnego wynagrodzenia za pracę w 2024 r. Oczekiwała wprowadzenia silniejszej progresji podatkowej poprzez ustanowienie nowych stawek i progów podatkowych, zwiększenia kwoty wolnej od podatku do 60 tys. zł, jak również waloryzacji progów podatkowych oraz pracowniczych kosztów uzyskania przychodów. W zakresie prognoz makroekonomicznych, strona pracowników zgłosiła wątpliwości co do prognozy wzrostu inwestycji, wskazując, że może być ona zbyt optymistyczna. W odpowiedzi na te wątpliwości Ministerstwo Finansów w czasie prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 zrewidowało prognozę dynamiki inwestycji w dół zarówno dla 2024 r. (z 2,9% do 0,4%), jak i dla 2025 r. (z 10,2% do 6,4%)¹⁶⁰.

W trakcie negocjacji na forum Rady Dialogu Społecznego nie wypracowano wspólnego stanowiska¹⁶¹. W konsekwencji Rada Ministrów:

- zobowiązana była do określenia w projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 średniorocznego wskaźnika wzrostu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej, jednak wysokość tego wskaźnika nie mogła być niższa od zawartej w propozycji Rady Ministrów przedłożonej do negocjacji na forum RDS. Ostatecznie w projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 Rada Ministrów określiła ww. wskaźnik na poziomie 105%;
- zdecydowała o podniesieniu od 1 stycznia 2025 r. minimalnego wynagrodzenia za pracę do 4666 zł, a stawki godzinowej – do 30,50 zł¹⁶²;
- ustaliła wysokość wskaźnika waloryzacji emerytur i rent w 2025 r., na poziomie 20% realnego wzrostu przeciętnego wynagrodzenia w poprzednim roku kalendarzowym¹⁶³, co przełożyło się na waloryzację świadczeń o 5,5% od 1 marca 2025 r.¹⁶⁴

(akta kontroli: tom IV str. 77-80, 124-144, 151-165, 290, tom V str. 244-252, 256-263)

¹⁶⁰ Str. 21 i 25 uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na rok 2025 (sierpień 2024 r.).

¹⁶¹ W przypadku braku porozumienia, ostateczną decyzję podejmuje Rada Ministrów.

¹⁶² Decyzję opublikowano w rozporządzeniu z dnia 12 września 2024 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2025 r. (Dz. U. poz. 1362).

¹⁶³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 lipca 2024 r. w sprawie wysokości zwiększenia wskaźnika waloryzacji emerytur i rent w 2025 r. (Dz. U. poz. 1122) wydane na mocy art. 89 ust. 5 ustawy o emeryturach i rentach.

¹⁶⁴ Komunikat Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 14 lutego 2025 r. w sprawie wskaźnika waloryzacji emerytur i rent w 2025 r. (M.P. poz. 129).

Opracowanie projektu ustawy budżetowej

Pisma limitowe zostały przekazane w dniach 12 lipca – 5 sierpnia 2024 r., czyli z odpowiednim wyprzedzeniem, umożliwiającym terminowe uchwalenie przez Radę Ministrów projektu ustawy budżetowej na rok 2025.

Do 21 sierpnia 2024 r. Minister Finansów otrzymał od wszystkich dysponentów części budżetowych projekty planów dochodów i wydatków budżetu państwa we właściwych częściach.

(akta kontroli: tom IV str. 9-14, 21-24, 300-308)

Opracowany w Ministerstwie Finansów projekt ustawy budżetowej na rok 2025 wraz z uzasadnieniem został przekazany przez Ministra Finansów Radzie Ministrów 24 sierpnia 2024 r. W dniu 28 sierpnia 2024 r. projekt został przyjęty przez Radę Ministrów¹⁶⁵ i następnego dnia skierowany do Rady Dialogu Społecznego, co oznacza, że zapewniono dotrzymanie terminu wskazanego w art. 18 ust. 1 ustawy o RDS. Zgodnie z tym przepisem strona rządowa kieruje projekt ustawy budżetowej na rok następny wraz z uzasadnieniem do RDS, w celu zajęcia stanowiska przez strony pracowników i strony pracodawców, nie później niż 30 dni przed przedstawieniem projektu ustawy budżetowej Sejmowi, co nastąpiło 30 września 2024 r.

W porównaniu z założeniami projektu budżetu państwa na rok 2025, na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025 zwiększono do 5% zarówno prognozę inflacji, jak i wskaźnik wzrostu wynagrodzeń pracowników sfery budżetowej. Prognozę tempa wzrostu realnego PKB zwiększono do 3,9%, w tym konsumpcji do 4,3%. Natomiast prognozę tempa wzrostu inwestycji zmniejszono do 6,4%.

(akta kontroli: tom IV str. 9-18)

Strona pracowników i strona pracodawców w RDS nie uzgodniły wspólnego stanowiska¹⁶⁶ ani odrębnych stanowisk¹⁶⁷ do projektu ustawy budżetowej na rok 2025. W trybie art. 18 ust. 4 ustawy o RDS opinie do ww. projektu przedstawiły organizacje pracowników, tj.: Forum Związków Zawodowych, Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność” oraz Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych. Odniosły się one krytycznie do projektu ustawy budżetowej na rok 2025¹⁶⁸, w szczególności zwróciły uwagę na:

- ustalenie wskaźnika wzrostu wynagrodzeń pracowników sfery budżetowej na poziomie prognozowanej inflacji 105%¹⁶⁹;
- ustalenie wskaźnika waloryzacji emerytur i rent na ustawowym minimum wynoszącym 20% realnego wzrostu przeciętnego wynagrodzenia w 2024 r.¹⁷⁰;

¹⁶⁵ [Projekt ustawy budżetowej na rok 2025 - Kancelaria Prezesa Rady Ministrów - Portal Gov.pl](#)

¹⁶⁶ Art. 18 ust. 2 ustawy o RDS.

¹⁶⁷ Art. 18 ust. 3 ustawy o RDS.

¹⁶⁸ Opinie: Forum Związków Zawodowych z dnia 24 września 2024 r., NSZZ „Solidarność” z dnia 25 września 2024 r., Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych z dnia 25 września 2024 r.

¹⁶⁹ s. 76-78 uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na rok 2025.

¹⁷⁰ s. 201 uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na rok 2025. *Od 1 marca 2025 r. nastąpi waloryzacja emerytur i rent. Świadczenia będą waloryzowane wskaźnikiem cen towarów i usług konsumpcyjnych w poprzednim roku kalendarzowym powiększonym o 20% realnego wzrostu przeciętnego wynagrodzenia w poprzednim roku kalendarzowym. Wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych dla celów ustalenia wskaźnika waloryzacji stanowi średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych dla gospodarstw domowych emerytów i rencistów albo średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, w zależności od tego, którego wartość jest wyższa.*

- brak propozycji powrotu do stawek VAT w wysokości 22% oraz 7%¹⁷¹;
- zmniejszenie limitu wydatków na wynagrodzenia pracowników powiatowych urzędów pracy o 11 296 tys. zł¹⁷²;
- brak istotnych zmian w systemie podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych;
- brak działań osłonowych dla wrażliwych odbiorców energii;
- wykorzystywanie środków finansowych z Funduszu Pracy do finansowania zadań, które nie są ściśle powiązane z realizacją celów polityki rynku pracy i ustawowymi zadaniami funduszu, np. finansowanie dopłat dla uczestników Pracowniczych Planów Kapitałowych.

Związki zawodowe postulowały także, aby ewentualne działania w ramach procedury nadmiernego deficytu koncentrowały się na zwiększeniu dochodów budżetowych, a nie na ograniczeniu wydatków socjalnych i inwestycji publicznych. Stało to w sprzeczności z postulatem obniżenia stawek VAT.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, odnosząc się do przyczyn nieuwzględnienia tych uwag, podała, że przy konstruowaniu projektu ustawy budżetowej priorytetem jest konieczność zachowania stabilności finansów publicznych, respektowania obowiązujących reguł fiskalnych determinowanych przepisami prawa krajowego i unijnego. Do opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025 konieczne było dodatkowo uwzględnienie skutków decyzji Rady UE o nałożeniu na Polskę procedury nadmiernego deficytu, tj. uwzględnienie w planowanym budżecie działań mających prowadzić do stopniowego ograniczenia deficytu nominalnego do poniżej 3% Produktu Krajowego Brutto (PKB) do 2028 roku i redukcji długu w średnim okresie. Dodatkowo poinformowała, że propozycje przedstawione przez stronę pracowników wiązały się z dodatkowymi obciążeniami dla budżetu lub zmianą założeń przyjętych do jego opracowania, co nie było możliwe do pogodzenia z nadrzędnym celem zabezpieczenia równowagi budżetowej państwa.

Jednocześnie strony pracowników pozytywnie oceniły wprowadzone przez stronę rządową zmiany w zakresie sposobu prezentacji danych, które przyczyniły się do zwiększenia transparentności procesu budżetowego. OPZZ pozytywnie oceniło realizację postulatu w zakresie ustalenia płacy minimalnej na rok 2025 na poziomie wyższym (4666 zł) niż kwota zaproponowana RDS (4626 zł).

Wprowadzenie powyższych zmian świadczy o częściowym uwzględnieniu przez Ministra Finansów i Radę Ministrów opinii i wniosków przekazywanych przez partnerów społecznych. Potwierdza to zasadność prowadzenia konsultacji społecznych w zakresie ustawy budżetowej.

(akta kontroli: tom IV str. 234-285)

Po przedstawieniu 24-25 września 2024 r. przez niektóre organizacje, reprezentujące w Radzie Dialogu Społecznego stronę pracowników, opinii odnośnie do projektu ustawy budżetowej na rok

¹⁷¹ s. 10-11 uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na rok 2025. *Zgodnie z regulacjami zawartymi w ustawie o VAT wprowadzonymi ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw zakłada się w 2025 r. utrzymanie wysokości stawek VAT na dotychczasowym poziomie 23% i 8%, które jest niezbędne w związku z konfliktem zbrojnym w Ukrainie i koniecznością ponoszenia zwiększonych wydatków na obronę narodową.*

¹⁷² Plan finansowy Funduszu Pracy – załącznik nr 13 do projektu ustawy budżetowej na rok 2025, tabela 10. Plan na 2024 r. – 168 364 tys. zł, plan na 2025 r. – 157 068 tys. zł.

2025, Minister Finansów 27 września 2024 r. ponownie skierował projekt tej ustawy pod obrady Rady Ministrów. Projekt uchwalono 28 września 2024 r.¹⁷³, a dwa dni później został on skierowany, wraz z uzasadnieniem, do Sejmu¹⁷⁴. Tym samym zachowano termin wskazany w art. 222 Konstytucji RP, zgodnie z którym Rada Ministrów przedkłada Sejmowi najpóźniej na trzy miesiące przed rozpoczęciem roku budżetowego projekt ustawy budżetowej na rok następny. Minister Finansów prawidłowo włączył do projektu ustawy budżetowej dochody i wydatki organów i jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp, w tym dochody i wydatki Trybunału Konstytucyjnego. Zmiany w zakresie wysokości tych wydatków zostały wprowadzone na etapie prac sejmowych.

Prace nad projektem ustawy budżetowej na rok 2025 Sejm rozpoczął w październiku 2024 r.¹⁷⁵ Ustawa ta została uchwalona przez Sejm 6 grudnia 2024 r. W dniu 9 stycznia 2025 r. Sejm rozpatrzył poprawki Senatu, a następnie ustawę przekazano Prezydentowi RP do podpisu. W dniu 17 stycznia 2025 r. Prezydent RP podpisał ustawę budżetową.

(akta kontroli: tom IV str. 9-19, 291-292)

W budżecie państwa na 2025 r. liczba części budżetowych, w których zaplanowano wydatki, nie uległa zmianie w stosunku do ustawy budżetowej na rok 2024. Wydatki budżetu państwa zaplanowano w 158 częściach. Na podstawie odpowiednich regulacji¹⁷⁶, 7 sierpnia 2024 r. zmieniono nazwę części 48 z *Gospodarka złożami kopalin* na *Gospodarka surowcami energetycznymi*.

(akta kontroli: tom IV str. 68-76)

Kompletność ustawy budżetowej i uzasadnienia

Projekt ustawy budżetowej na rok 2025 składał się z wszystkich trzech elementów, o których mowa w art. 109 ust. 2 uofp, tj. zawierał budżet państwa, załączniki oraz postanowienia, których obowiązek zamieszczenia w ustawie budżetowej wynikał z ustawy o finansach publicznych lub z odrębnych ustaw.

(akta kontroli: tom IV str. 181-197)

Również uzasadnienie projektu ustawy budżetowej na rok 2025 (dalej: uzasadnienie) zawierało wszystkie wymagane prawem elementy, które zostały określone w art. 142 ust. 1 uofp. Mimo to, tak jak w latach wcześniejszych, opis części zagadnień był niepełny i niewystarczający do zrozumienia procesów, które doprowadziły do ukształtowania budżetu państwa. Nie dostarczał również informacji o niektórych, istotnych kwotowo pozycjach w tym budżecie. Zagadnienie to opisano szczegółowo w pkt 1-7 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

¹⁷³ Uchwała nr 111/2024 (RM-06111-119-24).

¹⁷⁴ Rządowy projekt ustawy budżetowej na rok 2025 wpłynął do Sejmu RP w dniu 30 września 2024 r. (druk nr 687).

¹⁷⁵ Pierwsze czytanie projektu ustawy budżetowej odbyło się 11 października 2024 r.

¹⁷⁶ Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2024 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. poz. 1195). Zmiana została wprowadzona w związku z wejściem w życie z dniem 1 lipca 2024 r. ustawy z dnia 15 maja 2024 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z funkcjonowaniem administracji rządowej (Dz. U. poz. 834). Wprowadziła ona zmiany do ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1275, ze zm.), w której dotychczasowe brzmienie działu administracji rządowej „gospodarka złożami kopalin” zostało zamienione na „gospodarka surowcami energetycznymi”.

(akta kontroli: tom IV str. 198-220, 341-350, 364-367, 378-392, tom V str. 69-93, 308-309)

W uzasadnieniu opisano czynniki wpływające na dynamikę głównych kategorii makroekonomicznych, a także dokonano analizy wrażliwości deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz kwoty wydatków SRW na zmiany wskaźników makroekonomicznych. Zaprezentowano także prognozę deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz państwowego długu publicznego. Omówiono również prognozę dochodów budżetu państwa, wymieniając najważniejsze czynniki wpływające na ich zmianę.

W rozdziale V uzasadnienia *Wydatki budżetu państwa w 2025 r.* przedstawiono wydatki ogółem w podziale na grupy ekonomiczne i działy klasyfikacji budżetowej, wydatki na działalność organów i jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp, wydatki na obronę narodową oraz wynagrodzenia w państwowych jednostkach budżetowych. Oddzielnie przedstawiono subwencje i dotacje dla jednostek samorządu terytorialnego oraz wydatki majątkowe. Biorąc pod uwagę potrzebę zwięzłego i usystematyzowanego opisu, przyjęty w uzasadnieniu układ rozdziału V odwołujący się zasadniczo do grup ekonomicznych, z wyodrębnieniem wybranych działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej lub części budżetowych, a w niektórych przypadkach także paragrafów lub grup paragrafów, należy uznać za zasadny. Zasadne było też wyodrębnienie opisu wydatków na obronę narodową oraz na działalność organów i jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp, ze względu na specyfikę tych wydatków. Jednocześnie jednak, zdaniem NIK, opis wydatków budżetu państwa w układzie grup ekonomicznych był niepełny i częściowo nieprzejrzysty. Zagadnienie to omówiono szczegółowo w pkt 5 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli tom VI str. 171-216, tom VIII str. 154-189, tom IX str. 143-158, 289-303)

Zgodnie z art. 122 uofp, w załącznikach do ustawy budżetowej zamieszcza się, między innymi, plany finansowe agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 8 i 14 ww. ustawy. W wyniku szczegółowego badania trzech, dobranych losowo planów finansowych podmiotów z każdej z ww. grup¹⁷⁷ NIK ustaliła, że plany te były kompletne, a treści w nich zawarte zgodne z art. 123 uofp.

NIK zauważyła, że w 2024 r. w przepisach uofp dotyczących obligatoryjnych elementów planów finansowych załączanych do ustawy budżetowej¹⁷⁸ pozycję „wynagrodzenia” zastąpiono pozycją „uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy”. W myśl art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 28 czerwca 2024 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw¹⁷⁹, przepisy te po raz pierwszy powinny mieć zastosowanie do projektów planów finansowych na rok 2025. Analiza

¹⁷⁷ Projekt ustawy budżetowej na rok 2025 agencje wykonawcze: Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego, Agencja Mienia Wojskowego, Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa; państwowe fundusze celowe: Fundusz Wsparcia Policji, Fundusz Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców, Fundusz Administracyjny; instytucje gospodarki budżetowej: Centrum Zakupów dla Sądownictwa, Centrum Obsługi Administracji Rządowej, Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie; państwowe osoby prawne: Ośrodek Studiów Wschodnich im. M. Karpia, Polska Agencja Nadzoru Audytowego, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego.

¹⁷⁸ Art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b i ust. 4 pkt 2 lit. d; art. 24 ust. 1 pkt 3 lit. a i ust. 7 pkt 2 lit. c; art. 29 ust. 6 pkt 4 i ust. 13 pkt 1 lit. c oraz art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. a i ust. 6 pkt 2 lit. d.

¹⁷⁹ Dz. U. poz. 1089.

ww. planów finansowych wykazała, że w projekcie ustawy budżetowej na rok 2025 zmiana ta nie została uwzględniona.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF wyjaśniła, że w związku z korelacją czasową obu procesów legislacyjnych niemożliwe było zawarcie w nocie budżetowej na rok 2025 zmian wprowadzanych ustawą, która nie zakończyła jeszcze biegu legislacyjnego¹⁸⁰. Poinformowała, że ze względu na bardzo napięty harmonogram prac dla dysponentów części budżetowych oraz Ministerstwa Finansów wstrzymanie prac dotyczących przygotowania, podpisania i publikacji ww. noty budżetowej było niemożliwe i naraziłoby dalszy przebieg procesu budżetowego na dodatkowe ryzyka, zagrażając dotrzymaniu ustawowych terminów. Opisywana zmiana została uwzględniona w nocie budżetowej obowiązującej przy opracowaniu projektu budżetu państwa na 2026 r.¹⁸¹

W ustawie o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw rozszerzono obowiązek sporządzania planu finansowego w układzie kasowym o instytucje gospodarki budżetowej oraz państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 8 i 14 uofp¹⁸².

W załącznikach nr 12 i 14 do projektu ustawy budżetowej na rok 2025 zamieszczono plany finansowe ww. grup jednostek, zgodne ze zmienionymi przepisami.

(akta kontroli: tom IV str. 198-220, 341-350, 364-367, 378-392, tom V str. 69-93, 308-309)

W Ministerstwie Finansów podjęto działania w celu realizacji wniosku NIK po kontroli P/22/009 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2023*¹⁸³, dotyczącego podawania w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej wszystkich istotnych informacji, kluczowych dla objaśnienia zawartych w nim wielkości, a zwłaszcza przyczyn istotnych zmian w porównaniu z rokiem poprzednim. Minister Finansów w trakcie opracowywania projektu budżetu państwa na rok 2025 zwracał na to uwagę w pismach limitowych kierowanych do dysponentów części budżetowych. Zawarł w nich informację, iż zgodnie z zaleceniami NIK konieczne jest szczegółowe omówienie w materiałach planistycznych wszystkich istotnych wielkości, a także podanie przyczyn istotnych zmian w porównaniu z rokiem poprzednim, w szczególności w zakresie dotyczącym wynagrodzeń, dotacji z budżetu państwa, wydatków majątkowych, kosztów inwestycyjnych oraz zaciągniętych zobowiązań. Informacje te były – po ich analizie przez odpowiednie departamenty MF – uwzględnione w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025.

(akta kontroli: tom IV str. 39-67, 293-299)

W wyniku szczegółowego badania uzasadnienia planów finansowych trzech agencji wykonawczych¹⁸⁴, trzech państwowych funduszy celowych¹⁸⁵, trzech instytucji gospodarki

¹⁸⁰ Ustawa z dnia 28 czerwca 2024 r. o zmianie ustawy budżetowej oraz niektórych innych ustaw została przekazana do podpisu Prezydenta RP 11 lipca 2024 r., a podpisana 17 lipca 2024 r. Natomiast rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej zostało podpisane przez Ministra Finansów 10 lipca 2024 r., a opublikowane w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej 12 lipca 2024 r.

¹⁸¹ Dz. U. poz. 984, ze zm.

¹⁸² Art. 24 ust. 2 i art. 30 ust. 4 uofp.

¹⁸³ Adres publikacyjny: [Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2023 - Najwyższa Izba Kontroli](#).

¹⁸⁴ Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego, Agencja Mienia Wojskowego, Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa.

¹⁸⁵ Fundusz Wsparcia Policji, Fundusz Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców, Fundusz Administracyjny.

budżetowej¹⁸⁶ oraz trzech państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 8 lub 14 uofp¹⁸⁷, NIK stwierdziła, że opisy planów finansowych załączonych do projektu ustawy budżetowej opracowano w Ministerstwie Finansów na podstawie materiałów przesłanych przez dysponentów sprawujących nadzór nad poszczególnymi podmiotami. W przypadku planów, które budziły wątpliwości, Minister Finansów występował do dysponentów o przekazanie dodatkowych wyjaśnień.

Działania podjęte przez Ministerstwo Finansów w celu realizacji wniosku pokontrolnego NIK doprowadziły do poprawy jakości i kompletności opisu planów finansowych w porównaniu z poprzednimi latami. Niemniej w opisie niektórych planów finansowych brakowało istotnych informacji dotyczących wydatków majątkowych, co świadczy o niepełnej realizacji wniosku. Zostało to opisane w pkt 6 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom IV str. 341-377, 383-386, 389-429, tom V str. 1-80, 90-215, 216-235, 291-307, 310-321, 322-361)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. Mimo że w uzasadnieniu opisano czynniki wpływające na dynamikę głównych kategorii makroekonomicznych oraz dokonano analizy wrażliwości deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz kwoty wydatków SRW na zmiany wskaźników makroekonomicznych, to zabrakło czytelnego powiązania tych wskaźników z dochodami budżetu państwa, w tym analizy wrażliwości prognozy dochodów budżetu państwa na zmianę wskaźników makroekonomicznych mających największy wpływ na tę prognozę. Biorąc pod uwagę, że sporządzony dokument jest uzasadnieniem ustawy budżetowej, czyli przede wszystkim budżetu państwa, celowe było zarówno omówienie wpływu czynników makroekonomicznych na prognozę dochodów budżetu państwa, przy założeniu braku zmian systemowych, w tym analiza wrażliwości prognozy dochodów na zmianę głównych parametrów makroekonomicznych, jak i omówienie wpływu na tę prognozę zmian systemowych. Zagadnienia te powinny zostać opisane, zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, w uzasadnieniu. Bez takiego omówienia związek pomiędzy prognozą makroekonomiczną a budżetem państwa jest niejasny. Najwyższa Izba Kontroli wskazywała na ten problem również w wystąpieniu pokontrolnym do Ministra Finansów po kontroli P/24/011 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024*¹⁸⁸.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF poinformował m.in., że precyzyjne wyjaśnienie, jaki wpływ na wykonanie dochodów będą miały poszczególne czynniki oraz przedstawienie metodologii prognozowania wpływów podatkowych z poszczególnych podatków wymagałoby wielostronicowego opracowania, znacznie przekraczającego objętościowo dotychczasowe uzasadnienia. Podał również, że mając na uwadze wnioski i sugestie NIK po przeprowadzonych kontrolach, Ministerstwo Finansów

¹⁸⁶ Centrum Zakupów dla Sądownictwa, Centrum Obsługi Administracji Rządowej, Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie.

¹⁸⁷ Ośrodek Studiów Wschodnich im. M. Karpia, Polska Agencja Nadzoru Audytowego, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego.

¹⁸⁸ s. 67.

rozbudowało uzasadnienie do projektu ustawy budżetowej na rok 2026 w części dotyczącej dochodów budżetu państwa. Dodano szerszy kontekst ekonomiczny kształtowania się tych dochodów.

Zdaniem NIK, analiza wrażliwości dochodów na zmiany najistotniejszych wartości makroekonomicznych nie wymagałaby aż tak rozbudowanych opisów. Może ona odnosić się do wielkości dochodów ogółem lub dochodów podatkowych ogółem oraz uwzględniać wskaźniki makroekonomiczne, które w największym stopniu determinują wielkość tych dochodów. Zawarta w uzasadnieniu analiza wrażliwości deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz kwoty wydatków SRW na zmiany wskaźników makroekonomicznych nie zakłóca struktury uzasadnienia.

(akta kontroli: tom VIII str. 154-189, 283-304, tom IX str. 289-303, tom X str. 105-120)

2. W uzasadnieniu nie podano skutków budżetowych większości opisywanych tam zmian dotyczących głównych dochodów podatkowych, przez co nie wiadomo, czy miały one istotny, czy marginalny wpływ na prognozowane dochody. Nie podano również, jaki wpływ na dynamikę poszczególnych dochodów miały zmiany systemowe, a jaki czynniki makroekonomiczne.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF podał, że skutki finansowe zmian w przepisach podatkowych zawarte są w uzasadnieniach do projektów ustaw wprowadzających te zmiany (OSR). Ponadto w rozdziale 1 pkt 3 *Stabilizująca reguła wydatkowa* przedstawione zostały najważniejsze zmiany wraz ze skutkami.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że dodanie – w opisach poszczególnych podatków – do listy zmian systemowych kwot stanowiących skutki finansowe tych zmian poprawiłoby wartość informacyjną uzasadnienia, nie zwiększając jego objętości. Odsyłanie czytelników do OSR, które w czasie opracowania projektu ustawy budżetowej mogły być już nieaktualne, zamiast wskazać wprost w uzasadnieniu skutki finansowe szacowane na etapie przygotowania budżetu państwa, nie zapewnia – zdaniem NIK – należytej przejrzystości. Odnośnie do podrozdziału dotyczącego stabilizującej reguły wydatkowej należy wskazać, że część zmian systemowych została w nim pominięta, gdyż wprowadzono je w latach poprzednich. Ponadto poszczególne działania dyskrecjonalne uwzględnione w regule wydatkowej mogą dotyczyć kilku rodzajów dochodów lub dochodów nieujmowanych w budżecie państwa, dlatego opis zawarty w rozdziale 1 pkt 3 *Stabilizująca reguła wydatkowa* często nie koresponduje z opisem dotyczącym dochodów budżetowych. Nawet jednak w przypadku, w którym opis taki dotyczyłby określonego podatku stanowiącego wyłącznie dochód budżetu państwa, powtórzenie kwoty skutku finansowego i odesłanie czytelnika po więcej szczegółów do odpowiedniego podrozdziału poprawiłoby przejrzystość uzasadnienia.

(akta kontroli: tom VIII str. 154-189, 283-304, tom IX str. 289-303, tom X str. 105-120)

3. Na stronach 30-33 uzasadnienia projektu ustawy budżetowej, w opisie stabilizującej reguły wydatkowej nie omówiono wpływu tej reguły na limit wydatków budżetu państwa, ani nie podano, jak został podzielony limit wydatków, o którym mowa w art. 112aa ust. 3 uofp, pomiędzy poszczególne grupy podmiotów objętych tym limitem oraz budżet państwa. Bez takiej informacji nie było wiadomo, w jakim stopniu ograniczenia wynikające

ze stabilizującej reguły wydatkowej wpływają na wielkość wydatków budżetu państwa oraz na wydatki ujęte w innych planach finansowych załączonych do ustawy budżetowej.

W szczególności zasadne byłoby ujęcie w uzasadnieniu – w formie zestawienia – pełnej ścieżki dojścia od kwoty wydatków, o której mowa w art. 112aa ust. 1 uofp, do limitu wyznaczającego maksymalne wydatki budżetu państwa. W wystąpieniu pokontrolnym po kontroli P/24/011 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024* Najwyższa Izba Kontroli wskazała, że *celowe jest zamieszczanie w uzasadnieniu pełnego schematu dojścia od kwoty wydatków SRW do limitu wydatków wyznaczonego dla budżetu państwa. Pozwoli to na zrozumienie, w jaki sposób reguła wpływa na limit wydatków jednostek nią objętych, a w szczególności jak wpływa na wydatki ogółem jednostek finansowanych z budżetu państwa.*

Dodać należy, że Najwyższa Izba Kontroli już w 2022 r. wnioskowała do Ministra Finansów o podawanie w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej wpływu stabilizującej reguły wydatkowej na limit wydatków budżetu państwa.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF podała, że zgodnie z wymogami art. 142 uofp w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej znajduje się omówienie kwoty wydatków SRW i limitu wydatków SRW. Niniejszy obowiązek wypełniany jest poprzez wskazywanie wszystkich czynników wpływających zarówno na kwotę, jak i limit wydatków SRW. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025, w rozdziale dotyczącym stabilizującej reguły wydatkowej została zamieszczona informacja, które wydatki są objęte jej zakresem, jak również zostały wskazane wydatki wyłączone tej reguły.

NIK wskazuje na celowość zamieszczania w uzasadnieniu ustawy budżetowej omówienia podziału limitu wydatków SRW pomiędzy poszczególne grupy podmiotów objętych tym limitem, tym bardziej że Minister Finansów posiada takie dane. Należy także podawać informację o limicie wydatków budżetu państwa ustalonym zgodnie ze stabilizującą regułą wydatkową. NIK podtrzymuje opinię o celowości zamieszczania w uzasadnieniu pełnego schematu dojścia od kwoty wydatków SRW do limitu wydatków wyznaczonego dla budżetu państwa. Bez takich informacji w uzasadnieniu brakuje jasnego powiązania pomiędzy kwotą i limitem wydatków SRW a budżetem państwa i innymi planami finansowymi załączanymi do ustawy budżetowej.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom VIII str. 283-304, tom IX str. 289-303, tom X str. 105-120)

4. W rozdziale 1 pkt 4 *Sektor finansów publicznych* nie zamieszczono informacji kluczowych dla zrozumienia sytuacji finansowej tego sektora, w tym nie podano kwoty prognozowanego wyniku ani kwot prognozowanych dochodów i wydatków publicznych. Odnośnie do tego wyniku, wskazano jedynie prognozowaną wartość relacji wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych do produktu krajowego brutto.

W latach wcześniejszych, gdy jeszcze prezentowany był wynik sektora finansów publicznych, zakres publikowanych danych był znacznie szerszy. W uzasadnieniu ustawy budżetowej omawiano wówczas prognozowane dochody i wydatki, a ponadto prezentowano dane o dochodach, wydatkach i deficycie w układzie tabelarycznym, w rozbiciu na główne kategorie dochodów i wydatków publicznych.

Brak szczegółowych danych w powyższym zakresie nie pozwala między innymi przeanalizować przyczyn znaczącej zmiany wielkości prognozy deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych w 2025 r. w porównaniu z prognozą sporządzoną na potrzeby przygotowania WPFP.

W szczególności nie omówiono przyczyn obniżenia prognozy wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych w 2025 r. w porównaniu z prognozą sporządzoną na potrzeby przygotowania WPFP. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 prognozowano deficyt tego sektora w wysokości 5,5% PKB, podczas gdy na etapie opracowania WPFP prognoza tego deficytu wyniosła 4,4% PKB.

Ponadto w podrozdziale dotyczącym sektora finansów publicznych nie przedstawiono informacji, jaki udział w powstaniu deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych ma mieć deficyt budżetu państwa, a jaki – deficyt innych jednostek, których i w jakiej wysokości. W podrozdziale nie omówiono też, w których jednostkach lub grupach jednostek prognozuje się znaczącą nadwyżkę, wpływającą na wynik sektora. Podanie takich informacji dawałoby pełniejszy obraz, jaki jest udział poszczególnych jednostek lub grup jednostek w powstawaniu nierównowagi finansów publicznych oraz jaką część tej nierównowagi można przypisać do budżetu państwa, a jaką do innych jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz których.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF wskazał, że w 2021 r. obowiązek zamieszczania w uzasadnieniu informacji nt. omówienia przewidywanych dochodów i wydatków, nadwyżki lub deficytu sektora finansów publicznych zastąpiono obowiązkiem omówienia przewidywanego wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych. Ustawodawca nie nałożył obowiązku publikacji danych dotyczących sektora instytucji rządowych i samorządowych w większej szczegółowości. Przepisy ustawy o finansach publicznych nie nakazują opracowywania prognoz dochodów i wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych. Z punktu widzenia oceny stabilności sektora instytucji rządowych i samorządowych kluczowe są wynik i dług tego sektora. Sposób omówienia deficytu nie został przez ustawodawcę doprecyzowany, tym samym pozostaje w gestii opracowującego uzasadnienie. Przepisy prawa nie nakładają obowiązku dekompozycji wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych na poszczególne jednostki lub grupy jednostek ani porównywania aktualnej prognozy wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych z wcześniejszymi prognozami zawartymi w innych dokumentach rządowych.

Dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej w MF poinformował również, że informacja o dochodach i wydatkach sektora instytucji rządowych i samorządowych jest dostępna po uchwaleniu ustawy budżetowej. Do 30 kwietnia każdego roku państwa członkowskie przedkładają Komisji Europejskiej roczne sprawozdanie, w którym prezentowane są dochody i wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych na dany rok w podziale na główne kategorie ekonomiczne. Natomiast informacja odnośnie do dekompozycji wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych na poszczególne podsektory publikowana jest dwa razy do roku w ramach tzw. notyfikacji fiskalnych. W tablicach notyfikacyjnych można znaleźć informacje pozwalające określić udział wyniku budżetu państwa w wyniku instytucji rządowych na szczeblu centralnym.

NIK nie wskazuje na naruszenie przepisów uofp, lecz na rzetelność opracowania przez MF wskazanego uzasadnienia. Zdaniem NIK bez omówienia głównych składowych dochodów i wydatków publicznych nie można rzetelnie opisać kształtowania się omawianego wyniku. Jest on bowiem tylko wielkością wynikową, stanowiącą różnicę pomiędzy dochodami a wydatkami publicznymi. Prognozowanie wyniku w oderwaniu od dochodów i wydatków byłoby nieuzasadnione. Mimo że w przepisach nie określono obowiązku dekompozycji wyniku pomiędzy poszczególne jednostki lub grupy jednostek, to informowanie o wielkości deficytu bez wskazania, których jednostek on dotyczy, ma ograniczoną przydatność w analizie sytuacji sektora finansów publicznych lub sektora instytucji rządowych i samorządowych. NIK wskazuje, że tablice publikowane w ramach notyfikacji fiskalnych nie zawierają informacji, w których jednostkach pozabudżetowych występuje znaczący deficyt lub nadwyżka. Biorąc pod uwagę, że informacje o sytuacji finansowej sektora instytucji rządowych i samorządowych są użyteczne przy ocenie projektu ustawy budżetowej, NIK wskazuje, że odesłanie do danych publikowanych w kwietniu roku następującego po roku, w którym sporządzono projekt ustawy budżetowej, jest – z punktu widzenia tej oceny – niezasadne. Co więcej w dynamicznie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym różnica pół roku może oznaczać znaczącą różnicę w danych, co można było zaobserwować, porównując prognozę danych na temat deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych zamieszczoną w WPFP z analogiczną prognozą zamieszczoną w uzasadnieniu. Nie bez znaczenia jest również przejrzystość prezentowanych danych. Nie budzi wątpliwości fakt, że dane zaprezentowane w jednym dokumencie wpływają na poprawę przejrzystości.

Odnosnie do podnoszonego w wyjaśnieniach braku obowiązku porównywania aktualnej prognozy wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych z wcześniejszymi prognozami zawartymi w innych dokumentach rządowych, NIK wskazuje na zasadność powiązania treści dokumentów wieloletnich z ustawą budżetową. W czasie opracowania WPFP dokument ten stanowił, zgodnie z art. 105 ust. 1 uofp, podstawę przygotowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025. Tym bardziej należało więc w uzasadnieniu omówić przyczyny znaczącego wzrostu wartości prognozowanego deficytu, zwłaszcza że sporządzenie WPFP w kwietniu 2024 r. i sporządzenie wstępnego projektu ustawy budżetowej na rok 2025 w sierpniu 2024 r. dzielił krótki okres.

Ponadto NIK wskazuje, że wartość informacyjna wykresu 6 dotyczącego wyniku sektora instytucji rządowych i samorządowych byłaby znacznie większa, gdyby zamieszczono na nim dane za poszczególne lata¹⁸⁹.

(akta kontroli: tom VIII str. 154-189, 283-304, tom IX str. 289-303)

5. Opis wydatków budżetu państwa w układzie grup ekonomicznych był niepełny i częściowo nieprzejrzysty, co nie służyło osiągnięciu celu, jaki ma spełniać uzasadnienie.

Po pierwsze w rozdziale V *Wydatki budżetu państwa w 2025 r.* nie opisano niektórych grup ekonomicznych wymienionych w art. 124 ust. 1 uofp. Grupy *Wydatki bieżące jednostek budżetowych* nie wyodrębniono w ogóle, opisując jedynie w podrozdziale 1

¹⁸⁹ s. 38 uzasadnienia.

wynagrodzenia w państwowych jednostkach budżetowych. Nie wyodrębniono też grupy *Świadczenia na rzecz osób fizycznych*, w której zaplanowano 17,3% wydatków budżetu państwa.

Po drugie zakres wydatków budżetu państwa zaplanowanych w grupie *Dotacje i subwencje* w istotnym stopniu nie pokrywał się z treścią podrozdziału 2 uzasadnienia dotyczącą subwencji i dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego. Analizując to zagadnienie od strony podmiotowej, warto zauważyć, że grupa *Dotacje i subwencje* obejmuje znacznie większą grupę podmiotów niż jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast patrząc od strony przedmiotowej, można zauważyć, że w podrozdziale 2 omówiono dotacje dla jednostek samorządu terytorialnego na zadania bieżące i na zadania inwestycyjne, co oznacza, że częściowo podrozdział ten dotyczył wydatków ujętych w grupie *Wydatki majątkowe*, a mógł również wydatków ujętych w grupie *Wydatki na realizację projektów z udziałem środków Unii Europejskiej*. Omówieniu wydatków w tych grupach poświęcono osobne podrozdziały.

Po trzecie na podstawie analizy treści uzasadnienia nie było jasne, czy wydatki opisane w podrozdziale 3 *Wydatki majątkowe* obejmowały również wydatki zaplanowane w grupie *Wydatki na realizację projektów z udziałem środków Unii Europejskiej*, czy tylko wydatki ujęte w grupie *Wydatki majątkowe*.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF podała, że w art. 142 uofp ustawodawca nie wskazał wprost, że opis dochodów i wydatków powinien być skorelowany z ich układem prezentacyjnym w ustawie budżetowej. Uzasadnienie koncentruje się na najistotniejszych pod względem kwotowym zadaniach, zmianach i propozycjach nowych rozwiązań, jakie w przedkładanym projekcie zostały przyjęte. Jednocześnie w przypadku transferów, które ujmowane są w grupie dotacji i subwencji, dodatkowe informacje w tym zakresie przedstawiane są w częściach uzasadnienia związanych nie tyle z wydatkami budżetu państwa, ale przy omawianiu planów finansowych jednostek pozabudżetowych.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na potrzebę zachowania ścisłego związku pomiędzy układem ustawy budżetowej a układem uzasadnienia tej ustawy w zakresie dochodów i wydatków budżetu państwa. Uzasadnienie powinno umożliwiać zrozumienie, na jakie zadania planowane są wydatki ujęte w poszczególnych grupach ekonomicznych oraz z czego wynikają zmiany wielkości wydatków w tych grupach z porównaniu z rokiem poprzednim. Najwyższa Izba Kontroli zgadza się z opinią dotyczącą zasadności omawiania w uzasadnieniu tylko istotnych kwotowo wielkości, niemniej powinno to odbywać się konsekwentnie, bez pomijania niektórych z tych wielkości. Jeżeli ustawodawca wyodrębnił w uofp określone grupy wydatków budżetu państwa, to każda z tych grup powinna zostać rzetelnie opisana. Odsyłanie odbiorców uzasadnienia do rozproszonych opisów planów finansowych jednostek pozabudżetowych w celu uzyskania informacji odnoszących się do wydatków w grupie *Dotacje i subwencje* nie służy realizacji zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. W przypadku braku wskazania, czy i w jaki sposób uzasadnienie jest powiązane z układem ustawy budżetowej, a takowego przedmiotowe uzasadnienie nie zawierało, logicznym jest wnioskowanie, że odpowiada ono właśnie układowi samej ustawy.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom VIII str. 283-304, tom IX str. 146-158, 289-303)

Odnosnie do poszczególnych wydatków budżetu państwa, NIK wskazuje, że opis zawarty w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 nie korespondował z danymi zamieszczonymi w projekcie tej ustawy, w załączniku nr 2 *Wydatki budżetu państwa na rok 2025*. W związku z tym uzasadnienie nie dostarczało informacji, jakie były przyczyny zmian względem 2024 r. poszczególnych, istotnych kwotowo wydatków, a w niektórych przypadkach nie było także wiadomo, jakie główne zadania były finansowane w danej pozycji wydatków.

a) Odnosnie do opisu wydatków budżetu państwa ujętych w grupie *Świadczenia na rzecz osób fizycznych*

W grupie tej największe wydatki ujęto w rozdziale 85501 – *Świadczenie wychowawcze* na realizację programu 800 plus. Wydatki te zaplanowano w wysokości 62,7 mld zł, tj. o 933,4 mln zł mniejszej niż na 2024 r. W uzasadnieniu nie wyjaśniono, jaka była przyczyna spadku tych wydatków względem poprzedniego roku.

Drugą pozycję w grupie *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* stanowiły wydatki zaplanowane w rozdziale 75301 – *Świadczenia pieniężne z zaopatrzenia emerytalnego* w wysokości 35,8 mld zł. Wydatki te miały wzrosnąć względem 2024 r. o 10,7%, tj. o ponad 3,4 mld zł. W uzasadnieniu nie wskazano, jaki był powód tak znaczącego wzrostu wydatków na świadczenia zaplanowanych w tym rozdziale.

Jak podał Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF, sposób kształtowania emerytur co do zasady nie uległ zmianom na przestrzeni ostatnich lat. Ponadto na stronie 66 uzasadnienia wprost zostało wskazane, że w zakresie wydatków budżetu państwa na 2025 r. uwzględniono waloryzację świadczeń emerytalno-rentowych od 1 marca 2025 r., w tym świadczeń emerytalno-rentowych funkcjonariuszy oraz uposażeń sędziów i prokuratorów w stanie spoczynku w łącznej kwocie 24,2 mld zł.

Odnosząc się do tego wyjaśnienia, Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na potrzebę ściślejszego powiązania kwot wykazywanych w uzasadnieniu z kwotami ujętymi w projekcie ustawy budżetowej. Odbiorca nie powinien się domyślać, które kwoty podane w uzasadnieniu odnoszą się do omawianego projektu, lecz powinno to wprost wynikać z uzasadnienia. Dotyczy to w szczególności danych zbiorczych, wymagających sumowania różnych pozycji.

(akta kontroli: tom VII str. 1-290, tom IX str. 146-158, 289-303)

W rozdziale 75313 – *Świadczenia finansowane z budżetu państwa zlecone do wypłaty Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych i Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego* wypłatę świadczeń zaplanowano na poziomie z 2024 r. wynoszącym 35 mld zł. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 nie omówiono tej pozycji, mimo że dla czytelników zakres tego zadania może być niejasny, biorąc pod uwagę, że w innych rozdziałach klasyfikacji budżetowej także są wykazywane świadczenia zlecone ZUS, finansowane z budżetu państwa, takie jak np. świadczenie rodzinne,

świadczenia „aktywny rodzic” i świadczenie wspierające¹⁹⁰. Warto również zauważyć, że kwota 35 mld zł stanowi znaczący udział w wydatkach budżetu państwa, a w grupie *Świadczenia na rzecz osób fizycznych* wydatki planowane w rozdziale 75313 znajdowały się na trzecim miejscu pod względem wielkości według rozdziałów klasyfikacji budżetowej.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF poinformowała, że przepisy ustawy o finansach publicznych nie determinują sposobu omówienia wydatków.

W uzasadnieniu omawiane są przede wszystkim ogólne wielkości z wyszczególnieniem najistotniejszych rozwiązań. Na str. 15 omówione zostały dwa główne świadczenia wypłacane z rozdziału 75313, tj. dodatkowe roczne świadczenie pieniężne dla emerytów i rencistów (tzw. 13. emerytura) oraz kolejne dodatkowe roczne świadczenie pieniężne dla emerytów i rencistów (tzw. 14. emerytura) wraz z podaniem łącznej ich prognozowanej wysokości, tj. 31,5 mld zł.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że analiza wydatków zawarta w uzasadnieniu ustawy budżetowej nie powinna być wykonywana w oderwaniu od treści załącznika nr 2 do tej ustawy. Uzasadnienie pełni rolę pomocniczą wobec treści ustawy budżetowej, a głównym celem jego sporządzenia jest objaśnienie najistotniejszych informacji w niej zawartych. NIK nie neguje potrzeby przeprowadzania przekrojowych analiz, ale powinny one uzupełniać opis najważniejszych wydatków, a nie go zastępować.

(akta kontroli: tom VI str. 217-223, tom VII str. 1-290, tom IX str. 146-158, 289-303)

b) Odnośnie do opisu wydatków budżetu państwa ujętych w grupie *Dotacje i subwencje*

W uzasadnieniu wymieniono czynniki wpływające na wzrost dotacji do FUS, ale nie podano, jaki był wpływ każdego z tych czynników, co było szczególnie istotne, mając na względzie planowany w 2025 r. wzrost dotacji z budżetu państwa do FUS w stosunku do roku poprzedniego o 11,9%, czyli o 8,7 mld zł. W uzasadnieniu nie podano, w jakim stopniu wzrost dotacji miał wynikać ze zmian demograficznych oznaczających wzrost liczby osób pobierających emeryturę lub rentę, w jakim z waloryzacji świadczeń, a w jakim z wprowadzenia tzw. „renty wdowiej”.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF poinformowała, że dotacja do FUS jest wielkością wynikową, stanowiącą różnicę przychodów z innych źródeł, w tym ze składek, i kosztów wypłaty świadczeń. Zarówno strona przychodowa, jak i strona kosztowa FUS zostały omówione w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2025 z jednoczesnym porównaniem do 2024 r. w zakresie najważniejszych pozycji planu. Próba szczegółowego przypisania wpływu poszczególnych czynników na wzrost

¹⁹⁰ To, że świadczenia te są zlecone ZUS, wynika z treści ww. uzasadnienia. Na str. 291, w opisie planu finansowego tej instytucji, napisano: „przychody z tytułu zwrotu kosztów obsługi świadczeń zleconych ZUS do wypłaty w wysokości 878.331 tys. zł, wzrost o 139.687 tys. zł (o 18,9%) w stosunku do planu na rok 2024, z uwagi na wzrost w szczególności przychodów z tytułu obsługi wypłat świadczenia wspierającego, renty socjalnej wraz z dodatkiem dopełniającym, świadczeń „Aktywny rodzic”, świadczeń rodzinnych 800+ oraz świadczeń na rzecz obywateli Ukrainy”.

dotacji byłyby, w ocenie Departamentu Budżetu Państwa, niecelowa, gdyż wymagałaby powtórzenia informacji zawartych w opisie przychodów i kosztów FUS.

NIK wskazuje, że w opisie planu finansowego FUS zamieszczonym na stronach 201-203 uzasadnienia nie podano, jaki będzie wpływ poszczególnych, najistotniejszych czynników na kształtowanie się kosztów funduszu. Poinformowano tylko, że *w stosunku do planu na rok 2024 transfery na rzecz ludności rosną o 42.517.807 tys. zł, tj. o 10,3%, co jest w głównej mierze rezultatem prognozowanej waloryzacji świadczeń emerytalno-rentowych, prognozowanego wzrostu liczby osób pobierających świadczenia emerytalno-rentowe, prognozowanego wzrostu podstawy wymiaru pozostałych świadczeń pieniężnych finansowanych z Funduszu wynikającego z prognozowanego wzrostu wynagrodzeń, a także uwzględnienia prognozowanych skutków finansowych wejścia w życie ustawy z dnia 26 lipca 2024 r. o zmianie ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz niektórych innych ustaw (tzw. „renta wdowia”).* Nie podano nawet tak istotnej informacji, jak szacunkowe koszty wprowadzenia wspomnianej tzw. „renty wdowiej”.

W przypadku gdy istotne kwotowo wydatki lub wydatki podlegające istotnym kwotowo zmianom są opisane w innych rozdziałach uzasadnienia, w tym w rozdziale dotyczącym omówienia planów finansowych załączanych do ustawy budżetowej, celowe jest zamieszczenie w rozdziale V informacji odsyłającej do odpowiedniego fragmentu.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom IX str. 146-158, 289-303)

W uzasadnieniu nie opisano przyczyn istotnego zwiększenia dotacji z budżetu państwa dla Narodowego Funduszu Zdrowia. W znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024 zaplanowano na ten cel 10 mld zł, a w ustawie budżetowej na rok 2025 już 18,4 mld zł, tj. o około 84% więcej niż przed rokiem.

(akta kontroli: tom VII str. 1-290, tom IX str. 146-158, 289-303)

Kwotę przekraczającą 10 mld zł zaplanowano także dla gmin na świadczenia rodzinne, świadczenie z funduszu alimentacyjnego oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego (rozdział 85502). W rozdziale tym zaplanowano wydatki w wysokości 14,8 mld zł. W uzasadnieniu ustawy budżetowej podano informację o wysokości tych wydatków, nie wyjaśniono jednak, dlaczego miały być one niższe od analogicznych wydatków zaplanowanych na 2024 r. w wysokości 15,5 mld zł.

(akta kontroli: tom VII str. 1-290, tom IX str. 146-158, 289-303)

W ustawie budżetowej na rok 2025, w grupie *Dotacje i subwencje* istotny wzrost wydatków względem znowelizowanej ustawy budżetowej zaplanowano również w rozdziałach:

- 10001 - *Górnictwo węgla kamiennego,*
- 60001 - *Krajowe pasażerskie przewozy kolejowe,*
- 60002 - *Infrastruktura kolejowa,*
- 60046 - *Operatorzy pocztowi,*
- 75222 - *Agencja Mienia Wojskowego,*

a istotny spadek wydatków w rozdziale 70022 - *Fundusz Dopłat*.

O ile w uzasadnieniu wyjaśniono powody zwiększenia limitu wydatków w rozdziale 60002 - *Infrastruktura kolejowa* i w rozdziale 75222 - *Agencja Mienia Wojskowego*, to nie wyjaśniono, jaki był powód zwiększenia o 1,3 mld zł wydatków na górnictwo węgla kamiennego i wydatków na rzecz operatorów pocztowych, a także o 0,9 mld zł wydatków na krajowe pasażerskie przewozy kolejowe. Warto zauważyć, że w znowelizowanej ustawie budżetowej na rok 2024, w rozdziale 60046 - *Operatorzy pocztowi* zaplanowano jedynie 3,2 mln zł.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF podała, że przyczyną nieomówienia wzrostu planowanej dotacji dla górnictwa węgla kamiennego było to, że zadania finansowane w ramach rozdziału 10001 nie uległy zmianie w zakresie rzeczowym, a zmiana poziomu finansowania zależała od harmonogramu transformacji energetycznej. Wzrost w 2025 r. dotacji w rozdziale 60001 wynikał z wniosku dysponenta i wiązał się z niedoszacowaniem jej wysokości w 2024 r. i koniecznością zwiększenia limitu wydatków w trakcie roku. Środki na zadania finansowane w rozdziale 60046 zostały w 2024 r. uwzględnione również w rezerwach celowych. Ponadto ww. Dyrektor wskazała, że zmiany w omawianych wydatkach były znacznie mniejsze od planowanych zmian nakładów na ochronę zdrowia (wzrost o około 31 mld zł), obronę narodową (wzrost o 6,2 mld zł), obsługę długu Skarbu Państwa (wzrost o 9 mld zł) czy finansowanie świadczeń w ramach programu *Aktywny Rodzic* (wzrost o 6,9 mld zł), dlatego uwzględnienie ich w uzasadnieniu nie było konieczne.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli analiza zmian wydatków zaplanowanych w grupie *Dotacje i subwencje* wymaga odniesienia się do układu funkcjonalnego (działowo-rozdziałowego), w którym grupowane są poszczególne zadania państwa. Bez takiego odniesienia nie jest możliwe zrozumienie, dlaczego wielkość wydatków w tej grupie uległa zmianie względem roku poprzedniego. NIK zwraca uwagę, że w uzasadnieniu opisano nie tylko największe zmiany, wskazane w wyjaśnieniach Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF, ale również – co należy uznać za prawidłowe podejście – wyjaśniono powody zwiększenia limitu wydatków na przykład w rozdziale 60002 - *Infrastruktura kolejowa* i w rozdziale 75222 - *Agencja Mienia Wojskowego*. Zabrało jednak konsekwencji w opisie, dlatego niektóre znaczące zmiany zostały wyjaśnione w uzasadnieniu, a inne nie. NIK zgadza się z opinią, że opisywanie w uzasadnieniu wydatków planowanych we wszystkich rozdziałach klasyfikacji budżetowej byłoby niezasadne, jednak opis najważniejszych zadań finansowanych w każdej grupie oraz opis przyczyn największych zmian wydatków w poszczególnych grupach, w podziale na zadania, jest niezbędny, aby czytelnik mógł dobrze zrozumieć przyczyny tych zmian. Sprawą otwartą pozostaje w tym przypadku określenie poziomu istotności, powyżej którego zmiany będą opisywane w uzasadnieniu, ale powinien on zostać określony w relacji do wydatków ogółem w danej grupie i konsekwentnie stosowany. Wyjątek stanowi grupa *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*, w której, co do zasady, planowane są wydatki na funkcjonowanie jednostek budżetowych, więc duże znaczenie ma także układ części budżetowych i układ paragrafów klasyfikacji budżetowej.

c) Odnosnie do opisu wydatków budżetu państwa ujętych w grupie *Wydatki bieżące jednostek budżetowych*

W uzasadnieniu nie wyjaśniono, dlaczego tempo wzrostu wydatków na wynagrodzenia, planowane w budżecie państwa w wysokości 12,3%¹⁹¹ było blisko dwuipółkrotnie wyższe od tempa wzrostu kwot bazowych wynagrodzeń pracowników państwowej sfery budżetowej planowanego w wysokości 5%.

O ile wyższy wzrost tych wydatków w niektórych częściach budżetowych był łatwy do uzasadnienia np. wzrostem liczby etatów, wysokimi podwyżkami wynagrodzeń sędziów i prokuratorów lub włączeniem do budżetu państwa planów finansowych organów i jednostek, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp, to zastanawiać mogła zarówno skala różnicy pomiędzy ww. wielkościami, wynosząca dla całego budżetu państwa 7,3 punktu procentowego, jak i to, jak wielu części budżetowych dotyczyła znacząca rozbieżność pomiędzy wskazanymi wyżej wielkościami. Kwestia ta wymagała dokładniejszego omówienia w uzasadnieniu.

Ponadto należy zauważyć, że chociaż na str. 77-78 uzasadnienia wymieniono przyczyny wzrostu wydatków na wynagrodzenia, to wymieniając poszczególne pozycje nie podano – poza pozycją na str. 78 dotyczącą zwiększenia wydatków na wynagrodzenia podmiotów, o których mowa w art. 139 ust. 2 uofp – jaki był skutek finansowy opisywanych zmian. W szczególności nie podano, o ile miały wzrosnąć wynagrodzenia w związku z różnego rodzaju dodatkowymi podwyżkami, a o ile – w związku z planowanym zwiększeniem liczby etatów.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej w MF wskazała, że biorąc pod uwagę §§ 401-407, 479-480, tempo wzrostu wydatków na wynagrodzenia w 2025 r. było niższe od przedstawionego przez NIK i wyniosło blisko 11,9%. Przyczyny tego wzrostu zostały opisane na stronach 77-78 uzasadnienia.

NIK wskazuje, że niezależnie od sposobu liczenia wydatków na wynagrodzenia, tempo wzrostu tych wydatków miało wynieść około 12%. Z fragmentu uzasadnienia wskazanego w wyjaśnieniach nie wynikało, jaki był wpływ poszczególnych czynników wzrostu na omawiane wydatki. Zdaniem NIK, samo wskazanie czynników wzrostu nie wystarczało, żeby zrozumieć, które z nich miały decydujący wpływ na wydatki. Warto zwrócić uwagę, że w wykazie zmian obok czynników istotnych mogły się znaleźć również czynniki nieistotne. Nie sposób je było od siebie odróżnić, nie mając informacji o kwotach. Problem ten ma szerszy wymiar i nie dotyczy wyłącznie opisu wydatków na wynagrodzenia, ale również innych fragmentów uzasadnienia, w których wymieniano składowe bez podania szacunkowych kwot.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom VIII str. 283-304, tom IX str. 146-158, 289-303)

¹⁹¹ Wydatki uwzględnione w §§ 401-410, 417, 418, 471, 479, 480. Wyboru tych paragrafów dokonano poprzez analogię do załącznika 4 klasyfikacji budżetowej w zakresie wydatków na wynagrodzenia w jednostkach samorządu terytorialnego.

d) Odnośnie do opisu wydatków budżetu państwa ujętych w grupie *Wydatki majątkowe*

W wielu miejscach uzasadnienia nie porównano wydatków zaplanowanych na 2025 r. z wydatkami zaplanowanymi na 2024 r., co było widoczne między innymi w przypadku wydatków majątkowych. Utrudniało to zrozumienie zmian, jakie wprowadzono w projekcie budżetu państwa na 2025 r. względem budżetu z roku poprzedniego.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF podała, że w ustawie o finansach publicznych nie nałożono obowiązku dokonywania takich porównań, a także przywołała art. 142 ust. 1 pkt 5 lit. a uofp, w którym wskazano, że do projektu ustawy budżetowej dołącza się uzasadnienie zawierające w szczególności omówienie projektowanych przychodów i rozchodów oraz dochodów i wydatków budżetowych.

Zdaniem NIK elementem rzetelnego omówienia głównych składowych budżetu państwa, w tym istotnych wydatków, powinna być analiza zmian ich wielkości. Realizacja zadań publicznych ma charakter ciągły, dlatego porównywanie budżetu państwa na dany rok z budżetami z lat poprzednich stanowi ważny element jego analizy, podobnie jak odniesienie wielkości planowanych wydatków do wskaźników rzeczowych.

NIK wskazuje także na brak związku pomiędzy danymi w tabeli na stronach 85-86 uzasadnienia a opisem zawartym pod tą tabelą, który odnosił się do innego układu prezentacji danych niż przedstawiono w tabeli. Zdaniem NIK byłoby uzasadnione, żeby dane w tabeli odwoływały się do układu zawartego w opisie pod tabelą, czyli do układu funkcjonalnego, działowo-rozdziałowego. Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF poinformowała, że w celu ujednolicenia opisu wydatków majątkowych od 2027 r. tabela będzie prezentowała układ działowy.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom IX str. 146-158, 289-303)

e) Odnośnie do opisu wydatków budżetu państwa ujętych w grupie *Wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa*

Podobnie jak w przypadku wydatków majątkowych, porównania wydatków planowanych na 2025 r. z wydatkami planowanymi na 2024 r. nie dokonano również odnośnie do wydatków na obsługę długu Skarbu Państwa. Na rynku krajowym miały one wzrosnąć względem 2024 r. o 9,6%, a na rynku zagranicznym – o 37,3%.

W uzasadnieniu nie wyjaśniono, jakie były przyczyny tak dużej różnicy pomiędzy dynamiką wydatków na obsługę długu na rynku krajowym, a dynamiką dotyczącą rynku zagranicznego. W szczególności nie wyjaśniono przyczyn bardzo wysokiej dynamiki wydatków na obsługę długu na rynku zagranicznym.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom IX str. 146-158, 289-303)

f) Odnośnie do opisu wydatków budżetu państwa ujętych w grupie *Środki własne Unii Europejskiej*

W opisie wydatków planowanych w grupie *Środki własne Unii Europejskiej* nie odniesiono się do zmiany wielkości tych wydatków względem 2024 r. W szczególności

nie wskazano, jaka była przyczyna zmniejszenia o 2 mld zł, tj. o 30,8% planowanej wpłaty z tytułu udziału w opłatach celnych i opłatach rolnych.

Dyrektor Departamentu Współpracy Międzynarodowej w MF wyjaśnił, że w zakresie tradycyjnych zasobów własnych (opłat celnych) szacunki Komisji Europejskiej są ostateczne i nie podlegają negocjacjom z państwami członkowskimi. Natomiast państwa te mają ograniczony wpływ na wysokość wpłat z tytułu VAT, dochodu narodowego brutto oraz wpłaty opartej na masie odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych niepoddanych recyklingowi, ujmowanych w projekcie budżetu UE na dany rok, przedstawiając własne prognozy i negocjując ostateczną podstawę wyliczenia tych wpłat.

NIK wskazuje na zasadność zamieszczania informacji, na które wydatki Rada Ministrów nie ma wpływu przy opracowaniu projektu budżetu państwa. Natomiast w przypadku planowania wydatków, na wielkość których Rada Ministrów ma ograniczony wpływ, uzasadnione jest wskazanie przyczyn ich zmian względem poprzedniego roku.

(akta kontroli: tom VI str. 171-216, tom IX str. 146-158, 289-303)

6. W opisie dwóch z dwunastu objętych badaniem NIK planów finansowych załączonych do projektu ustawy budżetowej na rok 2025 brakowało istotnych informacji dotyczących wydatków majątkowych. Zauważyć przy tym należy, że podejście, na podstawie którego dokonano wyboru wydatków majątkowych opisanych w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2025, było niejednolite. Przykładowo w uzasadnieniu planu finansowego Centralnego Ośrodka Informatyki oraz Centrum Usług Logistycznych opisano zadania inwestycyjne przewidziane do realizacji. Wydatki majątkowe tych jednostek miały wynieść odpowiednio 41 324 tys. zł i 3500 tys. zł, co stanowiło 5,2% oraz 4,1% ich wydatków ogółem. Natomiast w przypadku Centrum Obsługi Administracji Rządowej wydatki majątkowe zaplanowano w kwocie 10 171 tys. zł, stanowiącej 10,2% wydatków ogółem. Mimo wysokiego udziału tych wydatków w wydatkach ogółem nie zostały one opisane w uzasadnieniu. Ponadto w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 nie wyjaśniono przyczyny planowanego wzrostu wydatków majątkowych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa o 70,2% w porównaniu z rokiem poprzednim. Wydatki te miały stanowić 11% wydatków ogółem tej jednostki. Zauważenia wymaga fakt, że w materiałach źródłowych przekazanych Ministrowi Finansów przez dysponentów części budżetowych w zakresie ww. planów finansowych zostały zawarte niezbędne informacje i wyjaśnienia¹⁹².

Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF poinformowała m.in., że przy opracowaniu uzasadnienia kierowano się wymaganiami zawartymi w art. 142 ust. 1 pkt 5 lit c uofp. Podała, że mając na uwadze konieczność ujmowania w uzasadnieniu zwięzłych i syntetycznych informacji, uznano, iż opublikowane w ustawie budżetowej uzasadnienie było wystarczające i spełniało wymagania ustawowe.

¹⁹² Centrum Obsługi Administracji Rządowej - str. 4 - *Założenia przyjęte do projektu planu finansowego Centrum Obsługi Administracji Rządowej na lata 2025-2028*; Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa - str. 13-15 *Informacji o projekcie planu finansowego Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa na 2025 rok*.

Wyraziła również stanowisko, że ocena zasadności zawierania opisu poszczególnych pozycji planu finansowego w uzasadnieniu do ustawy budżetowej jest subiektywna.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej oraz Zastępca Dyrektora Departamentu Finansowania Sfery Gospodarczej w MF wskazały na dostępność informacji na różnych etapach procesu legislacyjnego dla uczestników tego procesu.

Dyrektor Departamentu Finansowania Sfery Budżetowej poinformowała, iż ocena, czy dana pozycja ujęta w planie finansowym jest kluczowa z punktu widzenia danej jednostki, należy przede wszystkim do Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, który nie zgłosił uwag do uzasadnienia. Ponadto podała, że NIK, przedstawiając swoje stanowisko, powinna kierować się wszystkimi kryteriami, tj. legalnością, gospodarnością i celowością, a nie tylko rzetelnością. Dodała również, że NIK jest właściwa do określenia wytycznych, np. wielkości kwot czy też wartości procentowych albo pozycji, które mają być obligatoryjnie ujmowane w opisach poszczególnych jednostek i prezentowane w uzasadnieniu do ustawy budżetowej wraz z podstawą prawną do takiego działania.

NIK zauważyła, że opracowanie uzasadnienia do ustawy budżetowej pozostaje we właściwości poszczególnych departamentów merytorycznych MF¹⁹³. W ocenie NIK uzasadnienie przedkładane Radzie Ministrów przez Ministra Finansów powinno zawierać wszystkie istotne i wyczerpujące informacje umożliwiające analizę i podjęcie decyzji w sprawie ustawy budżetowej. W przekonaniu NIK, z tego obowiązku nie zwalnia brak zgłoszenia zastrzeżeń przez Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, w szczególności że trudno zgłosić zastrzeżenia do treści, których nie opisano w uzasadnieniu.

NIK zgadza się, iż stwierdzenie, że coś jest bardzo istotne, jest bardzo szerokim pojęciem i względnym. Tym bardziej obszar ten wymaga doprecyzowania, określenia ram, w celu ujednolicenia danych prezentowanych w uzasadnieniu. Nie ma wątpliwości, że przedstawienie precyzyjnych rozwiązań w tym zakresie pozostaje w kompetencji MF. Warto jednak podkreślić, że ustalenie kryteriów odnoszących się do opisu poszczególnych pozycji planu finansowego nie oznacza, że w uzasadnionych sytuacjach opis ten nie może być bardziej szczegółowy. Decyzja w tej sprawie powinna należeć do Ministra Finansów oraz właściwego dysponenta lub jednostki, której dotyczy dany plan finansowy. Ponadto zauważyć należy, że wybór ustawowych kryteriów kontroli, o których mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o NIK, stosowany do oceny konkretnych aspektów działalności jednostki kontrolowanej, należy do kompetencji Najwyższej Izby Kontroli. Niezależnie od powyższego zaznaczyć należy, że NIK przeprowadziła kontrolę z uwzględnieniem wszystkich kryteriów, w tym legalności, czego wyrazem jest sformułowanie wskazujące na zgodność opracowania uzasadnienia z art. 142 ust. 1 uofp zawarte zarówno w ocenach: częściowej i ogólnej, jak i w opisie stanu faktycznego.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF wyjaśniła, że koordynacja przez jej departament prac nad projektem ustawy budżetowej nie zmienia wynikającego z regulaminu MF podziału kompetencji i odpowiedzialności komórek organizacyjnych za

¹⁹³ Zarządzenie w sprawie regulaminu organizacyjnego MF.

realizację zadań w poszczególnych zakresach ustawy budżetowej, jak i uzasadnienia do niej. Dodatkowo wskazała, że opracowanie jednolitych wytycznych do opracowania opisów planów finansowych nie jest ani możliwe ani zasadne. W ustawie budżetowej są zawarte plany kilkudziesięciu jednostek, a sytuacja w każdym roku może mieć swoją specyfikę i konkretne uwarunkowania.

NIK nie kwestionuje tego, że departamenty merytoryczne w MF mają kompetencje do sporządzenia właściwych fragmentów uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej. Niemniej jednak to Departament Budżetu Państwa, jako departament koordynujący pracę komórek organizacyjnych na etapie opracowywania projektu ustawy budżetowej¹⁹⁴, powinien zadbać o spójność danych prezentowanych w uzasadnieniu. NIK zauważa, że w dwóch przypadkach Departament Budżetu Państwa sam zwrócił się o uzupełnienie uzasadnienia w zakresie informacji o wydatkach majątkowych.

NIK zauważa, że wydatki majątkowe podlegają szczególnej kontroli ze strony Ministra Finansów, o czym świadczą przepisy uofp ograniczające swobodę w dysponowaniu środkami na te wydatki¹⁹⁵. Większość jednostek jest zobowiązana do opisywania w materiałach planistycznych zadań inwestycyjnych, a nie tylko do prezentowania kwot wydatków. Minister Finansów, realizując wniosek NIK z lat poprzednich, zwrócił uwagę w pismach limitowych na konieczność szczegółowego omówienia przyczyn zmiany poziomów planowanych wielkości r/r, w szczególności w zakresie dotyczącym wydatków majątkowych i kosztów inwestycyjnych, istotnych z punktu widzenia określonego dysponenta danych.

Ponadto NIK stoi na stanowisku, że w rzetelnie sporządzonym uzasadnieniu planów finansowych załączonych do projektu ustawy budżetowej powinny być starannie i precyzyjnie opisane przyczyny istotnych zmian w odniesieniu do roku poprzedniego, w tym wskazane przyczyny istotnego wzrostu wydatków majątkowych. Obowiązek wyjaśnienia przyczyn zmian poszczególnych wartości powinien wynikać z faktu istotności tych zmian, co oznacza, że zmiany nieistotne w stosunku do całości gospodarki finansowej danej jednostki lub niewywołujące istotnych skutków dla jej działalności¹⁹⁶, dla wykonywania zadań publicznych lub dla finansów publicznych powinny być pomijane w opisie.

Podkreślenia wymaga, iż NIK nie kwestionuje, że uzasadnienie spełniało wymagania ustawowe, o których mowa w art. 142 ust. 1 pkt 5 lit. c uofp. Natomiast mając na uwadze, że istotność jest bardzo szerokim pojęciem, NIK wskazuje na potrzebę ustalenia kryteriów i wytycznych porządkujących kwestię obligatoryjności opisu wydatków majątkowych w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej. Warto zauważyć, że podanie danych liczbowych o zmianach w planie finansowym w odniesieniu do roku poprzedniego, bez wskazania przyczyn tych zmian, lub wskazanie ich tylko w przypadku niektórych planów

¹⁹⁴ § 37 ust. 2 pkt 1 *Zarządzenia w sprawie regulaminu organizacyjnego MF*.

¹⁹⁵ Art. 171 ust. 3 i 4 uofp.

¹⁹⁶ Na przykład, co do zasady, zmniejszenie wydatków majątkowych na inwestycje własne danej jednostki.

finansowych¹⁹⁷ ogranicza w istotny sposób zakres informacji oraz powoduje, że dane tracą walor porównywalności. Ze względu na konieczność zachowania zwięzłego opisu, w uzasadnieniu należy zwracać uwagę tylko na kluczowe zadania inwestycyjne, na które są planowane istotne wydatki w stosunku do całości gospodarki finansowej danej jednostki.

(akta kontroli: tom IV str. 341-377, 383-386, 389-429, tom V str. 1-80, 90-215, 216-235, 291-307, 310-321, 322-361)

7. Rozdział uzasadnienia dotyczący opisu planów finansowych funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego na podstawie odrębnych ustaw sporządzony został nierzetelnie, gdyż pominięto w nim opis źródeł finansowania tych funduszy za wyjątkiem wpłat z budżetu państwa.

Na stronie 306 uzasadnienia, w rozdziale dotyczącym opisu ww. planów finansowych wskazano, że *zasilenie funduszy z budżetu państwa będzie wynosiło łącznie 20.357.589 tys. zł, co stanowi 11,3% udziału w sumie wpływów wszystkich funduszy i obejmie 11 spośród 20 funduszy BGK*. Nie podano natomiast, skąd będzie pochodziła pozostała część wpływów tych funduszy, tj. blisko 89% wpływów ogółem, w tym jaką kwotę stanowić będą środki pozyskane w wyniku zaciągnięcia nowych zobowiązań, zwiększających wielkość długu publicznego poza budżetem państwa. Nie zamieszczono również informacji, ile wyniesie łączny deficyt tych funduszy, obliczony jako różnica pomiędzy ich dochodami a wydatkami, oraz jakie będą źródła jego finansowania.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF poinformowała, że sposób prezentacji planów finansowych funduszy BGK w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 nie był określony przepisami. Włączenie tego opisu miało na celu zwiększenie przejrzystości finansów publicznych. W treści uzasadnienia zaprezentowano dane pozostające w bezpośrednim związku z budżetem państwa. Szczegółowe informacje dotyczące sposobu finansowania poszczególnych funduszy zostały zawarte w planach lub projektach planów finansowych tych funduszy, załączonych do uzasadnienia.

NIK wskazuje, że omówienie planów finansowych funduszy nie może się koncentrować na wpłatach z budżetu państwa, pomijając kwestię innych źródeł finansowania tych funduszy. Po pierwsze finansowane są z nich zadania publiczne, po drugie większość funduszy BGK nie dysponuje stałymi, przewidywalnymi w dłuższym okresie źródłami wpływów, po trzecie planowane wpływy tych funduszy odpowiadały 28,5% planowanych dochodów budżetu państwa, były więc niewątpliwie pozycją istotną.

¹⁹⁷ W uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na rok 2025 informacje o planowanych środkach finansowych na wydatki majątkowe zawarto w planie finansowym: Centralnego Ośrodka Informatyki na str. 188: *Środki na wydatki majątkowe planuje się w wysokości 33 597 tys. zł, tj. wyższej o 57% w stosunku roku 2024 i będą one przeznaczone m.in. na zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, niezbędnych do prawidłowej i terminowej realizacji usług na rzecz Ministra Cyfryzacji oraz innych zadań statutowych COI – IGB*; Centrum Usług Logistycznych na str. 191: *Ponadto w 2025 r. planuje się przeznaczyć środki finansowe w wysokości 3500 tys. zł na wydatki majątkowe, tj. o 1000 tys. zł mniej w stosunku do planu na 2024 r. Dotyczą one przede wszystkim zadań inwestycyjnych, m.in. termomodernizacji budynków – niezrealizowanych w latach poprzednich z powodu skutków gospodarczych związanych z pandemią COVID-19.*

Należy również zauważyć, że podana w uzasadnieniu, na stronie 306, kwota dofinansowania działalności ww. funduszy z budżetu państwa w wysokości 20 357,6 mln zł nie przedstawiała całości kwoty zaplanowanej w tym budżecie na wsparcie omawianych funduszy. Pominęto bowiem wpłatę do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 ujętą w rezerwie celowej budżetu państwa w poz. 57. Informację o tej wpłacie zamieszczono co prawda w przypisie 30 na stronie 305, natomiast nie uwzględniono jej w tabeli 2 na tej samej stronie.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF podała, że zamieszczenie informacji w przypisie, a nie w tabeli oznaczało, że została ona podana, tyle że w odmienny sposób. Dodała, że uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2026 wszystkie kwoty dotyczące zasileń z budżetu państwa prezentowane są jednolicie.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że stosowanie jednolitego podejścia przy prezentacji danych przyczynia się do realizacji zasady przejrzystości finansów publicznych. Nic nie stało na przeszkodzie, aby w tabeli prezentującej planowane wpłaty z budżetu państwa do funduszy BGK uwzględnić wpłatę do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19. Natomiast zadeklarowane ujednolicenie sposobu prezentowania tych danych w roku kolejnym, w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2026, należy ocenić pozytywnie.

Odnosnie do tabeli 2 na stronie 305 uzasadnienia, NIK wskazuje także, że zamieszczono w niej niepotrzebnie kolumnę *Wartość nominalna otrzymanych skarbowych papierów wartościowych*, która nie zawiera żadnych liczb. Informację o nieplanowaniu przekazywania funduszom skarbowych papierów wartościowych można było, jako informację dodatkową, zamieścić w opisie tabeli, zamiast tworzenia pustej kolumny. Co jednak ważniejsze, w tabeli tej nie zamieszczono kolumny wskazującej, jaka będzie wartość nowych zobowiązań zaciągniętych poza budżetem państwa w celu sfinansowania działalności poszczególnych funduszy, mimo że w samym tylko Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 i Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych finansowanie dłużne zaplanowano na 86,2 mld zł, co stanowiło blisko połowę planowanych wpływów wszystkich dwudziestu funduszy wymienionych w tabeli 2. Oznacza to, że finansowanie dłużne miało być najważniejszym źródłem finansowania wydatków funduszy w BGK, znacznie większym niż wpływy z budżetu państwa oraz wpływy z innych źródeł.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w MF podała, że pozostawienie kolumny pustej bądź wypełnionej wartościami zerowymi niesie wartość informacyjną, że rząd w 2025 r. nie planował przekazywać nieodpłatnie skarbowych papierów wartościowych w odróżnieniu od lat poprzednich. Zaprezentowana tabela ma mieć charakter uniwersalny do prezentacji i porównywania danych w kolejnych latach.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli w tabeli należało zamieścić kluczowe dane obrazujące źródła finansowania funduszy BGK, których tam zabrakło. NIK wskazuje, że przy prezentowaniu danych w tabelach należy pomijać puste lub zawierające same zera wiersze lub kolumny, tak jak to uczyniono w projekcie ustawy budżetowej, w załączniku nr 1 *Dochody budżetu państwa w 2025 r.*, gdzie pominęto wiersz *Wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego*.

(akta kontroli: tom VI str. 217-223, tom IX str. 289-303)

Ocena częściowa

Proces opracowania WPPF i ustawy budżetowej na rok 2025 zrealizowano zgodnie z notą budżetową. Informacja o wskaźnikach budżetowych, które należało wykorzystać do opracowania WPPF i projektu ustawy budżetowej na rok 2025, została opublikowana na stronie Ministerstwa Finansów terminowo. Minister Finansów poinformował dysponentów części budżetowych o wstępnych kwotach wydatków na 2025 r. i wyjściowych kwotach wydatków na trzy kolejne lata oraz przekazał Radzie Ministrów projekty ustawy budżetowej na rok 2025 z sierpnia i września 2024 r. z uwzględnieniem terminów wskazanych w art. 222 Konstytucji RP i w odpowiednich ustawach.

Projekt ustawy budżetowej na rok 2025 składał się z wszystkich elementów, o których mowa w art. 109 ust. 2 uofp. Również uzasadnienie tego projektu zawierało wszystkie wymagane prawem elementy, które zostały określone w art. 142 ust. 1 uofp. Jednakże, tak jak w latach wcześniejszych, opis najważniejszych zagadnień w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej był niepełny i niewystarczający do zrozumienia procesów kształtujących budżet państwa, w szczególności odnośnie wpływu czynników makroekonomicznych, zmian systemowych i stabilizującej reguły wydatkowej na ten budżet, nie dostarczał informacji o niektórych, istotnych kwotowo pozycjach w budżecie państwa ani o prognozowanej sytuacji finansów publicznych w zakresie dochodów i wydatków publicznych.

W odniesieniu do planów finansowych załączanych do ustawy budżetowej, w Ministerstwie Finansów podjęto działania mające na celu realizację wniosku NIK po kontroli P/22/009 – *Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2023*. Wniosek ten dotyczył podawania w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej istotnych informacji, kluczowych dla objaśnienia zawartych w nim wielkości, a zwłaszcza przyczyn istotnych zmian w porównaniu z rokiem poprzednim. Mimo to w opisie niektórych, objętych badaniem NIK, planów finansowych brakowało istotnych informacji dotyczących wydatków majątkowych.

6. Rola budżetu państwa w systemie finansów publicznych

Opis stanu faktycznego

NIK dostrzega dążenie do wzmocnienia roli budżetu państwa jako mechanizmu kontroli wielkości nierównowagi finansowej państwa. O ile w latach wcześniejszych większa część tej nierównowagi była wykazywana poza budżetem państwa, przez co deficyt tego budżetu nie był jej odpowiednią miarą, to w 2024 r. ograniczono planowany przyrost długu publicznego w jednostkach pozabudżetowych, mimo że problem ten nie został jeszcze w pełni rozwiązany, o czym napisano w dalszej części niniejszego podrozdziału. Jeszcze w 2023 r. wielkość *working balance*¹⁹⁸ na rachunkach instytucji rządowych, wykazana w tabeli A2 notyfikacji fiskalnej Polski z października 2025 r. sporządzanej w ramach unijnej procedury EDP¹⁹⁹ wyniosła -84,7 mld zł, a wynik podsektora instytucji rządowych wyniósł -138,6 mld zł, tj. o blisko 54 mld zł mniej od omawianej

¹⁹⁸ Wielkość *working balance* odpowiada sumie wyniku budżetu państwa i wyniku budżetu środków europejskich.

¹⁹⁹ Eurostat, *Reporting of Government Deficits and Debt Levels in accordance with Council Regulation (EC) N° 479/2009, as amended by Commission Regulation (EU) No 220/2014 and the Statements contained in the Council minutes of 22/11/1993. Member state: Poland, date: 13/10/2025, notification: October 2025. Table 2A: Provision of the data which explain the transition between the public accounts budget balance and the central government surplus/ deficit.*

wielkości *working balance*. Natomiast w 2025 r. sytuacja była odwrotna. Wielkość *working balance* zaplanowano w kwocie -297,6 mld zł, a wynik podsektora instytucji rządowych w kwocie -272 mld zł, był on więc wyższy od omawianej wielkości. Nie oznacza to jednak, że instytucje pozabudżetowe z tego podsektora miały odnotować tak wysoką nadwyżkę. Jak wskazano w uzasadnieniu²⁰⁰, w wydatkach budżetu państwa na 2025 r. uwzględniono środki na wykup zapadających obligacji Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz środki na sfinansowanie zobowiązań wobec Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. przypadających po 2024 r. Ze względu na różnice metodyczne pomiędzy ujęciem kasowym a memoriałowym (metodyka unijna), powyższe transakcje nie miały wpływu na wynik sektora instytucji rządowych i samorządowych, w tym wynik podsektora instytucji rządowych wg metodyki unijnej.

Należy podkreślić, że w planach finansowych niektórych instytucji pozabudżetowych w dalszym ciągu uwzględniano istotne operacje finansowe prowadzące do wzrostu deficytu i długu podsektora instytucji rządowych z pominięciem budżetu państwa. Zagadnienie to opisano w pkt 1 i 2 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli: tom VIII str. 273-276, 283-304, tom IX str. 1-51, 124-126, 204-281, 283-288, tom X str. 1-104 pliki 002, 004)

Na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025 Minister Finansów nie podjął działań mających na celu włączenie funduszy BGK do ustawy budżetowej. Natomiast po raz pierwszy zaprezentował plany finansowe tych funduszy jako załączniki do uzasadnienia projektu ustawy budżetowej. Działanie to co prawda przyczyniło się do poprawy jawności i przejrzystości finansów publicznych, ale w znacznie mniejszym zakresie niż nastąpiłoby to w przypadku włączenia projektów tych planów do ustawy budżetowej i procedowania ich przez Sejm i Senat.

Ministerstwo Finansów w opracowaniu *Stan Polskich Finansów Publicznych. Biała Księga* (dalej: Biała Księga)²⁰¹ zamieściło schemat przepływów środków z jednostek sektora finansów publicznych, których plany finansowe są załącznikami do ustawy budżetowej (bez budżetu środków europejskich) oraz z funduszy w BGK i innych funduszy objętych stabilizującą regułą wydatkową. O skali nieprzejrzystości finansów publicznych w latach 2015-2023 świadczyła analiza przepływów środków pomiędzy różnymi jednostkami. Na etapie opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2025 Ministerstwo Finansów nie podejmowało działań, które w istotnym stopniu ograniczyłyby przepływ środków pomiędzy niepowiązаныmi ze sobą funduszami i innymi podmiotami zaliczanymi do sektora instytucji rządowych i samorządowych w miejsce transferów za pośrednictwem budżetu państwa.

W Białej Księdze, na stronie 75 wskazano, że *w ramach działań związanych z poprawą jawności finansów publicznych proponuje się w sposób systemowy objąć ustawą budżetową plany finansowe NFZ i FRD (przyjęte na potrzeby projektu ustawy budżetowej). W przypadku funduszy w BGK, szpoz-ów, uczelni publicznych, instytucji kultury, PAN i tworzonych przez nią jednostek organizacyjnych proponuje się obowiązkowe publikowanie planów finansowych/zagregowanych planów finansowych dla poszczególnych grup jednostek na szczeblu centralnym w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej oraz w części opisowej sprawozdania z wykonania tej ustawy. Propozycję tę zrealizowano*

²⁰⁰ s. 37.

²⁰¹ Ministerstwo Finansów, *Stan Polskich Finansów Publicznych. Biała Księga*, kwiecień 2024, s. 9.

w bardzo ograniczonym zakresie, włączając do ustawy budżetowej na rok 2025 plan finansowy Funduszu Rezerwy Demograficznej²⁰² oraz dołączając do uzasadnienia projektu tej ustawy plany finansowe funduszy BGK.

Jeżeli chodzi o ujęcie planu finansowego NFZ w ustawie budżetowej, to Podsekretarz Stanu w MF poinformowała, że plan ten jest ustalany w odrębnym trybie ustawowym, z udziałem komisji sejmowych właściwych do spraw zdrowia i finansów publicznych. Podlega on zmianom jeszcze w roku poprzedzającym rok wykonania planu. NFZ na podstawie tego planu prowadzi działania w roku poprzedzającym rok wykonania planu, aby zapewnić płynne finansowanie zadań od 1 stycznia. Ewentualne poprawki do planu zgłoszone w procesie legislacyjnym ustawy budżetowej, w tym także po 1 stycznia, mogłyby te działania zakłócić.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że ujęcie planu finansowego NFZ w ustawie budżetowej nie uniemożliwiłoby temu funduszowi dokonywania zmian w planie finansowym w trakcie roku budżetowego. Zmianom takim, w zakresie określonym w uofp, mogą podlegać plany finansowe załączane obecnie do ustawy budżetowej²⁰³. Nieuchwalenie lub brak wejścia w życie ustawy budżetowej nie są również przeszkodą do wykonywania planów finansowych załączonych do tej ustawy. W przypadku gdy ustawa budżetowa nie zostanie ogłoszona przed dniem 1 stycznia, do czasu jej ogłoszenia podstawą gospodarki finansowej jest przedstawiony Sejmowi odpowiedni projekt ustawy²⁰⁴. Należy również podkreślić zasadność propozycji załączania do uzasadnienia projektu ustawy budżetowej planów finansowych lub zagregowanych planów finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej działających na szczeblu centralnym, uczelni publicznych, państwowych instytucji kultury, Polskiej Akademii Nauk i tworzonych przez nią jednostek organizacyjnych.

(akta kontroli: tom VIII str. 52-58, tom IX str. 1-51, 206-281, 283-288, tom X str. 1-104 plik 005)

Stwierdzone nieprawidłowości

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

1. W planach finansowych niektórych instytucji pozabudżetowych w dalszym ciągu uwzględniano istotne operacje finansowe prowadzące do wzrostu deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych z pominięciem budżetu państwa. Przede wszystkim wciąż na dużą skalę miały być wykorzystywane fundusze prowadzone przez Bank Gospodarstwa Krajowego, z których finansowane są różnorodne zadania państwa. Na szczególną uwagę w tym kontekście zasługują dwa fundusze: Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 i Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych.

W przypadku pierwszego z nich znacząco wzrosnąć miała wielkość zasilenia z budżetu państwa, lecz mimo to emisja obligacji wciąż stanowić miała jedno z dwóch podstawowych źródeł finansowania tego funduszu. Na 2025 r. zaplanowano wpłatę z budżetu państwa do Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 w wysokości 30,6 mld zł, tj. o 18,6 mld zł większej od

²⁰² Art. 32 pkt 70 ustawy budżetowej na rok 2025.

²⁰³ Na przykład art. 21 ust. 4-6 uofp w zakresie zmiany planu finansowego agencji wykonawczej.

²⁰⁴ Art. 145 ust. 1 pkt 1 uofp.

zaplanowanej na 2024 r. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej na rok 2025 podano, że wpłata ta miała być przekazana w celu sfinansowania spłaty zobowiązań z tytułu obligacji wyemitowanych przez BGK na rzecz Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 w latach 2020-2023. Jednocześnie w 2025 r. planowano po raz kolejny sfinansować wydatki tego funduszu za pomocą wpływów z emisji obligacji BGK. Zgodnie z planem finansowym Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 z sierpnia 2024 r. jego wpływy z emisji obligacji miały wynieść w 2025 r. 25,6 mld zł. Oznacza to, że nie zaprzestano stosowania znanej z lat wcześniejszych praktyki finansowania wydatków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 ze środków pozyskanych z emisji obligacji przez BGK. Z jednej strony zaplanowano w budżecie państwa środki na spłatę zobowiązań funduszu z lat poprzednich, a z drugiej strony poza tym budżetem zaplanowano zaciągnięcie nowych zobowiązań na bieżące finansowanie funduszu w kwocie niewiele tylko niższej od spłaty starych zobowiązań.

Podsekretarz Stanu w MF poinformowała, że finansowanie wydatków Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 poprzez emisję obligacji BGK umożliwia rozłożenie obciążeń w czasie i ograniczenie jednorazowego, skumulowanego wpływu na wynik budżetu państwa i reguły zadłużenia. Warto jednak zwrócić uwagę, że finansowanie bieżących zadań tego funduszu ze środków dłużnych odsuwa w czasie rozwiązanie problemu zapewnienia równowagi jego finansów a także obciąża spłatą obecnie zaciąganych zobowiązań przyszłe budżety, w stosunku do których przyjmuje się, że powinny mieć coraz niższy deficyt. Istotne jest także i to, że pomimo bardzo wysokiego deficytu budżetu państwa zaplanowanego na 2025 r. nie rozwiązano problemu pozabudżetowego, dłużnego finansowania omawianego funduszu, a w ślad za spłatą jednych zobowiązań zaplanowano zaciągnięcie kolejnych.

Taką samą sytuację, jak w przypadku Funduszu Przeciwdziałania COVID-19, można zaobserwować w przypadku Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych, który tylko częściowo jest finansowany z budżetu państwa, a w znacznie większej części – za pomocą długu zaciąganego przez BGK. W planie finansowym tego funduszu na 2025 r. ujęto między innymi środki z budżetu państwa przekazywane przez Ministra Obrony Narodowej w wysokości 14 mld zł oraz wpływy z finansowania dłużnego w wysokości 60,6 mld zł, czyli ponad czterokrotnie większej od finansowania budżetowego. Podsekretarz Stanu w MF podała, że w budżecie państwa zapewnia się środki odpowiadające ustawowemu wymogowi zapewnienia 3% produktu krajowego brutto.

Praktyka taka wskazuje na dążenie do utrzymania udziału budżetu państwa w finansowaniu Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych na możliwie niskim poziomie, zapewniającym jedynie wypełnienie wymogów ustawowych. Pozostałą, znacznie większą część finansowania tego funduszu mają zapewnić źródła pozabudżetowe, przede wszystkim o charakterze dłużnym. Nie kwestionując potrzeby zapewnienia znaczących środków publicznych na obronę narodową, należy wskazać, że duża część tych środków nie jest widoczna w wydatkach budżetu państwa ani w jego deficycie, co przyczynia się do zaniżenia tego deficytu względem realnej luki pomiędzy wydatkami ponoszonymi przez państwo a jego dochodami. Utrzymywanie takiej praktyki w następnych latach może prowadzić do niebezpiecznej sytuacji, w której deficyt budżetu państwa co prawda będzie się znacząco zmniejszał, ale w dalszym ciągu szybko będzie rósł dług publiczny. Zerwanie związku między deficytem budżetu państwa a przyrostem długu publicznego zagraża przejrzystości oraz stabilności finansów publicznych.

Warto zwrócić uwagę, że w samym tylko Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 i Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych finansowanie dłużne zaplanowano na 86,2 mld zł, co stanowiło blisko połowę planowanych wpływów wszystkich dwudziestu funduszy BGK wymienionych w tabeli 2 na stronie 305 uzasadnienia ustawy budżetowej na rok 2025. Finansowanie dłużne miało więc pozostać najważniejszym źródłem finansowania wydatków funduszy BGK, znacznie większym niż wpływy z budżetu państwa oraz dochody z innych źródeł.

Sytuacja taka oznaczała, że istotna część nierównowagi w finansach państwa wciąż była planowana poza budżetem państwa. Nie służyło to poprawie jawności i przejrzystości finansów publicznych, gdyż w ten sposób pomniejszano znaczenie deficytu budżetu państwa jako miary nierównowagi finansowej państwa oraz osłabiano kontrolę Sejmu oraz opinii publicznej nad przyrostem długu publicznego. Stosowane rozwiązanie pozwalało na arbitralne kształtowanie wielkości wydatków i deficytu budżetu państwa poprzez zamienne stosowanie wpłat z budżetu państwa i emisji obligacji przez BGK w finansowaniu omawianych funduszy.

Konsekwencją finansowania w poprzednich latach znaczącej części zadań publicznych ze środków pozabudżetowych był malejący udział budżetu państwa w wydatkach dokonywanych poza sektor instytucji rządowych i samorządowych. Jak wskazano w Białej Księdze, *budżet państwa w coraz mniejszym stopniu realizował wydatki nietransferowe (tj. wydatki własne) w stosunku do łącznych skonsolidowanych wydatków całego sektora instytucji rządowych i samorządowych. Udział wydatków nietransferowych (w ujęciu kasowym) budżetu państwa w wydatkach sektora instytucji rządowych i samorządowych był na rekordowo niskim poziomie w latach 2018-2022, co w dużej mierze wynikało głównie z utworzenia nowych funduszy w BGK.*

Podsekretarz Stanu w MF w wyjaśnieniach odnośnie do działań podjętych w celu odwrócenia tego trendu wskazała, że powstawanie funduszy obsługiwanych przez BGK w szczególności związane było z czynnikami zewnętrznymi, takimi jak wybuch pandemii COVID-19 oraz wojna na terytorium Ukrainy. Konieczne było szybkie reagowanie na negatywne konsekwencje wydarzeń. Dodała, że włączenie poszczególnych funduszy do budżetu państwa może być podjęte z uwzględnieniem wpływu takich działań na reguły budżetowe, przy jednoczesnej ocenie ryzyk związanych z nieprzerwaną realizacją zadań oraz zapłatą zobowiązań przez te fundusze.

Zdaniem NIK należy zauważyć, że ze środków funduszy BGK w 2025 r. nie dokonywano wydatków, które jednocześnie wynikałyby z nieprzewidzianych zdarzeń i byłyby ponoszone w znaczącej wysokości, co mogłoby uzasadniać ich planowanie poza budżetem państwa. Jednak nawet fundusze realizujące tego typu zadania mogą zostać objęte regulacjami wynikającymi z ustawy o finansach publicznych i włączone do ustawy budżetowej, działając czy to w formie państwowych funduszy celowych, czy też jako nowy rodzaj podmiotów. Wskazać też należy, że sytuacje nadzwyczajne, wskazane w powyższych wyjaśnieniach, występowały przez stosunkowo krótki czas. Na przykład stan zagrożenia epidemicznego został odwołany z dniem 1 lipca 2023 r.²⁰⁵, a mimo to Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 cały czas funkcjonuje. Także znacznie bardziej przewidywalne niż na początku wojny w Ukrainie są zakres i skala wydatków na pomoc obywatelom tego państwa udzielaną w związku

²⁰⁵ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 14 czerwca 2023 r. w sprawie odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. poz. 1118).

z konfliktem zbrojnym ze środków Funduszu Pomocy. W 2025 r. trudno byłoby wskazać choćby jeden fundusz działający w BGK w warunkach porównywalnych z warunkami występującymi w początkowych miesiącach funkcjonowania Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 lub Funduszu Pomocy, gdy skala realizowanych potrzeb była bardzo duża i trudna do zaplanowania. Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione argumenty, NIK wskazuje, że włączenie opisywanych funduszy do ustawy budżetowej byłoby celowe. Byłoby też zgodne z art. 219 ust. 1-3 Konstytucji RP, z którego wynika, że dochody i wydatki państwa określone są, co do zasady, w ustawie budżetowej.

W załączniku do uzasadnienia projektu ustawy budżetowej na rok 2025 zamieszczono plany finansowe dwudziestu funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych BGK na podstawie odrębnych ustaw. Oznacza to, że w 2025 r. liczba tych funduszy miała być taka sama co w 2023 r.²⁰⁶ Wśród nich wymienić można Rządowy Fundusz Rozwoju Dróg oraz Fundusz Wsparcia Sił Zbrojnych²⁰⁷, które jeszcze w 2022 r. funkcjonowały jako państwowe fundusze celowe, a ich plany finansowe były załączane do ustawy budżetowej²⁰⁸.

(akta kontroli: tom VIII str. 283-304, tom IX str. 1-51, 206-281, 283-288)

2. Drugim znaczącym źródłem powstawania nierównowagi finansowej w podsektorze instytucji rządowych poza budżetem państwa miało być – tak jak w poprzednich latach – przekazywanie niektórym instytucjom środków publicznych w formie skarbowych papierów wartościowych zamiast wydatków budżetu państwa. Na temat tego rozwiązania negatywnie wypowiedziało się między innymi Ministerstwo Finansów, które w Białej Księdze wskazało, że rząd w latach 2015-2023 dokonywał tak bezprecedensowych transakcji jak przekazywanie podmiotom skarbowych papierów wartościowych zamiast dotacji. Zdaniem Ministerstwa Finansów, *pozwalalo to na nierejestrowanie ich jako wydatków budżetu państwa, a zatem umożliwiało kreatywne kształtowanie wyniku budżetu państwa, a tym samym omijanie ograniczeń wynikających ze stabilizującej reguły wydatkowej (SRW)*. W Białej Księdze napisano również, że *działanie to zostało „wbudowane” w system gospodarczy: nie da się go zaniechać w jednym momencie, natomiast wycofywane musi być stopniowe*.²⁰⁹ W czasie niniejszej kontroli nie przedstawiono harmonogramu wycofywania się z tego działania. W art. 5 ust. 3 ustawy budżetowej na rok 2025 określono limit wartości nominalnej nowo wyemitowanych skarbowych papierów wartościowych obejmujący między innymi wartość obligacji przekazywanych innym podmiotom. Limit ten wyniósł 20 mld zł, a z zestawienia podmiotów, które miały otrzymać w 2025 r. skarbowe papiery wartościowe, wynika, że wartość tych papierów zaplanowano na 17 214 mln zł. Dla porównania w ustawie budżetowej na rok 2024 analogiczny limit ustalono na 24 mld zł²¹⁰. Biorąc pod uwagę, że wielkość nierozdzielonych środków w ramach podziału limitu wydatków SRW wyniosła – według obliczeń Ministerstwa Finansów – blisko 6743 mln zł, a skarbowe papiery wartościowe o wartości 150 mln zł zostały już w tym limicie uwzględnione, można wskazać, że nawet przy niezmienionym poziomie

²⁰⁶ Liczba funduszy BGK w 2023 r. na podstawie: Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2023 roku*, tom II, s. 259.

²⁰⁷ Fundusz ten funkcjonował pod nazwą Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych.

²⁰⁸ Biała Księga, s. 12.

²⁰⁹ tamże, s. 7.

²¹⁰ Art. 5 ust. 3 ustawy budżetowej na rok 2024.

innych wydatków możliwe było większe ograniczenie stosowania kwestionowanego przez NIK rozwiązania.

Podsekretarz Stanu w MF poinformowała, że możliwość przekazywania skarbowych papierów wartościowych została przewidziana ustawowo. Oznacza to, że planowanie transferu środków do wybranych podmiotów w formie emisji skarbowych papierów wartościowych stanowiło realizację woli ustawodawcy.

Należy jednak wskazać, że organem właściwym do spraw budżetu i finansów publicznych jest Minister Finansów, posiadający kompetencje w sprawie zapewnienia zgodnego z Konstytucją RP i przejrzystego systemu finansowego państwa. Z punktu widzenia podmiotów otrzymujących środki publiczne lub właściwych merytorycznie ministrów forma przekazywania tych środków nie ma istotnego znaczenia. Przekazywanie ich w formie skarbowych papierów wartościowych zamiast wydatków służy jedynie celom budżetowym, umożliwiając wykazanie niższego deficytu budżetu państwa, osłabienie działania stabilizującej reguły wydatkowej i w efekcie możliwość zaplanowania wyższych wydatków publicznych. Zdaniem NIK było celowe, aby Minister Finansów, jako organ odpowiedzialny za funkcjonowanie systemu finansów publicznych, podjął działania prowadzące do zmiany formy finansowania podmiotów, dotychczas wspieranych skarbowymi papierami wartościowymi.

(akta kontroli: tom VIII str. 52-58, 283-304, tom IX str. 1-51, 206-281, 283-288)

Ocena cząstkowa

NIK dostrzega dążenie do wzmocnienia roli budżetu państwa jako mechanizmu kontroli wielkości nierównowagi finansowej państwa poprzez zaplanowanie w wydatkach budżetu państwa na 2025 r. środków na wykup zapadających obligacji Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz na sfinansowanie wykupu zobowiązań Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. przypadającego po 2024 r. Działania te powinny być jednak prowadzone konsekwentnie i w większej skali, aby widoczny był znaczący postęp w ograniczaniu wielkości zobowiązań zaciąganych przez Bank Gospodarstwa Krajowego w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie NIK ocenia negatywnie niezainicjowanie przez Ministra Finansów działań zmierzających do wyeliminowania możliwości zaniżania wydatków i deficytu budżetu państwa oraz wielkości państwowego długu publicznego w wyniku:

- finansowania wydatków funduszy BGK za pomocą długu zaciąganego przez ten bank,
- przekazywania różnym podmiotom skarbowych papierów wartościowych.

IV. Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

1. Wyeliminowanie z obliczeń kwoty wydatków SRW zaktualizowanej wartości:
 - a) skarbowych papierów wartościowych uwzględnionych w kwocie startowej z 2024 r., z wyjątkiem SPW przekazanych jednostkom zaliczanym do sektora instytucji rządowych i samorządowych, nieobjętych stabilizującą regułą wydatkową,
 - b) kwoty z 2023 r. obliczonej zgodnie z metodyką obliczania klauzuli obronnej na 2024 r.

2. Wycofanie z obliczeń kwoty wydatków SRW planowanej na 2025 r. skutku rozszerzenia na wszystkie podmioty systemu SENT w zakresie przewozu betonu gotowego do wylania.
3. Pomniejszenie wydatków objętych stabilizującą regułą wydatkową o:
 - a) wydatki na realizację programów współfinansowanych z budżetu Unii Europejskiej sfinansowane z innych środków niż środki z budżetu państwa,
 - b) środki otrzymane na refundację kosztów obsługi od innych jednostek objętych tą regułą,
 - c) dotacje inwestycyjne z jednostek samorządu terytorialnego,
 - d) koszty amortyzacjioraz powiększenie o środki na spłatę zobowiązań jednostek nieobjętych stabilizującą regułą wydatkową i o wydatki majątkowe.
4. Zapewnienie weryfikacji zgłoszeń dysponentów dotyczących planowania rezerw celowych pod kątem ich ujęcia we właściwych grupach wydatków.
5. Zwiększenie przejrzystości wykazów rezerw celowych umieszczanych w załączniku nr 2 do projektów ustaw budżetowych poprzez odstąpienie od:
 - a) tworzenia dużych rezerw celowych o charakterze ogólnym i włączania do nich wydatków, które dotychczas były planowane w oddzielnych pozycjach,
 - b) łączenia w jednej rezerwie celowej środków na różne niepowiązane ze sobą zadania, szczególnie w przypadku zadań o znacznej wartości, wyrażanej w setkach milionów lub miliardach złotych.
6. Utworzenie osobnego rozdziału klasyfikacji budżetowej, w którym będą wykazywane wpłaty do Funduszu Medycznego, oraz dokonanie przeglądu klasyfikacji budżetowej pod kątem utworzenia osobnych rozdziałów dla wydatków, które są ujmowane w rozdziale *Pozostała działalność*, mimo że cechują się powtarzalnością i mają istotny udział w wydatkach ogółem w danym dziale.
7. Dokonywanie w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej wszechstronnego omówienia planów finansowych funduszy BGK, w tym wszystkich istotnych źródeł ich finansowania, zakresu finansowania dłużnego i wyniku, nie koncentrując się jedynie na wpływach z budżetu państwa.
8. Opracowanie, przy sporządzaniu uzasadnienia ustawy budżetowej, kryteriów istotności lub zasad prezentowania wydatków majątkowych ujętych w planach finansowych załączanych do tej ustawy.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje również na aktualność niżej wymienionych wniosków sformułowanych w wystąpieniu pokontrolnym po kontroli P/24/011 – Opracowanie ustawy budżetowej na rok 2024:

1. Należy podjąć prace legislacyjne nad wyeliminowaniem rozwiązań prawnych umożliwiających omijanie lub niewłaściwe stosowanie stabilizującej reguły wydatkowej.
2. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej należy powiązać planowanie budżetu państwa z prognozą makroekonomiczną i realizacją stabilizującej reguły wydatkowej, w tym:
 - a) wskazać, jaki będzie wpływ czynników makroekonomicznych, a jaki – działań systemowych na dynamikę podstawowych dochodów budżetu państwa,
 - b) przedstawić analizę wrażliwości dochodów budżetu państwa na zmianę prognozy kluczowych parametrów makroekonomicznych,

- c) podać pełen schemat dojścia od kwoty wydatków SRW, poprzez limit wydatków SRW do limitu wydatków budżetu państwa ustalonego z uwzględnieniem stabilizującej reguły wydatkowej.
- 3. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej należy przedstawiać prognozę dochodów i wydatków publicznych według najważniejszych tytułów – w układzie tekstowym i tabelarycznym.
- 4. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej należy omówić największe kwotowo dochody i wydatki budżetu państwa oraz szczegółowo omówić przyczyny zmian ich wielkości, w tym efekty zmian systemowych, wraz z podaniem skutków finansowych tych zmian.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje również na aktualność wniosku sformułowanego w Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w latach 2022-2024 w zakresie zintensyfikowania prac mających na celu zaprzestanie redystrybuowania środków na finansowanie zadań państwa poza ustawą budżetową lub w formie skarbowych papierów wartościowych oraz o dalsze wzmacnianie rangi budżetu państwa jako centralnego planu finansowego państwa zgodnie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. Na Ministrze Finansów będącym organem właściwym w sprawach budżetu i finansów publicznych spoczywa szczególna odpowiedzialność za realizację tego wniosku. Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na potrzebę podjęcia przez Ministra Finansów działań zmierzających do wyeliminowania możliwości zaniżania wydatków i deficytu budżetu państwa oraz wielkości państwowego długu publicznego w wyniku:

- finansowania wydatków funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego na podstawie odrębnych ustaw za pomocą długu zaciąganego przez ten bank,
- przekazywania różnym podmiotom skarbowych papierów wartościowych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań. Zgodnie z art. 98 ustawy o NIK, kto nie informuje bądź niezgodnie z prawdą informuje o wykonaniu wniosków pokontrolnych, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 3.

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

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej z użyciem kwalifikowanych podpisów elektronicznych.

Warszawa, dnia marca 2026 r.

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli
Jacek Kozłowski

/podpisano elektronicznie/

Zmian dokonał: Jarosław Borowski, p.o. Dyrektor Departamentu Finansów i Spraw Publicznych
dnia 12 czerwca 2026 r.