



ORE

OŚRODEK  
ROZWOJU  
EDUKACJI

# Dotacje oświatowe

Problemy i wyzwania

pod redakcją  
Arkadiusza Babczuka  
Arkadiusza Talika



# **DOTACJE OŚWIATOWE PROBLEMY I WYZWANIA**

Poradnik dla jednostek  
samorządu terytorialnego

pod redakcją  
Arkadiusza Babczuka  
i Arkadiusza Talika

**Publikacja jest współfinansowana ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.**

**Publikację przygotowano w ramach projektu systemowego *Doskonalenie strategii zarządzania oświatą na poziomie regionalnym i lokalnym II etap*, Priorytet III, Działanie 3.1. Poddziałanie 3.1.2. Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki, realizowanego przez Ośrodek Rozwoju Edukacji w partnerstwie z firmą VULCAN Sp. z o.o.**



**KAPITAŁ LUDZKI**  
NARODOWA STRATEGIA SPOJNOŚCI



OŚRODEK  
ROZWOJU  
EDUKACJI



ZARZĄDZANIE OŚWIATĄ

UNIA EUROPEJSKA  
EUROPEJSKI  
FUNDUSZ SPOŁECZNY



### **Recenzja naukowa:**

Prof. dr hab. Marian Kachniarz – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

### **Copyright by Ośrodek Rozwoju Edukacji**

Wydanie I, Warszawa 2015

### **Wydawca:**

Ośrodek Rozwoju Edukacji  
Aleje Ujazdowskie 28  
00-478 Warszawa  
Tel. +48 22 345 37 00  
Fax +48 22 345 37 70

### **Opracowane graficzne okładki:**

Aneta Witecka, Ośrodek Rozwoju Edukacji

**ISBN 978-83-64915-21-5**

Nakład: 10 000 egz.

Publikacja rozpowszechniana bezpłatnie

Przygotowanie do druku, druk i oprawa:  
Agencja Reklamowo-Wydawnicza A. Grzegorzcyk  
[www.grzeg.com.pl](http://www.grzeg.com.pl)

# Spis treści

## ROZDZIAŁ 1

### DOTACJA W SYSTEMIE FINANSÓW PUBLICZNYCH. ZARYS PROBLEMATYKI

<i>Magdalena Ziolo</i> (Uniwersytet Szczeciński, prof. dr hab.) .....	7
1.1. Dotacja jako instytucja prawno-finansowa – rodzaje i cechy .....	7
1.2. Zasady udzielania i rozliczania dotacji oraz ich zwrotu do właściwego budżetu .....	14
1.3. Dysfunkcje i rekomendacje w zakresie zmian stanu prawnego konstytuującego realizację zadań publicznych przy wykorzystaniu instytucji dotacji .....	20

## ROZDZIAŁ 2

### PODSTAWY PRAWNE UDZIELANIA DOTACJI PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO NA ZADANIA OŚWIATOWE

<i>Janina Kotlińska</i> (RIO w Poznaniu, Kujawsko-Pomorska Szkoła Wyższa w Bydgoszczy, dr) .....	24
2.1. Źródła samorządowego prawa dotacyjnego w zakresie zadań oświatowych. ....	24
2.2. Regulacje dotyczące dotowania zadań oświatowych przez jednostki samorządu terytorialnego .....	26
2.3. Rola organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w zakresie podejmowania uchwał na podstawie art. 80 i art. 90 ustawy o systemie oświaty .....	34
2.4. Nadzór prawny nad uchwałami dotacyjnymi oraz zasady i zakres kontroli udzielania dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego na zadania oświatowe .....	35
2.5. Postulaty wobec aktywności prawotwórczej organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego wynikające z zasad techniki prawotwórczej .....	36
2.6. Organy właściwe do rozstrzygania sporów powstających na tle udzielania oraz rozliczania dotacji oświatowych .....	37

## ROZDZIAŁ 3

### BENEFICJENCI DOTACJI OŚWIATOWYCH UDZIELANYCH PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

<i>Arkadiusz Babczuk</i> (Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, dr) .....	40
<i>Renata Manacka</i> (Uniwersytet Zielonogórski, dr) .....	40
3.1. Typologia podmiotów wchodzących w skład systemu oświaty .....	40
3.2. Tworzenie oraz prowadzenie szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego oraz placówek publicznych przez inne podmioty niż właściwa jednostka samorządu terytorialnego .....	44
3.3. Przejmowanie szkół, przedszkoli oraz placówek publicznych przez inne podmioty niż właściwa jednostka samorządu terytorialnego .....	46
3.4. Tworzenie oraz prowadzenie szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego oraz placówek oświaty niepublicznej .....	48
ZAŁĄCZNIK. Wybrane tezy z orzecznictwa dotyczące przejmowanie podmiotów oświaty publicznej przez inne podmioty niż właściwa jednostka samorządu terytorialnego (opracował A. Babczuk) .....	52

## ROZDZIAŁ 4

### ZASADY OBLICZANIA WYSOKOŚCI DOTACJI OŚWIATOWYCH

<i>Wojciech Lachiewicz</i> (RIO Kraków) .....	55
4.1. Przepisy dotyczące ustalania wysokości dotacji oświatowej .....	55
4.2. Podstawy obliczania dotacji oświatowych .....	57

4.3. Etapy obliczania wysokości dotacji dla przedszkola, szkoły lub placówki prowadzonej przez inny podmiot niż jednostka samorządu terytorialnego – krok po kroku .....	58
4.4. Dwie konstrukcje podstaw (obliczania) dotacji .....	59
4.5. Wysokość mnożnika podstawy dotacji (współczynnika procentowego) .....	61
4.6. Dotacje obliczane według wagi subwencji oświatowej .....	62
4.6.1. Wagi subwencji oświatowej .....	62
4.6.2. roblem odrębnej dotacji na niepełnosprawnych uczniów szkoły podstawowej .....	66
4.7. Podstawy dotacji uzależnione od wydatków bieżących .....	67
4.7.1. Pojęcie wydatków bieżących – jako podstawa obliczania dotacji .....	67
4.7.2. Wydatki bieżące – przewidziane .....	72
4.7.3. Wydatki bieżące – ponoszone .....	73
4.7.4. Wydatki bieżące ustalone w budżecie i ponoszone w oświatowych jednostkach budżetowych .....	75
4.7.5. Obliczanie dotacji z budżetu gminy poprzez odejmowanie niektórych dochodów od wydatków bieżących .....	77
4.7.6. Problem obliczania dotacji na ucznia oddziału przedszkolnego szkoły podstawowej .....	81
4.7.7. Obliczanie podstawy dotacji, gdy samorządowa szkoła lub przedszkole funkcjonuje w zespole .....	83
4.7.8. Obliczenie podstawy dotacji w sytuacji nieprowadzenia przez JST przedszkola gminnego lub szkoły takiej, jak dotowana .....	85
4.7.9. Inne przykłady nieprawidłowej praktyki i inne problemy obliczania podstawy dotacji .....	87
4.8. Zasady obliczania liczby uczniów jednostki dotowanej .....	91
4.8.1. Normy o sposobie obliczania ilości uczniów .....	91
4.8.2. Uczeń w niepełnym wymiarze godzin oraz uczeń na stanie .....	92
4.8.3. Problem absolwentów szkół .....	93
4.8.4. Problemy obliczania liczby uczniów nieobjętych obowiązkiem nauki .....	94
4.8.5. Problem obliczania liczby uczniów przedszkoli lub punktów przedszkolnych za miesiące wakacyjne .....	94
4.9. Dotacja z budżetu powiatu na kwalifikacyjne kursy zawodowe .....	95
4.10. Podsumowanie oraz wnioski de lege ferenda .....	97

## ROZDZIAŁ 5

### ZASADY WYKORZYSTYWANIA I ROZLICZANIA DOTACJI UDZIELONYCH PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO NA ZADANIA OŚWIATOWE

<i>Piotr Walczak</i> (RIO w Łodzi) .....	100
5.1. Uwagi wprowadzające .....	100
5.2. Pojęcie przeznaczenia dotacji .....	100
5.3. Wykorzystanie dotacji oświatowej – ewolucja stanu prawnego .....	101
5.3.1. Zagadnienia sporne .....	101
5.3.2. Poglądy orzecznictwa .....	102
5.4. Zakres dopuszczalnych wydatków na realizację zadań oświatowych .....	104
5.5. Wydatki na promocje i reklamę .....	108
5.6. Kompetencje organów jednostki samorządu terytorialnego .....	108
5.7. Pojęcie rozliczenia dotacji .....	109
5.8. Znaczenie pojęć koszt i wydatek dla rozliczenia dotacji .....	110
5.9. Rozliczenie dotacji oświatowej .....	112

## ROZDZIAŁ 6

### KONTROLA WYKORZYSTANIA DOTACJI UDZIELONYCH PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO NA ZADANIA OŚWIATOWE

<i>Bartosz Zawadzki</i> (RIO Wrocław), <i>Remigiusz Mazur</i> (SKO Opole), <i>Arkadiusz Talik</i> (RIO Opole).....	114
6.1. Dotacje oświatowe jako środki podlegające szczególnej kontroli .....	114
6.2. Tryb i zakres kontroli .....	115
6.3. Przedmiot kontroli .....	118
6.4. Procedura przeprowadzania kontroli.....	119
6.5. Nieprawidłowości stwierdzone w wyniku kontroli .....	124

## ROZDZIAŁ 7

### POSTĘPOWANIE W PRZEDMIOCIE ZWROTU DOTACJI OŚWIATOWEJ UDZIELONEJ Z BUDŻETU JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

<i>Remigiusz Mazur</i> (SKO Opole), <i>Arkadiusz Talik</i> (RIO Opole) .....	127
1.3. Tryb dochodzenia zwrotu dotacji oświatowej .....	128
7.4. Strona postępowania administracyjnego w sprawie zwrotu dotacji oświatowej .....	129
7.5. Przesłanki żądania zwrotu dotacji oświatowej.....	131
7.6. Decyzja nakazująca zwrot dotacji.....	134
7.7. Organ odwoławczy.....	138
7.8. Podsumowanie .....	139

## ROZDZIAŁ 8

### FINANSOWANIE SZKÓŁ W ŚWIETLE ODPOWIEDZIALNOŚCI ZA NIEZGODNE Z PRAWEM DYSPONOWANIE

#### ŚRODKAMI PUBLICZNYMI

<i>Arkadiusz Talik</i> (RIO Opole), <i>Remigiusz Mazur</i> (SKO Opole).....	141
8.1. Wprowadzenie .....	141
8.2. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych .....	142
8.3. Odpowiedzialność karna skarbową i karna za niezgodne z prawem dysponowanie środkami publicznymi.....	145

## ROZDZIAŁ 9

### FINANSOWE WSPARCIE PRZEZ PAŃSTWO WYKONYWANIA ZADAŃ OŚWIATOWYCH PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

<i>Arkadiusz Babczuk</i> (Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, dr).....	151
9.1. Zakres wsparcia wykonywania zadań oświatowych przez jednostki samorządu terytorialnego dotacjami celowymi z budżetu państwa.....	151
9.2. Rozliczanie dotacji celowych z budżetu państwa dla gmin przeznaczonych na wsparcie wykonywania zadań oświatowych .....	152

## ROZDZIAŁ 10

### DOTACJE OŚWIATOWE W UCHWALE BUDŻETOWEJ ORAZ W SPRAWOZDAWCZOŚCI BUDŻETOWEJ

<i>Beata Kurek</i> (Urząd Miasta Lublina).....	156
10.1. Definicja i rodzaje dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego.....	156
10.2. Miejsce dotacji oświatowych w uchwale budżetowej.....	157
10.3. Procedura planowania dotacji dla podmiotów oświatowych .....	161
10.4. Warunki ujęcia dotacji dla podmiotów oświatowych w uchwale budżetowej.....	162
10.5. Zmiana kwot dotacji w uchwale budżetowej.....	164
10.6. Dotacje dla podmiotów oświatowych w sprawozdaniach budżetowych .....	165

**ZAŁĄCZNIK. Analiza danych z zakresu dotacji oświatowych z wykorzystaniem systemu BeSTi@**

<i>Adam Głębski</i> (Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi) .....	168
1. System BeSTi@ – wprowadzenie .....	168
2. Dotacje oświatowe – analiza na podstawie sprawozdawczości budżetowej w oparciu o funkcje systemu BeSTi@ .....	169
3. Dotacje oświatowe – analiza danych planistycznych w oparciu o funkcje systemu BeSTi@ .....	173
4. Dotacje oświatowe na podstawie danych publicznie dostępnych w BIP Ministerstwa Finansów .....	176

**Wykaz najczęściej stosowanych skrótów**

JST	– jednostka samorządu terytorialnego
USO	– ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r., Nr 256, poz. 2572 ze zm.)
UFP	– ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.)
UDJST	– ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1115 ze zm.)
KKS	– Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.)
UDFP	– ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168)
OP	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)
URACH	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.)
2013ZMUSO	– ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r. poz. 827)
TWUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

# ROZDZIAŁ 1

## Dotacja w systemie finansów publicznych.

### Zarys problematyki

Magdalena Ziolo

#### 1.1. Dotacja jako instytucja prawno-finansowa – rodzaje i cechy

Dotacja jest kategorią pojęciową będącą przedmiotem zainteresowań zarówno nauki prawa, jak i nauki finansów. Wyodrębniona i uniwersalna definicja dotacji została sformułowana przez ustawodawcę w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>1</sup> (dalej – UFP), co stanowiło istotną, jakościową zmianę w stosunku do przepisów analogicznej ustawy z 2005 r.<sup>2</sup>

W stosunku do stanu prawnego z 2005 r. dokonało się rozszerzenie dotychczasowych tytułów dotacyjnych o umowy międzynarodowe, na podstawie których realizowane są programy z udziałem środków pomocowych oraz wyraźne zaakcentowanie roli dotacji jako źródła finansowania lub dofinansowania zadania publicznego<sup>3</sup>.

Zgodnie z art. 126 UFP dotacje to *podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone, na podstawie ustawy o finansach publicznych, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych*<sup>4</sup>. Szczególny charakter dotacji wynika z jej prawnego ujęcia definicyjnego, mianowicie:

- podstawą jej udzielania jest akt prawny (ustawa, umowa międzynarodowa);
- dotacja udzielana jest w związku z realizacją zadania publicznego na zasadzie finansowania lub współfinansowania;
- dotacja podlega szczególnym warunkom rozliczania, co ma służyć ochronie interesów majątkowych podmiotów publicznych udzielających dotacji.

W art. 124 UFP dotacje wymieniane są jako jedna z grup wydatków budżetu państwa, obok takich wydatków jak<sup>5</sup>:

- subwencje;
- świadczenia na rzecz osób fizycznych;
- wydatki bieżące jednostek budżetowych;
- wydatki majątkowe;
- wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa;

<sup>1</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 21 czerwca 2013 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o finansach publicznych, (Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).

<sup>2</sup> *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*. E. Ruśkowski, J. M. Salachna (red.), ODDK, Gdańsk 2010, s. 412.

<sup>3</sup> *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*. W. Lachiewicz, C. H. Beck (red.), Warszawa 2010, s. 436.

<sup>4</sup> Art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).

<sup>5</sup> Ibidem, art. 124.



- wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków pomocowych z budżetu Unii Europejskiej i pomoc udzielana przez państwa EFTA oraz środków własnych Unii Europejskiej.

S. Owsiak pozycjonuje dotacje w grupie wydatków transferowych zaznaczając, że są to wydatki realizowane na rzecz innych podmiotów, które to wydatki w zależności od warunków i swobody ich dokonywania podzielić można na dotacje podmiotowe i dotacje przedmiotowe<sup>6</sup>.

Obok ustawowej definicji dotacji funkcjonuje wiele tzw. definicji językowych, wśród których warto zwrócić uwagę na podejście W. Kopalińskiego traktującego **dotację jako bezzwrotną pomoc finansową udzieloną w celu popierania jakiejś działalności**<sup>7</sup>.

Pojęcie *dotatio* oznacza wyposażenie i wywodzi się z łaciny średniowiecznej, stąd współczesne interpretacje traktujące dotacje jako szczególny rodzaj formy zaopatrzenia kogoś lub dostarczenia komuś środków pieniężnych stanowiących środki publiczne<sup>8</sup>.

W innym ujęciu definicyjnym poprzez dotacje rozumie się *wszelkie świadczenia dokonywane z budżetu podmiotu publicznego na rzecz osób trzecich na podstawie norm prawa budżetowego lub odrębnych materialnoprawnych norm prawa finansowego w trybie władczym*<sup>9</sup>.

E. Chojna-Duch wskazuje, że dotacja budżetowa *jest szczególnym rodzajem wydatku z budżetu publicznego przekazywanym w celu uzupełnienia brakujących środków na finansowanie lub dofinansowanie działalności mającej znaczenie dla interesu publicznego, określone jednostronnie, w ściśle oznaczonej wysokości, bezzwrotnego i nieodpłatnego*<sup>10</sup>.

Jednocześnie autorka zwraca uwagę na warunki sprzyjające prawidłowemu wykorzystaniu i rozliczalności dotacji a wśród nich na fakt, że<sup>11</sup>:

- dotacja na dany cel powinna pochodzić od wyłącznie jednego podmiotu dotującego, co zapewni transparentność rozliczenia środków z dotacji;
- dotacja powinna zostać przekazana z jednego źródła finansowania, co wyeliminuje ryzyko podwójnego finansowania zadań z wykorzystaniem dotacji i zwiększy skuteczność dotowania;
- dotacja powinna mieć charakter wyjątkowy lub przejściowy, warunkowany sytuacją finansową podmiotu lub potrzebą realizacji zadania, a nie stanowić trwałe źródło finansowania.

Z punktu widzenia definicyjnego istotne są cechy dotacji wśród, których wymienić należy<sup>12</sup>:

- celowość;
- bezzwrotny charakter;
- nieodpłatność;
- realizowanie interesu publicznego.

<sup>6</sup> S. Owsiak: *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. PWN, Warszawa 2005, s. 240.

<sup>7</sup> W. Kopaliński: *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*. Warszawa 2000, s. 130.

<sup>8</sup> *Słownik podstawowych terminów samorządu terytorialnego*. Red. M. Lisiński, Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej, Dąbrowa Górnicza 2007, s. 26.

<sup>9</sup> C. Kosikowski: *Finanse publiczne. Komentarz*. LexisNexis, Warszawa 2008, s. 66.

<sup>10</sup> E. Chojna-Duch: *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*. LexisNexis, Warszawa 2010, s. 169.

<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> P. Czerski, A. Hanusz, A. Niezgodą: *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*. Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 241.

W grupie cech różnicujących dotacje zwraca się jednocześnie uwagę na szczególne zasady rozliczeń towarzyszące tego rodzaju wydatkom podkreślając, że podmiot otrzymujący dotację jest zobowiązany wydać ją zgodnie z wolą podmiotu przekazującego z uwzględnieniem konieczności zwrotu dotacji w sytuacji naruszenia zasad wydatkowania środków z dotacji lub zasad rozliczenia dotacji<sup>13</sup>. Jednocześnie warto zwrócić uwagę, że użyte przez ustawodawcę pojęcie *rozliczanie* (szczególne zasady rozliczania jako immanentna cecha dotacji) należy rozumieć jako czynności z zakresu księgowości i rachunkowości i to o charakterze materialno-technicznym<sup>14</sup>.

**Istotną cechą dotacji jako instytucji prawnej jest jej roczny charakter, co wyraża się poprzez fakt, że dotacja powinna być wykorzystana najpóźniej do końca roku budżetowego.** Dotacje udzielone z budżetu państwa w części niewykorzystanej do końca roku budżetowego podlegają zwrotowi<sup>15</sup> pod warunkiem, że niewykorzystana część dotacji nie zostanie włączona do wykazu wydatków niewygasających w formie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego (dalej: JST)<sup>16</sup>. Jednocześnie zaznaczyć należy, że termin wykorzystania dotacji, oznaczony w umowie dotacji może być krótszy i przypadać przed końcem danego roku budżetowego.

W kontekście definicyjnym warto także zwrócić uwagę na charakter i cel wykorzystania dotacji, odróżniający ją od m.in. subwencji. Dotacje służą realizacji takich celów jak<sup>17</sup>:

- złączenie efektów zewnętrznych;
- narzucenie preferencji władz państwowych;
- korygowanie pionowej i poziomej nierównowagi fiskalnej.

Pojęcie dotacji należy odróżnić od pojęcia dopłat i refundacji. W przypadku refundacji dokonywany jest zwrot środków uprzednio wydatkowanych. Refundowanie jest zwrotem (środków pieniężnych, środków obrotowych), dokonywane jako zwrot wydatków, odszkodowanie, restytucja, spłata, wyrównanie rachunków itp.<sup>18</sup>. W praktyce oraz orzecznictwie spotyka się jednak stanowisko, iż dopuszczalnym jest udzielanie dotacji o charakterze refundacji kosztów poniesionych inwestycji<sup>19</sup>. Dopłata natomiast to zgodnie z definicją Słownika języka polskiego „kwota do dopłacenia”, „dopłacenie do czegoś”<sup>20</sup>. Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia stanowią grupę świadczeń, która znalazła się w katalogu zwolnień przedmiotowych<sup>21</sup>. Ustawa nie zawiera natomiast definicji dotacji, subwencji, dopłat lub innych nieodpłatnych świadczeń objętych zwolnieniem traktując je generalnie jako świadczenia objęte katalogiem zwolnień przedmiotowych<sup>22</sup>.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, W. Matuszewski, W. Morawski, A. Olesińska, A. Zalański: *Prawo finansów publicznych*. Wyd. Dom Organizatora, Toruń 2006, s. 96.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z 23 marca 2012 r. II GSK 204/11.

<sup>15</sup> Art. 168 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>16</sup> Uchwała z 17.01.2008 RIO Gdańsk 015/g240/I/08.

<sup>17</sup> B. Guziejewska: *Zewnętrzne...* op. cit., s. 69.

<sup>18</sup> W. Kopański: op. cit., s. 426.

<sup>19</sup> Szerzej patrz: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 9 lutego 2012 r., I SA/Kr 1773/11.

<sup>20</sup> www.sjp.pl

<sup>21</sup> Art. 17 ust. 21 Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 maja 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2014, poz. 851).

<sup>22</sup> B. Jasiołek, P. Woźniakiewicz: *Dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia – wybrane problemy interpretacyjne na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10, <http://czasopisma.beck.pl/monitor-podatkowy/artukul/dotacje-subwencje-doplaty-i-inne-nieodplatne-swadczenia-wybrane-problemy-interpretacyjne-na-gruncie-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych/> dostęp 28.10.2014.

Kategoria pojęciowa, jaką tworzą dotacje jest złożona i nie jest jednorodna. Stąd zarówno na gruncie przepisów prawa, jak i literatury przedmiotu dokonuje się ich klasyfikacji z uwzględnieniem zróżnicowanych kryteriów klasyfikacyjnych. B. Guziejewska zwraca uwagę, że obok ogólnego lub celowego charakteru dotacje mogą mieć również charakter bezwarunkowy lub warunkowy, a współfinansowanie z ich udziałem może przybierać formę współfinansowania ograniczonego lub nieograniczonego. Dodatkowo w grupie transferów warunkowych dokonywany jest podział na<sup>23</sup>:

- dotacje sprzężone (*matching grants*);
- limitowane dotacje sprzężone (*closed-ended matching grants*);
- dotacje zablokowane (*nonmatching grants*).

Z kolei, zgodnie z kryterium metody alokacji transferów można dokonać podziału dotacji na te, które są oparte na arbitralnych, subiektywnych decyzjach urzędników lub polityków oraz te oparte na kryteriach mierzalnych, czytelnych zobiektywizowanych. Wśród instrumentów bazujących na kryteriach obiektywnych warto zwrócić uwagę na:

- dotacje ryczałtowe;
- dotacje proporcjonalne<sup>24</sup>.

Dotacje ryczałtowe to taki rodzaj dotacji, w przypadku których wartość transferu wyznacza się wykorzystując wybrane wskaźniki reprezentujące lokalną bazę podatkową m.in. liczba mieszkańców, liczba uczniów itp.

Konstrukcja dotacji proporcjonalnych opiera się natomiast na zasadzie współfinansowania, a wysokość dotacji warunkowana jest w tym przypadku udziałem środków własnych jednostki dotowanej<sup>25</sup>. **Jedną z bardziej popularnych typologii dotacji jest ta, która dokonuje rozróżnienia na dotacje ogólne i dotacje celowe.**

Największe znaczenie przypisywane jest obecnie dotacjom celowym. Ten rodzaj dotacji dotyczy *świadczeń pieniężnych Skarbu Państwa, wydatków budżetu państwa przeznaczonych na finansowanie lub współfinansowanie zadań JST wskazanych w ustawie*<sup>26</sup>.

**Definicja dotacji celowych zawarta została także w art. 127 UFP<sup>27</sup> i zgodnie z jej treścią istota dotacji celowych polega na przekazaniu beneficjentowi środków pieniężnych skierowanych na finansowanie lub dofinansowanie konkretnego zadania, celu lub przedsięwzięcia na skutek czego beneficjent zrealizuje wydatki, o których wysokości i strukturze rodzajowej decyduje zazwyczaj organ udzielający dotacji**<sup>28</sup>.

W myśl art. 127 UFP<sup>29</sup> dotacje celowe służą w szczególności finansowaniu lub dofinansowaniu:

- zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami;

<sup>23</sup> J. Mackiewicz-Lyziak, E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak: *Wyrównywanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Możliwości wykorzystania w Polsce doświadczeń niemieckich krajów związkowych*. Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2008, s. 18.

<sup>24</sup> B. Guziejewska: *Zewnętrzne źródła finansowania samorządu terytorialnego. Teoria a praktyka*. Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 70-71.

<sup>25</sup> Ibidem, s. 71.

<sup>26</sup> *Encyklopedia samorządu terytorialnego dla każdego*. Część 1 Ustrój. Red. M. Stahl, B. Jaworska-Dębska, Difin, Warszawa 2010, s. 37.

<sup>27</sup> Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.

<sup>28</sup> *Finanse publiczne* ... op. cit., s. 437.

<sup>29</sup> Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.

- ustawowo określonych zadań, w tym zadań z zakresu mecenatu państwa nad kulturą, realizowanych przez jednostki inne, niż jednostki samorządu terytorialnego;
- bieżących zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego;
- zadań agencji wykonawczych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b UFP;
- zadań zleconych do realizacji organizacjom pozarządowym;
- kosztów realizacji inwestycji.

Poza wskazanym katalogiem zadań dotacje celowe to także środki przekazywane na dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach oraz środki przeznaczone na realizację programów i projektów Unii Europejskiej, dotacje celowe dla jednostek samorządu terytorialnego od agencji wykonawczych, państwowych funduszy celowych i innych państwowych lub samorządowych osób prawnych<sup>30</sup>.

Kategorie zadań, które mogą być objęte finansowaniem lub dofinansowaniem z dotacji celowej zostały określone odrębnym aktem prawnym w przypadku jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, do zadań tych zaliczono<sup>31</sup>:

- zadania z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami;
- zadania realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego na mocy porozumień zawartych z organami administracji rządowej;
- zadania objęte mecenatem państwa w dziedzinie kultury;
- usuwanie bezpośrednich zagrożeń dla bezpieczeństwa i porządku publicznego, skutków powodzi i osuwisk ziemnych oraz skutków innych klęsk żywiołowych;
- finansowanie lub dofinansowanie zadań własnych (zwłaszcza z zakresu oświaty);
- realizację zadań wynikających z umów międzynarodowych.

Przyjmując za kryterium podziału przedmiot wsparcia finansowego można dokonać typologii dotacji celowych z uwzględnieniem następujących ich rodzajów:

- dotacje udzielane samorządowym zakładom budżetowym w związku z dofinansowaniem zadań bieżących finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, a także innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (art. 15 ust. 3 pkt 2 UFP);
- dotacje udzielane samorządowym zakładom budżetowym w celu finansowania lub dofinansowania kosztów realizacji inwestycji (art. 15 ust. 3 pkt 3 UFP);
- dotacje dla nowo tworzonego samorządowego zakładu budżetowego na pierwsze wyposażenie w środki obrotowe (art. 15 ust. 5 UFP);
- dotacje na pierwsze wyposażenie dla centrum integracji społecznej (art. 7-8 ustawy o zatrudnieniu socjalnym)<sup>32</sup>;
- dotacje na finansowanie zadań ważnych z punktu widzenia regionalnej polityki rozwoju w zakresie rozwoju kultury, w tym wydatków inwestycyjnych, której beneficjentem mogą być państwowe instytucje kultury (art. 28 ust. 1b ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej)<sup>33</sup>;

<sup>30</sup> Art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>31</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 18 czerwca 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2014, poz. 1115 z późn. zm.).

<sup>32</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 lutego 2011 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zatrudnieniu socjalnym (Dz.U. 2011, nr 43, poz. 225).

<sup>33</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 26 marca 2012 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. 2012, poz. 406).

- dotacje na finansowanie bądź dofinansowanie prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych przy zabytku wpisanym do rejestru, której beneficjentem może być właściciel lub posiadacz takiego zabytku (art. 81 ust. 1 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami)<sup>34</sup>;
- dotacje dla ochotniczej straży pożarnej na dofinansowanie zadań z zakresu ochrony przeciwpożarowej (art. 32 ust. 3b ustawy o ochronie przeciwpożarowej)<sup>35</sup>;
- dotacje dla samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej na finansowanie lub dofinansowanie zadań w zakresie: zapobiegania chorobom i urazom lub innych programów zdrowotnych oraz promocję zdrowia, finansowania kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne, finansowania remontów, inwestycji, w tym zakupu aparatury i sprzętu medycznego, finansowanie celów szczególnych określonych w odrębnych przepisach, finansowanie projektów wieloletnich, realizację projektów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), oraz innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (art. 55 ust. 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej)<sup>36</sup>;
- dotacje dla podmiotów spoza sektora finansów publicznych na finansowanie powierzonego lub dofinansowanie wspieranego zadania publicznego.

W przypadku dotowania jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych ustawodawca zastrzegł, że łączna kwota dotacji przyznanych w kolejnych latach na dofinansowanie inwestycji realizowanej przez taką jednostkę nie może być wyższa niż 50% planowanej wartości kosztorysowej inwestycji, chyba że odrębne ustawy stanowią inaczej<sup>37</sup>.

Dotacje celowe otrzymują także powiaty w związku z realizacją zadań straży i inspekcji, o których mowa w ustawie z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym<sup>38</sup>. Dochodami jednostek samorządu terytorialnego mogą być dotacje udzielane przez Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej na podstawie odrębnych przepisów<sup>39</sup>.

Dotacje celowe z budżetu państwa na finansowanie lub dofinansowywanie kosztów realizacji inwestycji<sup>40</sup>:

- przedsiębiorców – są udzielane z uwzględnieniem przepisów o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej;
- związanych z badaniami naukowymi lub pracami rozwojowymi (są udzielane z uwzględnieniem kryteriów i trybu określonych w odrębnych przepisach);

<sup>34</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 września 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. 2014, poz. 1446).

<sup>35</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 15 października 2009 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o ochronie przeciwpożarowej (Dz.U. 2009, nr 178, poz. 1380).

<sup>36</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 8 stycznia 2007 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 2007, nr 14, poz. 89).

<sup>37</sup> Ibidem, art. 133.

<sup>38</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 18 czerwca 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2014, poz. 1115 z późn. zm.) art. 8.2.

<sup>39</sup> Ibidem, art. 8.4.

<sup>40</sup> Ibidem, art. 132 ust. 3.

- w ramach umów o partnerstwie publiczno-prywatnym (są udzielane z uwzględnieniem przepisów o partnerstwie publiczno-prywatnym).

Obok dotacji celowych istotną kategorię stanowią dotacje podmiotowe i przedmiotowe, których znaczenie jest jednak mniejsze. Dotacje podmiotowe to rodzaj dotacji przyznawanych na dofinansowanie działalności bieżącej ustawowo wskazanego podmiotu np. dotacje dla samorządowych instytucji kultury<sup>41</sup>.

Dotacje przedmiotowe to dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych<sup>42</sup>. Wykaz tytułów umożliwiających udzielenie dotacji podmiotowych nie został zawarty w ustawie o finansach publicznych, jednak ustawy odrębne regulują tę kwestię.

Definicja dotacji podmiotowej została zawarta w art. 130 UFP, który stanowi, że dotacje podmiotowe *obejmują środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej*<sup>43</sup>. Jednocześnie zaznaczyć należy, że w przypadku jednostek samorządu terytorialnego udzielanie dotacji podmiotowej nie może wynikać z umowy międzynarodowej (art. 218 UFP)<sup>44</sup>.

**Specyfika dotacji podmiotowej polega zatem na zdefiniowaniu kręgu jej beneficjentów w drodze ustawy lub w prawie międzynarodowym oraz ogólnie określonym przeznaczeniu tej dotacji wyrażonym w stwierdzeniu „działalność bieżąca”, które to sformułowanie rodzi może problemy interpretacyjne, bowiem działalność bieżąca nie jest kategorią równoznaczną wydatkom bieżącym i nie została zdefiniowana w ustawie o finansach publicznych**<sup>45</sup>.

Podobnie jak dotacje podmiotowe, dotacje przedmiotowe są udzielane na podstawie ustaw lub na mocy prawa międzynarodowego, w szczególności na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów Unii Europejskiej. Udziela się ich wówczas, gdy wpływy ze świadczenia usługi nie pokrywają kosztów jej świadczenia lub gdy jest świadczona nieodpłatnie<sup>46</sup>. Dotacje przedmiotowe mogą być udzielane<sup>47</sup>:

- dla przedsiębiorców wytwarzających określone rodzaje wyrobów lub świadczących określone rodzaje usług;
- dla podmiotów wykonujących zadania na rzecz rolnictwa, z uwzględnieniem ich równoprawności.

**W przypadku dotacji przedmiotowych istotne jest zwrócenie uwagi na fakt, że w istniejących uwarunkowaniach prawnych niedopuszczalne jest udzielanie dotacji przedmiotowych przez samorządy ich własnym spółkom** (wyjątek dotacje na usługi z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków) natomiast dopuszczalne jest udzielanie z budżetu państwa dotacji przedmiotowych spółkom<sup>48</sup>.

<sup>41</sup> E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg: *Finanse publiczne w Polsce*. LexisNexis, Warszawa 2007, s. 154.

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup> Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.

<sup>44</sup> *Finanse publiczne...* op. cit., s. 439.

<sup>45</sup> Ibidem, s. 439.

<sup>46</sup> Ibidem, s. 438.

<sup>47</sup> Art. 130 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>48</sup> *Finanse publiczne...* op. cit., s. 438.

## 1.2. Zasady udzielania i rozliczania dotacji oraz ich zwrotu do właściwego budżetu

Sformułowanie *trybu udzielania i rozliczania* w odniesieniu do dotacji zgodnie z wyrokiem NSA z 23 marca 2012 r., sygn. akt II GSK 204/11 oznaczać winien zasady i terminy zgłaszania korekty danych stanowiących podstawę naliczania dotacji, a także zwrotu niewykorzystanej dotacji jednostce, która jej udzieliła. Podstawą udzielenia dotacji jest ustawa, natomiast w przypadku, gdy odrębne przepisy lub umowa międzynarodowa nie określają trybu i zasad udzielania lub rozliczania tej dotacji, dysponent części budżetowej lub dysponent środków zawiera umowę, która określa<sup>49</sup>:

- szczegółowy opis zadania w tym cel, na jaki dotacja została przyznana i termin jego wykonania;
- wysokość udzielonej dotacji;
- termin wykorzystania dotacji, nie dłuższy niż do dnia 31 grudnia danego roku budżetowego;
- termin i sposób rozliczenia udzielonej dotacji;
- termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji, nie dłuższy niż 15 dni od określonego w umowie dnia wykonania zadania, a w przypadku zadania realizowanego za granicą – 30 dni od określonego w umowie dnia jego wykonania;
- tryb kontroli wykonania zadania; w umowie można postanowić, że kontrola będzie prowadzona na zasadach i w trybie określonych w przepisach o kontroli w administracji rządowej.

Zgodnie z art. 250 UFP zarząd jednostki samorządu terytorialnego, udzielając dotacji celowej, w tym jednostce sektora finansów publicznych, w przypadku gdy odrębne przepisy lub umowa międzynarodowa nie określają trybu i zasad udzielania lub rozliczania tej dotacji, zawiera umowę, która określa w szczególności<sup>50</sup>:

- wysokość dotacji, cel lub opis zakresu rzeczowego zadania, na którego realizację są przekazywane środki dotacji;
- termin wykorzystania dotacji, nie dłuższy niż do dnia 31 grudnia danego roku budżetowego;
- termin i sposób rozliczenia udzielonej dotacji oraz termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji celowej, z tym że termin ten nie może być dłuższy niż terminy zwrotu określone w niniejszym dziale.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że umowa jako instytucja prawna jest rzadkością na gruncie publicznego prawa finansowego, dla którego dominującą podstawą prawną są decyzje administracyjne właściwych organów. Stąd umowa dotacji zawierana jest zazwyczaj wówczas, gdy odrębne przepisy lub umowa międzynarodowa nie określają trybu i zasad udzielania lub rozliczania dotacji. W praktyce znane są także przypadki, gdy mimo istnienia regulacji prawnych określających tryb i zasady udzielania lub rozliczania dotacji równocześnie formułowany jest wymóg zawarcia umowy. Specyfika i wyjątkowość umowy dotacji przejawia się w uprawnieniach stron umowy dotacji, której zapisy kształtowane są jednostronnie. Beneficjent nie ma żadnego wpływu na treść umowy dotacji (nierówna pozycja stron umowy). Stąd stosowana na gruncie prawa cywilnego zasada równości stron, czy zasada swobody kształtowania umów nie znajduje zastosowania w przypadku umowy dotacji<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Art. 150 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>50</sup> Ibidem, art. 250.

<sup>51</sup> *Nowa ustawa ... op. cit.*, s. 493.

Dotacja na realizację zadań może zostać także przyznana w ramach umowy zawartej pomiędzy dysponentem części budżetowej a organizacją pozarządową, wówczas umowa taka powinna określać<sup>52</sup>:

- szczegółowy opis zadania, w tym cel, na jaki dotacja została przyznana i termin jego wykonania;
- wysokość udzielonej dotacji i tryb płatności;
- termin wykorzystania dotacji, nie dłuższy niż do dnia 31 grudnia danego roku budżetowego;
- tryb kontroli wykonywania zadania;
- termin i sposób rozliczenia udzielonej dotacji;
- termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji, nie dłuższy niż 15 dni od określonego w umowie dnia wykonania zadania, a w przypadku zadania realizowanego za granicą – 30 dni od określonego w umowie dnia jego wykonania.

**Umowa dotacji określa zatem warunki wykorzystania i rozliczenia dotacji oraz definiuje odpowiedzialność stron umowy i ich obowiązki. Jednostki sektora finansów publicznych oraz organizacje pozarządowe, którym została udzielona dotacja są przy tym zobowiązane do prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej środków otrzymanych z dotacji oraz wydatków dokonywanych z tych środków<sup>53</sup>.**

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych precyzuje pojęcie wykorzystania dotacji wskazując, że wykorzystanie dotacji następuje w szczególności przez<sup>54</sup>:

- zapłatę za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona;
- realizację celów wskazanych w odrębnych przepisach stanowiących o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji.

Zaznaczyć należy, że wskazane sposoby wykorzystania dotacji traktować należy jako jedno z możliwych, które nie wyczerpują tym samym wszystkich form, które mogą w praktyce mieć miejsce.

W kontekście planowania i wykonania budżetu JST istotne są ustawowe terminy i informacje dotyczące przekazywania dotacji z budżetu państwa. Zgodnie z art. 148 UFP dysponentom części budżetowych w terminie 21 dni od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej przekazują<sup>55</sup>:

- jednostkom samorządu terytorialnego informacje o kwotach dotacji celowych, dotacji na zadania z zakresu administracji rządowej, zadania inspekcji i straży, dotacji na realizację zadań własnych oraz o kwotach dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych odrębnymi ustawami jednostkom samorządu terytorialnego, określonych w ustawie budżetowej;
- samorządom województw informacje o środkach na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich, dla których zarządy województw są instytucją zarządzającą lub pośredniczącą, określonych w ustawie budżetowej.

**Dotacje celowe na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami mogą również być przekazywane – w terminach określonych w odrębnych przepisach. Dotacje celowe na realizację zadań z zakresu admini-**

<sup>52</sup> Art. 151 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>53</sup> Ibidem, art. 152 ust. 1.

<sup>54</sup> Ibidem, art. 168 ust. 4, 5.

<sup>55</sup> Ibidem, poz. 885 z późn. zm.



**stracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami są przekazywane jednostce samorządu terytorialnego przez wojewodę w terminie umożliwiającym pełne i terminowe wykonywanie zadań<sup>56</sup>.**

**Zmiany kwot dotacji celowych na zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego mogą następować w terminie do dnia 15 listopada roku budżetowego, a zmiany kwot dotacji na dofinansowanie zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego – do dnia 30 listopada roku budżetowego z zastrzeżeniem, że terminy te nie obowiązują w dwóch przypadkach<sup>57</sup>:**

- przy dofinansowaniu zadań jednostek samorządu terytorialnego realizowanych w związku ze zdarzeniem losowym lub finansowania zobowiązań Skarbu Państwa;
- w sytuacji uprzedniego udzielenia zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa.

**Z wykorzystaniem dotacji łączy się konieczność jej rozliczenia, co stanowi zobowiązanie zarówno beneficjenta, jak i donatora. Na gruncie obowiązującego prawa brak jest generalnych przepisów wskazujących na sposób rozliczania dotacji. W przypadku JST przepisy w sposób ogólny stanowią, że zarząd jednostki samorządu terytorialnego sprawuje ogólny nadzór nad realizacją, określonych uchwałą budżetową, dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego<sup>58</sup>.** W planie wydatków bieżących JST wyodrębniają w układzie działów i rozdziałów planowane kwoty wydatków bieżących, w szczególności na dotacje na zadania bieżące<sup>59</sup>. Natomiast zestawienie planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego zamieszcza się w załącznikach do uchwały budżetowej JST. Zestawienie to sporządzane jest w podziale na dotacje dla jednostek sektora finansów publicznych i dotacje dla jednostek spoza sektora finansów publicznych. Dodatkowo w zestawieniu wyodrębnia się dotacje przedmiotowe, podmiotowe i celowe związane z realizacją zadań JST<sup>60</sup>.

Przepisy szczególne, stanowiące podstawę prawną dla udzielania dotacji zawierają z reguły wytyczne dotyczące sposobu ich rozliczenia<sup>61</sup>. Ujmując rozliczenie dotacji w ramy ogólne należy zwrócić uwagę na następującą po sobie sekwencję działań, których celem jest ustalenie stanu faktycznego poprzez uzyskanie odpowiedzi na pytania<sup>62</sup>:

- czy dotacja została udzielona uprawnionemu beneficjentowi;
- czy wykorzystano dotację zgodnie z jej przeznaczeniem;
- czy prawidłowo ustalono kwotę dotacji;
- czy i w jakiej kwocie organ powinien dopłacić beneficjentowi lub czy beneficjent powinien dokonać zwrotu wypłaconej kwoty dotacji.

<sup>56</sup> Ibidem, art. 149.

<sup>57</sup> Ibidem, art. 170 ust. 2.

<sup>58</sup> Art. 247 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>59</sup> Ibidem, art. 236 ust. 3 pkt 2.

<sup>60</sup> Ibidem, art. 214 i 215 oraz *Informacja o wynikach kontroli dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dla jednostek sektora finansów publicznych*. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu, Poznań 2012, s. 12.

<sup>61</sup> *Finanse publiczne ... op. cit.*, s. 442.

<sup>62</sup> Ibidem.

Czynności sprawdzająco-kontrolne dotyczą zazwyczaj wypłaconych kwot dotacji co nie oznacza jednak, że środki z dotacji mogą zostać wypłacone dopiero po sprawdzeniu wydatków poniesionych przez beneficjenta ze środków własnych<sup>63</sup>.

W kontekście rozliczenia dotacji warto zwrócić uwagę, że zgodnie z przepisem art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>64</sup> naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest nierozliczenie w terminie otrzymanej dotacji. Także takie czynności jak<sup>65</sup>:

- przekazanie lub udzielenie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania lub udzielania dotacji;
- niezatwierdzenie w terminie przedstawionego rozliczenia dotacji;
- nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu;
- wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację;
- niedokonanie w terminie zwrotu dotacji w należnej wysokości, stanowiąc przejaw naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

**Konsekwencją rozliczenia dotacji może być decyzja o jej zwrocie. Decyzja o zwrocie dotacji może zostać podjęta zarówno w trakcie rozliczenia jak i po pozytywnym rozliczeniu dotacji, kiedy po późniejszych czynnościach kontrolnych okaże się, że konieczne jest zwrócenie pełnej kwoty dotacji lub jej części<sup>66</sup>. Decyzja o zwrocie dotacji jest poprzedzona czynnościami mającymi na celu określenie<sup>67</sup>:**

- przesłanek kreujących obowiązek zwrotu dotacji;
- sposobów obliczania odsetek z tytułu zwrotu dotacji;
- sposobów dochodzenia przez organ świadczeń pieniężnych związanych ze zwrotem dotacji (windykacja).

W obowiązujących uwarunkowaniach prawnych konieczność zwrotu dotacji lub jej części wynika z następujących przesłanek<sup>68</sup>:

- niewykorzystania dotacji w całości lub części;
- nienależnego pobrania dotacji;
- niezgodnego z przeznaczeniem wykorzystania dotacji;
- pobrania dotacji w nadmiernej wysokości<sup>69</sup>.

**Jeżeli w wyniku rozliczenia okaże się, że dotacja w części lub całości wykorzystana została niezgodnie z przeznaczeniem albo pobrana w nadmiernej wysokości wówczas dysponent części budżetowej lub dysponent środków określa, w drodze decyzji, wysokość kwoty podlegającej zwrotowi do budżetu państwa.** Natomiast dotacje udzielone z budżetu państwa w części niewykorzystanej do końca roku budżetowego podlegają zwrotowi do budżetu państwa odpowiednio do dnia 31 stycznia następnego roku<sup>70</sup>.

<sup>63</sup> Ibidem.

<sup>64</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 września 2012 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2013, poz. 168).

<sup>65</sup> Ibidem, art. 8 i 9.

<sup>66</sup> *Finanse publiczne ... op. cit.*, s. 443.

<sup>67</sup> Ibidem, s. 445.

<sup>68</sup> Ibidem, s. 444.

<sup>69</sup> Art. 152 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>70</sup> Ibidem, art. 168 ust. 1.

**Z kolei dotacje udzielone z budżetu państwa i wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu państwa wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia zaistnienia przesłanek zwrotu dotacji<sup>71</sup>.**

**W przypadku niedokonania zwrotu dotacji we wskazanym 15 dniowym terminie organ lub inny dysponent części budżetowej, który udzielił dotacji, wydaje decyzję określającą kwotę przypadającą do zwrotu i termin, od którego nalicza się odsetki<sup>72</sup>.**

Odsetki od dotacji podlegających zwrotowi do budżetu państwa nalicza się, począwszy od dnia<sup>73</sup>:

- przekazania z budżetu państwa dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem;
- stwierdzenia nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji, z zastrzeżeniem, że jeżeli dotacja stanowi pomoc publiczną (zgodnie z art. 87 TWUE) odsetki nalicza się od dnia jej przekazania beneficjentowi.

Natomiast w przypadku odsetek od dotacji podlegających zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego odsetki nalicza się począwszy od<sup>74</sup>:

- przekazania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem;
- następującego po upływie określonych ustawowo terminów zwrotu w odniesieniu do dotacji pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości.

Kwestia terminów zwrotu w przypadku dotacji udzielonych z budżetu JST ma się analogicznie do terminów zwrotu dotacji do budżetu państwa. **Dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego w części niewykorzystanej do końca roku budżetowego podlegają zwrotowi do budżetu tej jednostki w terminie do dnia 31 stycznia następnego roku. Niewykorzystana część dotacji podlega zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie 15 dni od dnia określonego w tej uchwale, chyba że podjęta zostanie uchwała zliczająca dotacje do wykazu wydatków niewygasających z końcem roku budżetowego.**

**W przypadku gdy termin wykorzystania dotacji, jest krótszy niż rok budżetowy, niewykorzystana część dotacji podlega zwrotowi w terminie 15 dni po upływie terminu wykorzystania dotacji<sup>75</sup>.**

Od kwot dotacji zwróconych po terminach określonych ustawowo nalicza się odsetki w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, począwszy od dnia następującego po upływie terminów zwrotu<sup>76</sup>.

Zwrotowi do właściwego budżetu (państwa lub JST) podlega ta część dotacji, która została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, nienależnie udzielona lub pobrana w nadmiernej wysokości<sup>77</sup>.

<sup>71</sup> Ibidem, art. 169 ust. 1.

<sup>72</sup> Ibidem, art. 169 ust. 6.

<sup>73</sup> Ibidem, art. 169 ust. 5.

<sup>74</sup> Ibidem, art. 252 ust. 6.

<sup>75</sup> Ibidem, art. 251 ust. 5.

<sup>76</sup> Ibidem.

<sup>77</sup> Ibidem, art. 169 ust. 5, art. 252 ust. 5.

Zwrot dotacji determinowany nienależnym jej pobraniem dotyczy sytuacji, w której dotacja została przekazana mimo braku umocowania prawnego dla jej udzielenia<sup>78</sup>.

Kolejną przesłanką determinującą konieczność zwrotu dotacji lub jej części do właściwego budżetu jest wykorzystanie dotacji niezgodne z przeznaczeniem. **O przeznaczeniu dotacji przesądza albo umowa dotacji, albo rodzaj dotacji determinowany prawnie. W przypadku umowy decydujący jest zawarty w jej treści opis zadania podlegający finansowaniu. Natomiast charakter dotacji przesądza o jej przeznaczeniu (finansowanie działalności bieżącej, finansowanie inwestycji itp.).**

W przypadku zwrotu dotacji pobranej w nadmiernej wysokości należy mieć na uwadze sytuację, w której kwota udzielonej dotacji przekracza kwotę określoną w umowie dotacji lub kwotę wynikającą z odrębnych przepisów. Nadmierne finansowanie może mieć miejsce także wówczas, gdy kwoty udzielonej dotacji przekraczają wysokość niezbędnego finansowania lub dofinansowania dotowanego zadania<sup>79</sup>.

W sytuacji wystąpienia sporu i konieczności windykacji zwrotu dotacji sądem właściwym jest sąd powszechny. Art. 220 UFP stanowi ogólnie, iż spory w zakresie zwrotu dotacji rozstrzygają sądy powszechne<sup>80</sup>. Należności budżetu z tytułu zwrotu dotacji zalicza się do należności publiczno-prawnych, a podstawą ich egzekucji jest ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>81</sup>. Z punktu widzenia kontroli stanu należności ważny jest przepis art. 265 UFP zgodnie, z którym samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, samorządowe instytucje kultury, inne samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych przedstawiają właściwemu zarządowi jednostki samorządu terytorialnego w terminie do dnia<sup>82</sup>:

- 31 lipca roku budżetowego – informację o przebiegu wykonania planu finansowego jednostki za pierwsze półrocze, uwzględniającą w szczególności stan należności (w tym dotacji) i zobowiązań, w tym wymagalnych;
- 28 lutego roku następującego po roku budżetowym – sprawozdanie roczne z wykonania planu finansowego jednostki, w szczególności nie mniejszej niż w planie finansowym.

Zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedstawia organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego i regionalnej izbie obrachunkowej, w terminie do dnia 31 sierpnia<sup>83</sup>:

- informację o przebiegu wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego za pierwsze półrocze;
- informację o kształtowaniu się wieloletniej prognozy finansowej, w tym o przebiegu realizacji przedsięwzięć, o których mowa w art. 226 ust. 3 UFP;
- informację, o której mowa w art. 265 pkt 1 UFP.

Zakres i formę tych informacji określa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

<sup>78</sup> Ibidem, art. 169 ust. 3.

<sup>79</sup> Ibidem, art. 169 ust. 2.

<sup>80</sup> Ibidem, art. 220 ust. 3.

<sup>81</sup> *Finanse publiczne ... op. cit., s. 445.*

<sup>82</sup> Art. 265 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.).

<sup>83</sup> Ibidem, art. 266.

### 1.3. Dysfunkcje i rekomendacje w zakresie zmian stanu prawnego konstytuującego realizację zadań publicznych przy wykorzystaniu instytucji dotacji

Obowiązujący stan prawny tworzący ramy dla funkcjonowania instytucji dotacji nie jest doskonały. Główne zarzuty formułowane pod adresem regulacji finansowo-prawnych i administracyjnych dotyczących dotacji dotyczą<sup>84</sup>:

- znaczącego rozproszenia przepisów;
- problemów związanych z udzielaniem dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego na podstawie art. 220 i 221 UFP (dotacje celowe na pomoc finansową dla innych JST oraz dla podmiotów niezaliczanych do sektora finansów publicznych i nie działających w celu osiągnięcia zysku w zakresie innym niż wynika to z ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1118 z późn. zm.);
- braku spójności oraz braku kompleksowych regulacji dotyczących zagadnień dotyczących procedur i roszczeń towarzyszących finansowaniu JST z dotacji celowych, kompetencji organów JST w zakresie ustanawiania i udzielania dotacji celowych;
- skomplikowania i niejednoznaczności regulacji dotyczących udzielania dotacji niepublicznym jednostkom oświaty.

Trudności przysparza przede wszystkim interpretacja i stosowanie przepisów art. 80 i art. 90 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. 2004, nr 256, poz. 2572 ze zm.) (dalej: USO). Kontrola RIO wykazała, że aż 85 proc. dotacji udzielonych przez samorządy szkołom i przedszkolom zawierało nieprawidłowości. Podstawowe błędy dotyczyły kwestii<sup>85</sup>:

- nieuwzględniania wszystkich wydatków bieżących, ponoszonych na funkcjonowanie szkół i przedszkoli w podstawie obliczenia dotacji;
- przyjmowania do podstawy obliczania dotacji wydatków bieżących, ponoszonych na funkcjonowanie szkół i przedszkoli, według różnych stanów;
- przyjmowania do obliczania dotacji, w sytuacji nieprowadzenia przez JST przedszkola lub oddziału przedszkolnego, wydatków bieżących gminy najbliższej, według różnych stanów;
- przyjmowania do obliczenia dotacji wydatków szkół, przedszkoli i oddziałów przedszkolnych różnego typu i rodzaju;
- przyjmowania do obliczenia dotacji różnych sposobów ustalania liczby uczniów;
- niejednorodnych sposobów obliczania kwoty przewidzianej na ucznia w części oświatowej subwencji ogólnej.

Mając na uwadze problemy interpretacyjne kreowane przez niejasne i rozproszone uregulowania prawne w praktyce formułuje się propozycje rozwiązań i rekomendacje, które mają przeciwdziałać dysfunkcjom. W szczególności warto zwrócić uwagę na

<sup>84</sup> K. Czarnecki: *Dotacje i subwencje w systemie finansowym samorządu terytorialnego*. Sprawozdanie z ogólnopolskiej konferencji naukowej, Toruń, 17 kwietnia 2013 r. „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2013, nr (1)1, s. 101-103.

<sup>85</sup> Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2013 roku, Warszawa 2014 [www.rio.gov.pl](http://www.rio.gov.pl) oraz *Mamy listę błędów. 85 proc. dotacji dla szkół zawierało nieprawidłowości*, <http://samorząd.pap.pl/depesze/rio/140178/Mamy-liste-bledow--85-proc--dotacji-dla-szkol-zawieralo-nieprawidlowosci>, dostęp 28.10.2014.

propozycje rozwiązań proponowane przez W. Lachewicza, a wśród nich konieczność<sup>86</sup>:

- umiejscowienia w jedynym miejscu wspólnych przepisów artykułów 80 i 90 USO (postuluje wyodrębnić rozdział poświęcony dotacjom, w art. 80 i 90 USO umiejscowiono aż osiemdziesiąt ustępów);
- wskazania w jaki sposób liczyć liczbę uczniów (obecnie przepisy nie uwzględniają zmienności liczby uczniów w trakcie roku);
- określenia w jaki sposób kalkulować wydatki bieżące (samorządy celowo uszczuplają wydatki bieżące, dodatkowo wydatki bieżące cechuje zmienność nieujęta w kalkulacjach).

Dokumentem ważnym z punktu widzenia diagnozy stanu prawnego w zakresie naruszeń prawa dotyczącego dotacji oraz wniosków *de lege ferenda* jest *Informacja o wynikach kontroli dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dla jednostek sektora finansów publicznych 2012* przygotowana przez Krajową Radę Regionalnych Izb Obrachunkowych, z którego wynika, że największa liczba ujawnionych nieprawidłowości dotyczyła dotacji celowych, jakkolwiek zastrzeżenia dotyczyły także dotacji podmiotowych i przedmiotowych. Wśród uchybień zdiagnozowano przede wszystkim te, które dotyczyły:

- rozliczenia dotacji niezgodnego z zasadami rachunkowości;
  - prowadzenia ewidencji księgowej w zakresie dotacji.
- Nieprawidłowości polegały przede wszystkim na:
- działaniach, bądź zaniechaniu określonych działań ze strony zarówno dotujących, jak i dotowanych;
  - nieustaleniu zasad przekazywania i rozliczania dotacji;
  - przekazywaniu udzielonych dotacji niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, ustalonymi zasadami, czy zawartymi umowami;
  - zawieraniu umów o treści niegwarantującej możliwości właściwego rozliczenia zlecanych zadań;
  - niewystarczającej i nierzetelnej kontroli wykonania zadań przez beneficjentów dotacji;
  - nieprzestrzeganiu ustalonych zasad rozliczania dotacji, czy uchybień w sporządzanych sprawozdaniach.

Źródłem zdiagnozowanych nieprawidłowości były głównie: błędna interpretacja, nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów prawa, nieprzestrzeganie postanowień uchwał organu stanowiącego oraz umów zawieranych przez organy wykonawcze, wadliwie funkcjonujący czy wręcz nieskuteczny system kontroli wewnętrznej (zarządczej), niezgodne z prawem w działania lub zaniechania podczas realizacji procesu udzielania, przekazywania i rozliczania dotacji<sup>87</sup>.

W wyniku kontroli sformułowano 241 wniosków pokontrolnych, które dotyczyły zarówno działań po stronie JST, jak również postulatów w zakresie koniecznych zmian prawa. W sferze JST wśród zaleceń znalazły się kwestie<sup>88</sup>:

- pilnej potrzeby wdrożenia procedur kontroli zarządczej odnoszących się do udzielania, przekazywania i rozliczania dotacji, w tym dla podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych;

<sup>86</sup> Serwis Samorządowy PAP, <http://www.portalprzedszkolny.pl/aktualnosci-i-zmiany-w-prawie/drugi-kwartal-2014-r/przepisy-regulujace-zasady-dotacji-oswiatowej-do-poprawy>, dostęp 28.10.2014.

<sup>87</sup> *Informacja o wynikach kontroli dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dla jednostek sektora finansów publicznych*. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu, Poznań 2012, s. 5.

<sup>88</sup> *Ibidem*, s. 11.

- zapewnienia rzetelnego nadzoru i kontroli nad zlecaniem, przyznawaniem i rozliczaniem środków finansowych na zadania publiczne;
- bardziej efektywnego egzekwowania od podmiotów dotowanych terminowego i rzetelnego składania rozliczeń udzielonych dotacji oraz dokonywania rzetelnej ich weryfikacji a także podniesienia skuteczności działań w zakresie dochodzenia zwrotu nierozliczonych lub nierzetelnie rozliczonych dotacji;
- konieczności dostosowania zasad prowadzenia ewidencji księgowej do wymogów wynikających z przepisów prawa.

Na uwagę zasługują także postulaty zredagowane na podstawie wyników przeprowadzonej kontroli, które przyjęły formę wniosków *de lege ferenda* a wśród nich<sup>89</sup>:

- potrzeba umieszczenia w ustawie o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej regulacji zobowiązujących organy wykonawcze do ustalenia trybu przekazywania dotacji podmiotowych oraz sposobu ich rozliczania;
- stworzenie umocowania prawnego na gruncie ustawy prawo o szkolnictwie wyższym pozwalającego organom stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego określać zasady i tryb udzielania i przekazywania dotacji z budżetu JST oraz sposób ich kontroli i rozliczenia;
- dodanie w ustawie o finansach publicznych przepisu określającego termin do zatwierdzenia przedłożonego sprawozdania z rozliczenia dotacji z budżetu JST analogicznie jak ma to miejsce w przypadku rozliczenia dotacji udzielanych z budżetu państwa (art. 152 ust. 2 i 3 UFP);
- ujednoczenie rozbieżności w zakresie charakteru dotacji (celowe, czy podmiotowe) występujących na gruncie ustawy o finansach publicznych i przepisów wykonawczych w zakresie dotacji udzielanych SPZOZ, czy dotacji dla publicznych szkół wyższych.

## Bibliografia

1. Brzeziński B., Matuszewski W., Morawski W., Olesińska A., Zalański A.: *Prawo finansów publicznych*. Wyd. Dom Organizatora, Toruń 2006.
2. Chojna-Duch E.: *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*. LexisNexis, Warszawa 2010.
3. Czarnecki K.: *Dotacje i subwencje w systemie finansowym samorządu terytorialnego*. Sprawozdanie z ogólnopolskiej konferencji naukowej, Toruń, 17 kwietnia 2013 r. „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2013, nr (1)1.
4. Czerski P., Hanusz A., Niezgoda A.: *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*. Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
5. *Encyklopedia samorządu terytorialnego dla każdego*. Część 1 Ustrój. Red. M. Stahl, B. Jaworska-Dębska, Difin, Warszawa 2010.
6. *Finanse publiczne. Praktyka stosowania nowej ustawy o finansach publicznych i aktów wykonawczych*. Red. W. Lachiewicz, C. H. Beck, Warszawa 2010.
7. Guziejewska B.: *Zewnętrzne źródła finansowania samorządu terytorialnego. Teoria a praktyka*. Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008.
8. *Informacja o wynikach kontroli dotacji udzielanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego dla jednostek sektora finansów publicznych*. Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu, Poznań 2012.

---

<sup>89</sup> Ibidem, s. 12.

9. Jasiołek B., Woźniakiewicz P.: *Dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia – wybrane problemy interpretacyjne na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10, <http://czasopisma.beck.pl/monitor-podatkowy/artukul/dotacje-subwencje-doplatty-i-inne-nieodplatne-swadczenia-wybrane-problemy-interpretacyjne-na-gruncie-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych/> dostęp 28.10.2014.
10. Kopaliński W.: *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*. Warszawa 2000.
11. Kosikowski C.: *Finanse publiczne*. Komentarz. LexisNexis, Warszawa 2008.
12. Malinowska-Misiąg E., Misiąg W.: *Finanse publiczne w Polsce*. LexisNexis, Warszawa 2007.
13. *Nowa ustawa o finansach publicznych wraz z ustawą wprowadzającą. Komentarz praktyczny*. Red. E. Ruśkowski, J. M. Salachna, ODDK, Gdańsk 2010.
14. Mackiewicz-Łyziak J., Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Tomalak M.: *Wyrównywanie dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Możliwości wykorzystania w Polsce doświadczeń niemieckich krajów związkowych*. Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2008.
15. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 18 czerwca 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2014 poz. 1115 z późn. zm.).
16. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 maja 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2014 poz. 851).
17. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 21 czerwca 2013 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o finansach publicznych, (Dz.U. 2013 poz. 885).
18. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 27 września 2012 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2013 poz. 168).
19. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 lutego 2011 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zatrudnieniu socjalnym (Dz.U. 2011 nr 43, poz. 225).
20. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 26 marca 2012 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. 2012, poz. 406).
21. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 września 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. 2014 poz. 1446).
22. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 15 października 2009 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o ochronie przeciwpożarowej (Dz.U. 2009 nr 178, poz. 1380).
23. Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 8 stycznia 2007 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 2007 nr 14, poz. 89).
24. Owsiak S.: *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. PWN, Warszawa 2005.
25. *Słownik podstawowych terminów samorządu terytorialnego*. Red. M. Lisiński, Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej, Dąbrowa Górnicza 2007.
26. Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2013 roku, Warszawa 2014.
27. Wyrok NSA z 23 marca 2012 r., sygn. akt II GSK 204/11.



## ROZDZIAŁ 2

# Podstawy prawne udzielania dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego na zadania oświatowe

*Janina Kotlińska*

### 2.1. Źródła samorządowego prawa dotacyjnego w zakresie zadań oświatowych

Źródłami samorządowego prawa dotacyjnego w zakresie zadań oświatowych są w pierwszej kolejności zapisy:

1. **ustaw ustrojowy**, z których wynika obowiązek realizacji przez JST zadań z zakresu oświaty:
  - a) ad. gminy – Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy edukacji publicznej – art. 7 ust. 1 pkt 8) **ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym** (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.),
  - b) ad. powiatu – Powiat wykonuje określone ustawami zadania publiczne o charakterze ponadgminnym w zakresie edukacji publicznej – art. 4 ust. 1 pkt 1) **ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym** (t.j. Dz.U z 2013 r., poz. 595 ze zm.),
  - c) ad. województwa – Samorząd województwa wykonuje zadania o charakterze wojewódzkim określone ustawami, w szczególności w zakresie edukacji publicznej – art. 14 ust. 1 pkt 1) **ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa** (t.j. Dz.U z 2013 r., poz. 596 ze zm.),
2. **ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego** (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1115 ze zm.), z których wynika, że:
  - a) subwencja ogólna jest dochodem JST (art. 3 ust. 1 pkt 2),
  - b) część oświatową subwencji ogólnej otrzymują wszystkie JST (art. 7 ust. 1 pkt 4),
  - c) kwotę przeznaczoną na część oświatową subwencji ogólnej dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego ustala się w wysokości łącznej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej, nie mniejszej niż przyjęta w ustawie budżetowej w roku bazowym, skorygowanej o kwotę innych wydatków z tytułu zmiany realizowanych zadań oświatowych (art. 28 ust. 1 ),
  - d) od kwoty przeznaczonej na część oświatową subwencji ogólnej odlicza się 0,4% na jej rezerwę, którą dysponuje minister właściwy do spraw finansów publicznych, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego i którą dzieli nie później niż do końca listopada każdego roku (art. 28 ust. 2-4),
  - e) część oświatowa subwencji ogólnej dzielona jest między poszczególne JST przy uwzględnieniu zakresu realizowanych przez nie zadań oświatowych, z wyłączeniem zadań związanych z dowozem uczniów oraz zadań związanych z prowadzeniem przedszkoli ogólnodostępnych i oddziałów ogólnodostępnych w przedszkolach z oddziałami integracyjnymi oraz zadań związanych z prowadzeniem innych form wychowania przedszkolnego (art. 28 ust. 5),

- a) do podziału części oświatowej subwencji ogólnej przyjmuje się dane zgromadzone w bazie danych systemu informacji oświatowej, o którym mowa w ustawie z dnia 15 kwietnia 2011 r. o systemie informacji oświatowej (Dz.U. nr 139, poz. 814 ze zm.) (art. 28 ust. 5),
- b) sposób podziału części oświatowej subwencji ogólnej między poszczególne jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem w szczególności typów i rodzajów szkół i placówek prowadzonych przez te jednostki, stopni awansu zawodowego nauczycieli oraz liczby uczniów w tych szkołach i placówkach określa – w drodze rozporządzenia – minister właściwy do spraw oświaty i wychowania, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz reprezentacji JST (na rok 2014 było to rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2014 – Dz.U. z 2013 r., poz. 1687) (art. 28 ust. 6).

Przepisami prawnymi o charakterze szczegółowym, dającymi bezpośrednio podstawę do dotowania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań oświatowych realizowanych przez podmioty publiczne i niepubliczne, a także określającymi obowiązki JST w zakresie: ustalenia wysokości przyznawanej dotacji, sposobu jej udzielenia wykorzystania przez dotowane podmioty oraz jej rozliczenia i zakresu kontroli prawidłowości wykorzystania, są regulacje zawarte w:

- **ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty** (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572 ze zm., w tym w szczególności ze zmianami wprowadzonymi: Ustawą z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2013 r., poz. 827, Ustawą z dnia 6 grudnia 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2014 r., poz. 7, Ustawą z dnia 30 maja 2014 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2014 r., poz. 881) (dalej: USO), a w szczególności:
  - 1) w odniesieniu do dotacji podmiotowych dla:
    - publicznych przedszkoli, publicznych innych form wychowania przedszkolnego, publicznych szkół i placówek publicznych (zwanym dalej placówkami oświatowymi) nie prowadzonych przez JST – w art. 80 ust. 2, 2b, 2c, 2e, 3, 3a, 3b, 4 i 8,
    - niepublicznych przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek – w art. 90 ust. 1a, 2, 2a, 2b, 2d, 3, 3a, 8 i 4, a od 1.09.2015 roku dodatkowo jeszcze w art. 90 ust. 1b, 1c, 1f, 1o, a także w nowym brzmieniu art. 90 ust. 2b i 2d,
  - 2) w odniesieniu do dotacji celowej na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, otrzymywanej przez szkoły podstawowe i gimnazja publiczne prowadzone przez podmioty inne niż JST na sfinansowanie kosztu zakupu podręczników, materiałów edukacyjnych lub materiałów ćwiczeniowych – w art. 22ae ust. 4,
- **rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z dnia 31 sierpnia 2010 r. w sprawie rodzajów innych form wychowania przedszkolnego, warunków tworzenia i organizowania tych form oraz sposobów ich działania** (Dz.U. nr 161, poz. 1080),
- **rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielenia gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego** (Dz.U. z 2013 r., poz. 956),

- **ustawach ustrojowych**, z których wynika możliwość podejmowania przez organ stanowiący JST uchwał w sprawach zastrzeżonych w ustawach do wyłącznej jego kompetencji, co wyraża się zapisami:
  - a) art. 18 ust. 2 pkt 15) ustawy o samorządzie gminnym,
  - b) art. 12 pkt 11) ustawy o samorządzie powiatowym,
  - c) art. 18 pkt 20) ustawy o samorządzie województwa,
- **ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie** (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1118), a w szczególności w art. 13, który będzie miał zastosowanie od 1.09.2015 r. w związku z regulacją zawartą w art. 90 ust. 1d ustawy o systemie oświaty, z której wynika, że przyznanie dotacji dla niepublicznych przedszkoli (art. 90 ust. 1b) i niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego (art. 90 ust. 1c) odbywać się będzie po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert ogłoszanego przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta).

Oprócz wskazanych przepisów, na etapie konstruowania aktu prawa miejscowego, rozliczenia dotacji przekazanych z budżetu JST na zadania oświatowe, prowadzenia postępowania odwoławczego i egzekucji dotacji, zastosowanie ma jeszcze szereg innych regulacji, zawartych w:

- 1) **rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”** (Dz.U. nr 100, poz. 908),
- 2) **ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych** (t.j. – Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.) (dalej: UFP),
- 3) **ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa** (t.j. – Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) (dalej: OP),
- 4) **ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi** (t.j. – Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.),
- 5) **ustawie z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych** (t.j. – Dz.U. z 2001 r. nr 79, poz. 856 ze zm.),
- 6) **ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego** (t.j. – Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.).

Wskazane regulacje, w podanej kolejności, zostaną omówione w dalszej części rozdziału.

## 2.2. Regulacje dotyczące dotowania zadań oświatowych przez jednostki samorządu terytorialnego

Regulacje dotyczące dotowania zadań oświatowych zawarte są w szczególności w ustawie o systemie oświaty, rozporządzeniu MEN z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego i w ustawie o finansach publicznych. W pierwszej ze wskazanych ustaw (art. 80 i 90 USO) można znaleźć unormowania dotyczące: warunków, jakie musi spełnić podmiot, chcący otrzymać dotację; sposobu określania wysokości dotacji (obligatoryjnych, fakultatywnych) liczonych na jednego ucznia (wychowanka, słuchacza, absolwenta), w tym ucznia niepełnosprawnego, zagrożonego niedostosowaniem społecznym i niedostosowanego społecznie oraz miary służące jako podstawa do wylicze-

nia tej dotacji; terminów przekazywania dotacji; kwestii związanych z rozliczeniem i kontrolą wykorzystania dotacji przez podmiot dotowany, a także okoliczności przekazywania dotacji w wysokości i terminach innych niż wynikają z podstawowych zapisów ustawowych. W szczególności zapisy tej ustawy dotyczą:

1. dotowania publicznych placówek oświatowych prowadzonych przez podmioty inne niż JST, w tym:
  - obligatoryjnych dotacji na każdego ucznia przedszkola publicznego<sup>90</sup> prowadzonego przez podmioty inne niż gminy (art. 80 ust. 2), ustalanych w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego ucznia w przedszkolach publicznych prowadzonych przez gminę, pomniejszonym o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy,
  - obligatoryjnych dotacji na każdego ucznia niepełnosprawnego uczęszczającego do przedszkola publicznego prowadzonego przez podmioty inne niż gminy (art. 80 ust. 2), ustalanych w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymanej przez jednostkę samorządu terytorialnego,
  - dotowania przez gminę ucznia przedszkola publicznego (art. 80 ust. 2), który nie jest mieszkańcem gminy dotującej,
  - obligatoryjnej dotacji na każdego ucznia objętego wychowaniem przedszkolnym w publicznej innej formie wychowania przedszkolnego, jaką jest punkt przedszkolny i zespół wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b), w wysokości nie niższej niż 50% wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie,
  - obligatoryjnych dotacji na każdego ucznia niepełnosprawnego uczęszczającego do publicznej innej formy wychowania przedszkolnego, prowadzonej przez podmioty inne niż gminy (art. 80 ust. 2b), ustalanych w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymanej przez gminę,
  - podstawy ustalenia wysokości dotacji na ucznia w publicznym przedszkolu prowadzonym przez podmioty inne niż gmina (art. 80 ust. 2) lub w innej formie wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b), w sytuacji braku na terenie gminy przedszkola prowadzonego przez gminę,
  - obligatoryjnej dotacji dla prowadzonych przez podmioty inne niż JST publicznych przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół podstawowych, specjalnych ośrodków szkolno-wychowawczych oraz specjalnych ośrodków wychowawczych dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodków umożliwiających dzieciom i młodzieży, w tym dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi, realizację odpowiednio obowiązku szkolnego i obowiązku nauki, a także publicznych poradni psychologiczno-pedagogicznych, prowadzących wczesne wspomaganie rozwoju dziecka, w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju w części oświatowej subwencji ogólnej dla JST (art. 80 ust. 2c),

<sup>90</sup> Do 31 sierpnia 2016 roku przepisy art. 80 ust. 2, a także ust. 2a, 2e, 3d, 3e–3g i 4 ustawy o systemie oświaty stosuje się odpowiednio do oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych (Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r., poz. 827, art. 6).

- warunku, jaki muszą spełnić osoby prowadzące przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego, szkołę, ośrodek lub poradnię, aby otrzymać dotację na każde dziecko do nich uczęszczające (art. 80 ust. 2c),
- dotowania przez gminę ucznia publicznej innej formy wychowania przedszkolnego, który nie jest mieszkańcem gminy dotującej i sposobu wyliczania dotacji, w sytuacji braku innej formy wychowania przedszkolnego na terenie gminy zobowiązanej do pokrycia kosztów udzielonej dotacji (art. 80 ust. 2d),
- możliwości udzielenia przez gminę dotacji dla przedszkoli publicznych w wysokości wyższej niż wynikająca z przepisów art. 80 ust. 2 ustawy i w okresie ustalonym przez organ stanowiący gminy (art. 80 ust. 2e),
- obligacyjnych dotacji na każdego ucznia szkoły publicznej nieprowadzonej przez JST, w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego ucznia w szkołach tego samego typu i rodzaju prowadzonych przez te JST, pomniejszonym o kwotę dotacji z budżetu państwa przewidzianej do wykorzystania na zakup podręczników, materiałów edukacyjnych i ćwiczeniowych, w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na jednego ucznia szkoły publicznej danego typu i rodzaju w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego (art. 80 ust. 3),
- podstawy ustalenia wysokości obligacyjnych dotacji na każdego ucznia szkoły publicznej nieprowadzonej przez JST, w sytuacji nie prowadzenia przez JST szkoły tego samego typu i rodzaju (art. 80 ust. 3),
- obligacyjnych dotacji z budżetu powiatu na każdego wychowanka młodzieżowego ośrodka wychowawczego, młodzieżowego ośrodka socjoterapii, specjalnego ośrodka szkolno-wychowawczego oraz specjalnego ośrodka wychowawczego dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodka umożliwiającego dzieciom i młodzieży, w tym dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi, realizację odpowiednio obowiązku szkolnego i obowiązku nauki, a także placówki zapewniającej opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania, w wysokości równej wydatkom bieżącym przewidzianym na jednego wychowanka w placówkach tego samego rodzaju prowadzonych przez powiat, jednak nie niższej niż kwota przewidziana na jednego wychowanka placówki tego rodzaju w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego (art. 80 ust. 3a),
- podstawy ustalenia dotacji, o której mowa w art. 80 ust. 3a w przypadku nie prowadzenia przez powiat placówki danego rodzaju (art. 80 ust. 3a),
- fakultatywnych dotacji, jakie z budżetu powiatu mogą otrzymywać inne placówki publiczne prowadzone przez osoby fizyczne i prawne, niż te wymienione w art. 80 ust. 3a (art. 80 ust. 3b),
- sposobu i terminów przekazywania dotacji obligacyjnych dla publicznych placówek oświatowych prowadzonych przez podmioty inne niż JST (art. 80 ust. 3c),
- przeznaczenia obligacyjnych i fakultatywnych dotacji przekazanych z budżetu JST do publicznych placówek oświatowych prowadzonych przez inne podmioty niż JST (art. 80 ust. 3d),
- możliwości, zakresu i sposobu kontroli przez organy JST prawidłowości wykorzystania dotacji przyznanych placówkom publicznym z budżetu JST (art. 80 ust. 3e-3g),

- konieczności przekazywania z budżetu JST dotacji na każdego absolwenta szkoły publicznej, w której zajęcia dydaktyczno-wychowawcze w klasach (semestrach) programowo najwyższych kończą się w kwietniu lub czerwcu (art. 80 ust. 3i),
  - elementów, jakie powinny się znaleźć w uchwale organu stanowiącego JST, odnośnie dotacji o których mowa w art. 80 ust. 2-3b (art. 80 ust. 4),
  - obligatoryjnych dotacji na każdego słuchacza (który zdał egzamin potwierdzający kwalifikacje w zawodzie w zakresie danej kwalifikacji) szkoły publicznej, prowadzonej przez podmioty inne niż JST, która prowadzi kwalifikacyjne kursy zawodowe, warunków, jakie musi spełnić szkoła, aby je uzyskać (art. 80 ust. 8), sposobie ich ustalania (art. 80 ust. 8a) oraz sposobie i terminie ich wypłaty (art. 80 ust. 9),
- 2) dotacji celowych, otrzymywanych przez szkoły publiczne i gimnazja prowadzone przez podmioty inne niż JST na sfinansowanie kosztu zakupu podręczników, materiałów edukacyjnych lub materiałów ćwiczeniowych, w tym:
- warunku otrzymania takiej dotacji (art. 22ae ust. 4),
  - wysokości, terminie przekazania, kierunków wykorzystania itd., wskazanej dotacji (art. 22 ust. 5-18),
  - rodzaju informacji, ich aktualizacji, terminie składania wniosku i rozliczenia tej dotacji (art. 22af),
- 3) dotowania niepublicznych placówek oświatowych, w tym:
- wysokości obligatoryjnej dotacji i warunków, jakie musi spełnić prowadzący niepubliczne przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego, szkołę podstawową oraz młodzieżowy ośrodek wychowawczy, młodzieżowy ośrodek socjoterapii, specjalny ośrodek szkolno-wychowawczy oraz specjalny ośrodek wychowawczy dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodek umożliwiający dzieciom i młodzieży, w tym dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi, realizację obowiązku szkolnego i obowiązku nauki, a także niepubliczną poradnię psychologiczno-pedagogiczną, prowadzącą wczesne wspomaganie rozwoju dziecka, aby taką dotację otrzymać (art. 90 ust. 1a),
  - obowiązku dotowania przez powiat niepublicznych szkół podstawowych specjalnych, specjalnych gimnazjów i szkół ponadgimnazjalnych o uprawnieniach szkół publicznych, w tym z oddziałami integracyjnymi (art. 90 ust. 2),
  - wysokości i warunków, jakie musi spełnić prowadzący szkołę niepubliczną o uprawnieniach szkoły publicznej, w której realizowany jest obowiązek szkolny lub obowiązek nauki, aby otrzymać obligatoryjną dotację z budżetu JST (art. 90 ust. 2a),
  - obowiązku przekazywania z budżetu JST dotacji dla szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych na każdego absolwenta szkoły, do końca roku szkolnego, w którym ukończył on szkołę (art. 90 ust. 2f),
  - wysokości i warunków przekazania z budżetu gminy lub powiatu dotacji na każdego ucznia szkoły niepublicznej o uprawnieniach szkoły publicznej, nierealizującej obowiązku szkolnego lub obowiązku nauki, z uwzględnieniem miesięcy wakacyjnych i warunków w tym zakresie określonych w przepisach (art. 90 ust. 3 z uwzględnieniem art. 90 ust. 3h i 3i),
  - wysokości i warunków przekazania z budżetu powiatu obligatoryjnych dotacji dla placówek niepublicznych, o których mowa w art. 2 pkt 5 i 7 USO (art. 90 ust. 3a),
  - fakultatywnych dotacji, jakie z budżetu powiatu mogą otrzymywać szkoły niepubliczne nieposiadające uprawnień szkoły publicznej oraz placówki niepubliczne, o których mowa w art. 2 pkt 3, 4, i 10 USO (art. 90 ust. 3b),

- sposobie i terminach przekazywania dla niepublicznych placówek oświatowych dotacji, o których mowa w art. 90 ust. 1a-3a USO (art. 90 ust. 3c), a także ich przeznaczenia (art. 90 ust. 3d),
- możliwości i sposobie kontroli przez podmiot dotujący dotacji, o których mowa w art. 90 ust. 1a-3b USO (art. 90 ust. 3e-3g),
- elementów, jakie powinny się znaleźć w uchwale organu stanowiącego JST, w odniesieniu do dotacji o których mowa w art. 90 ust. 1a-1c i 2-3b USO (art. 90 ust. 4).

W zakresie dotowania niepublicznych placówek oświatowych warto zwrócić uwagę na wybrane przepisy ustawy o systemie oświaty, które zmieniają się z początkiem września 2015 roku i zupełnie nowe, które od tego czasu zaczną obowiązywać. Nowe brzmienie otrzymają przepisy art. 90 ust. 2b-2e USO, nowe będą zaś regulacje zawarte w art. 90 ust. 1b-1o oraz 2g USO. Modyfikacje regulacji dotyczą:

- art. 90 ust. 2b, który określa warunki uzyskania i wysokość obligatoryjnej dotacji dla niepublicznych przedszkoli<sup>91</sup>, a także powiązanego z nim art. 90 ust. 2c traktującego o dotacji na ucznia niebędącego mieszkańcem gminy dotującej przedszkole.

Do 31.08.2015 roku dotacja, o której mowa w tym przepisie przysługuje wszystkim niepublicznym przedszkolom, a podstawą jej obliczenia są ustalone w budżecie gminy wydatki bieżące ponoszone w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia. Od 1.09.2015 roku dotacja ta będzie przysługiwała tym placówkom, które nie spełnią warunków określonych w art. 90 ust. 1b, a podstawą jej obliczenia będą ustalone w budżecie danej gminy wydatki bieżące ponoszone w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia, pomniejszone o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy. Modyfikacji nie ulega podstawa określania wysokości dotacji na ucznia niepełnosprawnego.

- art. 90 ust. 2d, określającego warunki uzyskania i wysokość obligatoryjnej dotacji dla osób prowadzących wychowanie przedszkolne w formach, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 14 ust. 7 USO), a także powiązanego z nim art. 90 ust. 2e traktującego o dotacji na ucznia niebędącego mieszkańcem gminy dotującej tę formę wychowania przedszkolnego.

Do 31.08.2015 roku dotacja, o której mowa w tym przepisie przysługuje wszystkim osobom prowadzącym wychowanie przedszkolne w tych formach, a podstawą ich obliczenia są wydatki bieżące ponoszone na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę. Od 1.09.2015 roku będzie ona przysługiwała tym formom wychowania przedszkolnego, które nie spełnią warunków określonych w art. 90 ust. 1c USO, a podstawą jej obliczenia będą wydatki bieżące ponoszone na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę, pomniejszone o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy. Modyfikacji nie ulega podstawa określania wysokości dotacji na ucznia niepełnosprawnego.

**Od 1.09.2015 roku wejdą w życie nowe przepisy, które znalazły się w ustawie o systemie oświaty na mocy ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o sys-**

<sup>91</sup> Do 31 sierpnia 2016 roku przepisy modyfikowanych regulacji zawartych w art. 90 ust. 2b, 2c, 3d, a także nowych rozwiązań zawartych w art. 90 ust. 1b, 1d-1f, 1h-1k, 1m-1o, 2g ustawy o systemie oświaty, które wejdą w życie z dniem 1.09.2015 roku stosuje się odpowiednio do oddziałów przedszkolnych w szkołach podstawowych (Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r., poz. 827 ze zm., art. 6).

**temie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 827 ze zm.) (dalej: ZMUSO).** Przepisy te będą regulowały:

- wysokość i warunki, jakie będzie musiało spełnić niepubliczne przedszkole, aby otrzymać z budżetu gminy fakultatywną dotację na każdego ucznia, w tym ucznia niepełnosprawnego przyznawaną po przeprowadzeniu przez gminę otwartego konkursu ofert (art. 90 ust. 1b), a także kwestie wysokości tej dotacji na ucznia niebędącego mieszkańcem gminy dotującej placówkę (art. 90 ust. 1k),
- wysokość i warunki, jakie musi spełnić niepubliczna inna forma wychowania przedszkolnego, aby otrzymać z budżetu gminy fakultatywną dotację na każdego ucznia objętego tą formą wychowania przedszkolnego, przyznawaną po przeprowadzeniu otwartego konkursu ofert (art. 90 ust. 1c), a także kwestie dotacji na ucznia niebędącego mieszkańcem gminy dotującej tę formę (art. 90 ust. 1l),
- obowiązek przeprowadzenia przez organ wykonawczy gminy otwartego konkursu ofert dla niepublicznych przedszkoli na realizację zadań z zakresu wychowania przedszkolnego w sytuacji, gdy gmina nie zapewnia wszystkim dzieciom, którym ma obowiązek zapewnić, możliwości skorzystania z wychowania przedszkolnego i miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego (art. 90 ust. 1d i 1g), a jeżeli w wyniku rozstrzygnięcia konkursu nie dojdzie do zapewnienia miejsc korzystania z wychowania przedszkolnego wszystkim dzieciom – konkursu dla niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego (art. 90 ust. 1h),
- obowiązek określenia przez radę gminy regulaminu otwartego konkursu ofert oraz kryteriów wyboru ofert, uwzględniających konieczność zapewnienia jak najlepszych warunków realizacji wychowania przedszkolnego (art. 90 ust. 1f),
- obowiązek i termin przekazania przez organ dotowany organowi właściwemu do udzielenia dotacji, o której mowa w art. 90 ust. 1b, 1c lub 1o, informacji o planowanej liczbie uczniów (art. 90 ust. 1j),
- tryb, warunki i termin rezygnacji z pobierania przez niepubliczne przedszkole lub niepubliczną inną formę wychowania przedszkolnego fakultatywnej dotacji przyznanej z budżetu gminy w oparciu o przeprowadzony otwarty konkurs ofert (art. 90 ust. 1m),
- możliwość cofnięcia przez organ wykonawczy gminy, w drodze decyzji, dotacji dla niepublicznego przedszkola lub niepublicznej formy wychowania przedszkolnego, o której mowa w art. 90 ust. 1b, 1c lub 1o (art. 90 ust. 1n),
- możliwość przyznania przez radę gminy dotacji niepublicznemu przedszkolu lub niepublicznej innej formie wychowania przedszkolnego w wysokości wyższej niż określona w art. 90 ust. 1b lub 1c (art. 90 ust. 1o),
- możliwość wyrażenia przez organ wykonawczy JST zgody na wcześniejsze udzielenie dotacji, niż wynika to z regulacji zawartych w art. 90 ust. 1a, 2a, 2b, 2d, 3 i 3a (art. 90 ust. 2g).

W odniesieniu do zadań gmin z zakresu wychowania przedszkolnego warto zwrócić uwagę, że od 1 września 2013 roku na ten cel otrzymują one z budżetu państwa dotację (art. 14 d USO). Roczna kwota tej dotacji podlega corocznej waloryzacji prognozowanym średniorocznym wskaźnikiem cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, określonym w ustawie budżetowej na dany rok (art. 14 ust. 5 USO), z wyjątkiem lat 2013–2021<sup>92</sup>, w których to jej wysokość wynosi odpowiednio: w 2013 r. – 414 zł; w 2014 r. – 1242 zł; w 2015 r. – 1273 zł; w 2016 r. – 1305 zł; w 2017 r. – 1338 zł; w 2018 r. – 1370 zł;

<sup>92</sup> Art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r., poz. 827 ze zm.



w 2019 r. – 1403 zł; w 2020 r. – 1437 zł i w 2021 r. – 1471 zł. W 2022 roku jej wysokość ma wynosić 1506 zł, bez względu na czas przebywania dziecka w przedszkolu lub w innej formie wychowania przedszkolnego (art. 14d ust. 4 USO). Wskazana dotacja może być wykorzystana wyłącznie na dofinansowanie wydatków bieżących związanych z realizacją zadań w zakresie wychowania przedszkolnego.

**Wysokość dotacji dla danej gminy jest obliczana jako iloczyn kwoty rocznej, o której mowa w art. 14d ust. 4 USO oraz liczby dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze danej gminy, ustalonej na podstawie danych z systemu informacji oświatowej według stanu na dzień 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji.** Od 2015 roku<sup>93</sup> będzie ona pomniejszana o kwotę stanowiącą iloczyn kwoty rocznej w roku, na który jest udzielana dotacja i liczby dzieci, którym gmina ma obowiązek zapewnić możliwość korzystania z wychowania przedszkolnego, nieprzyjętych w danym roku szkolnym do przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego, którym wójt (burmistrz, prezydent miasta), wbrew obowiązkowi wynikającemu z ustawy nie wskazał miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego, zgodnie z art. 14 ust. 4b USO. Od 1.09.2017 roku pomniejszenie dotacji nie będzie zwalniało gminy z obowiązku zapewnienia dzieciom 5-letnim i w wieku 3 i 4 lat odpowiednio warunków do spełniania obowiązku rocznego przygotowania przedszkolnego lub prawa do korzystania z wychowania przedszkolnego w przedszkolu lub innej formie wychowania przedszkolnego. Ponadto, dotacja pobrana w nadmiernej wysokości (zadeklarowana liczba dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na terenie danej gminy na dzień 30 września była większa niż średnioroczna liczba dzieci korzystających z tego wychowania w roku budżetowym, na który udzielona została dotacja) podlega zwrotowi do budżetu państwa (art. 14d ust. 8 USO).

Wskazanej dotacji udzielają wojewodowie, w 12 częściach, do 15. dnia każdego miesiąca), z wyjątkiem pierwszej części, która przekazywana jest niezwłocznie po zwiększeniu wydatków w części budżetu państwa będącej w dyspozycji wojewody, z wyrównaniem za okres od początku roku budżetowego.

Do określenia trybu udzielania i rozliczania wskazanej dotacji, sposobu ustalania wysokości dotacji podlegającej zwrotowi, sposobu ustalania średniorocznej liczby uczniów, wzoru formularza rocznego rozliczenia wykorzystania dotacji, a także sposobu i terminu ustalania informacji o liczbie dzieci, którym wójt (burmistrz, prezydent miasta) nie wskazał miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego, zgodnie z art. 14 ust. 4b USO, mimo ciążącego na gminie obowiązku zapewnienia tym dzieciom miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego, zobowiązał ustawodawca (art. 14d ust. 10 USO) ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania w drodze wydania stosownego rozporządzenia. Rozporządzenie takie zostało wydane 13 sierpnia 2013 roku<sup>94</sup>. Rozporządzeniem tym dyrektor publicznego przedszkola, publicznej lub niepublicznej szkoły podstawowej, niepublicznego przedszkola, o którym mowa w art. 90 ust. 1b USO, a także osoba kierująca publiczną inną formą wychowania przedszkolnego lub niepubliczną inną formą wychowania przedszkolnego, o której mowa w art. 90 ust. 1c USO, zostali zobowiązani do prze-

<sup>93</sup> Art. 18 pkt 4) ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw.

<sup>94</sup> Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego, Dz.U. z 2013 r., poz. 956.

kazywania wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta) do dnia 15 maja roku szkolnego poprzedzającego rok szkolny, na który została przeprowadzona rekrutacja, informacji (w formie elektronicznej i papierowej) zawierającej listę dzieci, którym gmina ma obowiązek zapewnić możliwość korzystania z wychowania przedszkolnego, nieprzyjętych do przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego. Z kolei wójt (burmistrz, prezydent miasta) zostali zobowiązani do przekazania wojewodzie informacji zawierającej listę dzieci, którym nie wskazał miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego, zgodnie z art. 14 ust. 4b USO, według stanu na dzień 30 września roku szkolnego, na który została przeprowadzona rekrutacja, do dnia 15 października roku szkolnego, na który została przeprowadzona rekrutacja (§ 3.1. i 3.2.).

Jeśli chodzi o regulacje zawarte w ustawie o finansach publicznych, to normują one kwestie zwrotu przez podmiot dotowany dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości. W szczególności stanowią one o tym, że:

- dotacja jest środkiem publicznym, stanowiącym niepodatkową należność budżetową o charakterze publiczno-prawnym i podlega zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie (art. 60 pkt 1),
- dotacje udzielone z budżetu JST w części niewykorzystanej do końca roku budżetowego podlegają zwrotowi do budżetu tej jednostki w terminie do dnia 31 stycznia następnego roku (art. 251 ust. 1),
- od kwot dotacji zwróconych po terminie określonym w ust. 1 nalicza się odsetki w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, począwszy od dnia następującego po upływie terminu zwrotu (art. 251 ust. 5),
- dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego:
  - 1) wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,
  - 2) pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości
    - podlegają zwrotowi do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt. 1 lub pkt. 2 (art. 252 ust. 1),
- zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego podlega ta część dotacji, która została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, nienależnie udzielona lub pobrana w nadmiernej wysokości (art. 252 ust. 5),
- odsetki od dotacji podlegających zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nalicza się począwszy od dnia:
  - 1) przekazania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem;
  - 2) następującego po upływie terminów zwrotu określonych w ust. 1 i 2 w odniesieniu do dotacji pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości (art. 252 ust. 6).

Z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) wynika natomiast, że:

- stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8% (art. 56. § 1),
- minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” stawkę odsetek za zwłokę, o której mowa w § 1, oraz obniżoną stawkę odsetek za zwłokę, o której

mowa w § 1a (art. 56 § 3). Od 9.10.2014 roku stawka ta wynosi 8% (Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 10 października 2014 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki (Dz.Urz. MF z 2014 r., poz. 905). Sposób naliczania tych odsetek określa przy tym rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. nr 165, poz. 1373 ze zm.).

### **2.3. Rola organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego w zakresie podejmowania uchwał na podstawie art. 80 i art. 90 ustawy o systemie oświaty**

Organ stanowiący JST problematykę dotowania placówek publicznych, prowadzonych przez podmioty inne niż JST oraz placówek niepublicznych, bez względu na formę dotacji, musi uregulować w uchwale. Zgodnie z art. 80 ust. 4 USO (w odniesieniu do dotacji, o których mowa w ust. 2-3b) i art. 90 ust. 4 USO (w odniesieniu do dotacji, o których mowa w ust. 1a-1c i 2-3b) regulacje te mają dotyczyć:

- 1) trybu udzielania dotacji,
- 2) trybu rozliczania dotacji,
- 3) trybu i zakresu kontroli prawidłowości ich wykorzystywania, przy uwzględnieniu w szczególności: podstawy obliczania dotacji, zakresu danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania,
- 4) terminu i sposobu rozliczenia dotacji.

Przez tryb udzielania dotacji należy rozumieć m.in. wymagania formalne, jakie powinny zostać określone przez podmiot dotujący. Są nimi: forma wniosku, sposób jego wypełnienia i załączane dokumenty, wskazanie organu, do którego wniosek jest skierowany; sposób załatwienia wniosku, terminy przekazywania informacji o liczbie uczniów i określenie dnia, na który ta liczba będzie podawana, podstawa do ustalenia liczby uczniów, terminy przekazywania dotacji.

Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem pojęcie rozliczania dotacji, o którym mowa w ustawie o systemie oświaty, oznacza czynności z dziedziny księgowości i rachunkowości o charakterze materialno-technicznym. Rozliczenie dotacji następuje bowiem przede wszystkim przez weryfikację liczby uczniów pobierających naukę w danej placówce, dokumentów potwierdzających status szkoły oraz sprawdzenia, czy dotacja przeznaczona była na jej bieżącą działalność. Przez tryb rozliczania należy zaś rozumieć terminy zgłaszania korekty danych stanowiących podstawę naliczenia dotacji, sprawozdawczości dla organu dotującego, zwrotu niewykorzystanej dotacji (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30.08.2011 r., sygn. akt III SA/GI 4/11).

Tryb kontroli wykorzystania dotacji obejmuje ustalenie zasad, na jakich będzie się ona odbywać, sposobu postępowania i procedury przeprowadzania kontroli. Zakres natomiast dotyczy wskazania granic kontroli i elementów poddawanych kontroli (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21.03.2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1321/11). Kontroli poddawana jest dokumentacja finansowa, jej rodzaj – w zależności od formy organizacyjno-prawnej podmiotu prowadzącego jednostkę systemu oświaty – precyzuje to art. 4 ust. 3 pkt 2-6 ustawy z dnia

29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.) (dalej: URACH). Kontrola ta może również polegać na weryfikacji sposobu opisywania dowodów księgowych (faktur, listy płac), w taki sposób, aby można było ustalić wysokość kwoty zapłaconej z dotacji dla konkretnej szkoły (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15.03.2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1268/12), jak też obowiązku sporządzania, w zakresie niezbędnym do kontroli, odpisów lub wyciągów z dokumentów, jak również udzielaniu pisemnych odpowiedzi lub wyjaśnień (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21.03.2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1321/11).

Termin „rozliczenie dotacji” – w znaczeniu formalnym – oznacza termin składania dokumentów rozliczeniowych, w znaczeniu materialnym – koresponduje z przepisem art. 251 i 252 UFP. Dotacje rozlicza i zatwierdza kierownik jednostki lub upoważniona przez niego osoba (art. 53 UFP). Sposób rozliczenia określa przewidziany w uchwale, formularz rozliczeniowy.

Ustawodawca zobowiązał również radę gminy do podjęcia uchwały, jeśli jej zamiarem jest wyrażenie zgody na udzielenie dotacji, w wysokości wyższej niż ta określona w art. 80 ust. 2 USO, w okresie który uzna ona za stosowny (art. 80 ust. 2e USO). Od 1.09.2015 roku rada gminy zobowiązana będzie także do ustalenia regulaminu otwartego konkursu ofert oraz kryteriów wyboru ofert, w związku z dotacjami, o których mowa w art. 90 ust. 1b i 1c USO.

Rada powiatu zobowiązana została z kolei do podjęcia uchwały o wysokości dotacji na jednego słuchacza dla szkół publicznych, prowadzonych przez inne podmioty niż JST, prowadzących kwalifikacyjne kursy zawodowe (art. 80 ust. 8a USO).

## **2.4. Nadzór prawny nad uchwałami dotacyjnymi oraz zasady i zakres kontroli udzielania dotacji przez jednostki samorządu terytorialnego na zadania oświatowe**

Nadzór nad wskazanymi uchwałami, stanowiącymi akty prawa miejscowego, od strony ich zgodności z prawem realizują właściwe regionalne izby obrachunkowe (art. 11 ust. 1 pkt 4) ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 1113 ze zm.). One też w zakresie prowadzonej działalności kontrolnej (art. 7-9) kontrolują prawidłowość naliczania i rozliczania udzielonych dotacji. Możliwość takiej kontroli – w odniesieniu do przyznanej dotacji – mają też przedstawiciele jednostki dotującej.

Zgodnie z art. 80 ust. 3f USO i art. 90 ust. 3f USO osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli mają prawo wstępu do szkół i placówek oraz wglądu do prowadzonej przez nie dokumentacji organizacyjnej, finansowej i dokumentacji przebiegu nauczania, a organy dotujące, w związku z przeprowadzaniem kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji przez szkoły i placówki mogą przetwarzać dane osobowe uczniów tych szkół i placówek (art. 80 ust. 3g USO i art. 90 ust. 3g USO). Z przeprowadzonej kontroli sporządzony jest protokół, do zapisów którego ustosunkować się może podmiot kontrolowany.

Zgodnie z art. 7 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.) (dalej: KPA), w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności i z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego

oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli. Dlatego też organy administracji publicznej – w tym regionalna izba obrachunkowa – obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (art. 10 §1 KPA).

Jednostka samorządu terytorialnego może wnieść skargę do sądu administracyjnego na rozstrzygnięcie nadzorcze regionalnej izby obrachunkowej. Zgodnie z art. 129 §1 i 2 KPA skargę wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu, który wydał decyzję, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia stronie rozstrzygnięcia.

## **2.5. Postulaty wobec aktywności prawotwórczej organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego wynikające z zasad techniki prawotwórczej**

Skonstruowanie dobrego, tj. zarówno zgodnego z prawem, jak i zrozumiałego dla odbiorców i niepozostawiającego istotnych wątpliwości interpretacyjnych aktu prawa miejscowego jest sztuką, w której pomocne mogą być regulacje zawarte w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. nr 100, poz. 908). W przywołanych tu zasadach wskazuje się, że w przypadku podjęcia decyzji o przygotowaniu projektu aktu prawa miejscowego, należy:

- a) zapoznać się z obowiązującymi ustawami,
- b) określić cele, jakie zamierza się osiągnąć przez wydanie nowego prawa,
- c) dokonać wyboru optymalnego w danych warunkach rozwiązania prawnego (§ 1.2).  
Uchwalony już akt prawa miejscowego powinien zaś:
  1. wyczerpująco regulować daną dziedzinę spraw, nie pozostawiając poza zakresem swego unormowania istotnych fragmentów tej dziedziny (§ 2),
  2. być tak skonstruowany, aby od przyjętych w nim zasad regulacji nie trzeba było wprowadzać licznych wyjątków (§ 3.1),
  3. nie zawierać przepisów, które regulowałyby sprawy wykraczające poza wyznaczony przez niego zakres przedmiotowy (stosunki, które reguluje) oraz podmiotowy (krąg podmiotów, do których się odnosi) (§ 3.2),
  4. powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach (§ 4.1),
  5. być zredagowany zwięźle i syntetycznie, bez nadmiernej szczegółowości, a zarazem w sposób, w jaki opisuje się typowe sytuacje występujące w dziedzinie spraw nim regulowanych (§ 5),
  6. być zredagowany tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawarte w nich normy wyrażały intencje prawodawcy (§ 6),
  7. zawierać zdania zredagowane zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego, raczej bez zdań wielokrotnie złożonych (§ 7),
  8. zawierać poprawne wyrażenia językowe (określenia) w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu (§ 8.1).

W akcie prawa miejscowego należy unikać posługiwania się:

- a) określeniami specjalistycznymi jeżeli mają odpowiedniki w języku powszechnym;
- b) określeniami lub zapożyczeniami obcojęzycznymi, chyba że nie mają dokładnego odpowiednika w języku polskim;

- c) nowo tworzonymi pojęciami lub strukturami językowymi (neologizmami), chyba że w dotychczasowym słownictwie polskim brak jest odpowiedniego określenia (§ 8.2 i 3),
- d) określeniami, które zostały użyte w ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw (§ 9).

Dodatkowo wskazać należy, że:

1. do oznaczenia jednakowych pojęć używać należy jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznaczać tymi samymi określeniami (§ 10),
2. akt prawny może zawierać załączniki, a odesłania do załączników zamieszcza się w przepisach merytorycznych aktu (§ 29.1),
3. w akcie prawnym można formułować definicje danego określenia, jeżeli:
  - a) dane określenie jest wieloznaczne;
  - b) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;
  - c) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
  - d) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia (§ 146.1).

## 2.6. Organy właściwe do rozstrzygania sporów powstających na tle udzielania oraz rozliczania dotacji oświatowych

Dotacje, jak już wspomniano, są środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publiczno-prawnym. Dochody z tego tytułu wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrane w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi. Zwrot dotacji następuje na drodze decyzji administracyjnej. Przesłanką jej wydania jest ustalenie, że dotacja została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem lub została pobrana nienależnie, lub w nadmiernej wysokości (por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 7.03.2012 r., sygn. akt II SA/Ke 45/12, LEX nr 1138508).

Zgodnie z art. 61 UFP organami pierwszej instancji właściwymi do wydawania decyzji w odniesieniu do zwrotu dotacji jest wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa. Od decyzji wydanej w pierwszej instancji przysługuje odwołanie. Organem odwoławczym jest samorządowe kolegium odwoławcze.

Samorządowe kolegium odwoławcze (ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, t.j. Dz.U. z 2001 r. nr 79, poz. 856 ze zm.) jest organem wyższego stopnia, w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i ustawy – Ordynacja podatkowa, w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego. Jest ono właściwe w szczególności do rozpatrywania odwołań od decyzji, zażaleń na postanowienia, żądań wznowienia postępowania lub do stwierdzania nieważności decyzji (art. 2 ustawy). Zgodnie z art. 17 przywołanej ustawy, orzeczenia kolegium (po odbyciu niejawnego narady składu orzekającego, obejmującej dyskusję oraz głosowanie nad orzeczeniem i zasadniczymi motywami rozstrzygnięcia) zapadają po przeprowadzeniu rozprawy lub na posiedzeniu niejawnym.

Zgodnie z art. 127 § 3 KPA, od decyzji wydanej przez samorządowe kolegium odwoławcze nie służy odwołanie. Strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do tego organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy. Do wniosku tego stosuje się odpo-

wiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji. Ponadto, decyzje te mogą być zaskarżane do sądu administracyjnego z powodu ich niezgodności z prawem, na zasadach i w trybie określonych w odrębnych ustawach (art. 16 §2).

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.) w akcie tym unormowane zostało postępowanie sądowe w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których jego przepisy stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy sądowo-administracyjne). Kontrolę działalności administracji publicznej sprawują sądy administracyjne, a kontrola ta obejmuje m.in. orzekanie w sprawach skarg na: decyzje administracyjne; akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego (art. 3. § 1 i 2).

Sądami administracyjnymi są: wojewódzkie sądy administracyjne orzekające w pierwszej instancji i Naczelny Sąd Administracyjny. Regułą jest, że skarga kierowana jest do wojewódzkiego sądu administracyjnego, a dopiero jego orzeczenia kontrolowane są przez Naczelny Sąd Administracyjny. Zarówno przed wojewódzkim sądem administracyjnym, jak i przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, obowiązuje zasada skargowości, zabraniająca sądowi inicjowania postępowania sądowego z urzędu – postępowanie administracyjnosądowe może wszcząć wyłącznie strona, wnosząc skargę (do WSA), skargę kasacyjną lub zażalenie (do NSA), wniosek o rozstrzygnięcie sporu kompetencyjnego lub sporu o właściwość (do NSA).

Wojewódzkie sądy administracyjne rozpoznają wszystkie sprawy sądowo-administracyjne z wyjątkiem spraw, dla których zastrzeżona jest właściwość Naczelnego Sądu Administracyjnego. Do rozpoznania sprawy właściwy jest wojewódzki sąd administracyjny, na którego obszarze właściwości ma siedzibę organ administracji publicznej, którego działalność została zaskarżona, przy czym sąd ten właściwy w chwili wniesienia skargi pozostaje właściwy aż do ukończenia postępowania, choćby podstawy właściwości zmieniły się w toku sprawy (art. 13 i 14 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Zgodnie z art. 15 § 1 przywoływanej ustawy, Naczelny Sąd Administracyjny m.in.: rozpoznaje skargi kasacyjne i zażalenia od orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych, stosownie do przepisów ustawy; rozstrzyga spory, czy rozpoznaje inne sprawy należące do właściwości Naczelnego Sądu Administracyjnego na mocy odrębnych ustaw.

## Bibliografia

1. Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 10 października 2014 r. w sprawie stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych oraz obniżonej stawki (Dz.Urz. MF z 2001 r., poz. 905).
2. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 31 sierpnia 2010 r. w sprawie rodzajów innych form wychowania przedszkolnego, warunków tworzenia i organizowania tych form oraz sposobów ich działania (Dz.U. nr 161, poz. 1080).
3. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz.U. z 2013 r., poz. 956).
4. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2014 (Dz.U. z 2013 r., poz. 1687).

5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. nr 165, poz. 1373 ze zm.).
6. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. nr 100, poz. 908).
7. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.).
8. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.).
9. Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572 ze zm.).
10. Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 1113 ze zm.).
11. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.).
12. Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 ze zm.).
13. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.).
14. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 595 ze zm.).
15. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 596 ze zm.).
16. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.).
17. Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1118).
18. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1115 ze zm.).
19. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
20. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o systemie informacji oświatowej (Dz.U. nr 139, poz. 814 ze zm.).
21. Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 827 ze zm.).
22. Ustawa z dnia 6 grudnia 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 7).
23. Ustawa z dnia z dnia 30 maja 2014 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 881).
24. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 30.08.2011 r. (sygn. akt III SA/GI 4/11).
25. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 7.03.2012 r. (sygn. akt II SA/Ke 45/12, LEX nr 1138508).
26. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 15.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1268/12).
27. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21.03.2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1321/11).



## ROZDZIAŁ 3

# Beneficjenci dotacji oświatowych udzielanych przez jednostki samorządu terytorialnego

*Arkadiusz Babczuk*  
*Renata Manacka*

### 3.1. Typologia podmiotów wchodzących w skład systemu oświaty

Jak stanowią art. 2 oraz art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 z późn. zm.) (dalej: USO) system oświaty obejmuje:

- 1) przedszkola, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkola specjalne, oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych oraz inne formy wychowania przedszkolnego;
- 2) szkoły:
  - sześciolletnie podstawowe, w tym: ogólnodostępne, ogólnodostępne z oddziałami integracyjnymi oraz sportowymi, integracyjne, specjalne, sportowe i mistrzostwa sportowego,
  - trzyletnie gimnazja, w tym: ogólnodostępne, specjalne, integracyjne, dwujęzyczne, ogólnodostępne z oddziałami integracyjnymi, dwujęzycznymi, sportowymi i przysposabiającymi do pracy, sportowe i mistrzostwa sportowego,
  - ponadgimnazjalne (trzyletnia zasadnicza szkoła zawodowa, trzyletnie liceum ogólnokształcące, czteroletnie technikum, policealna szkoła dla osób posiadających wykształcenie średnie, trzyletnia szkoła specjalna przysposabiająca do pracy dla uczniów z upośledzeniem umysłowym w stopniu umiarkowanym lub znacznym oraz dla uczniów z niepełnosprawnościami sprzężonymi), w tym: ogólnodostępne, integracyjne, dwujęzyczne, ogólnodostępne z oddziałami integracyjnymi, dwujęzycznymi i sportowymi, sportowe, mistrzostwa sportowego, rolnicze i leśne,
  - oddziały specjalne w szkołach ogólnodostępnych (inne niż wymienione powyżej),
  - artystyczne;
- 3) placówki oświatowo-wychowawcze, w tym szkolne schroniska młodzieżowe, umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień oraz korzystanie z różnych form wypoczynku i organizacji czasu wolnego;
- 4) placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych;
- 5) placówki artystyczne – ogniska artystyczne umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień artystycznych;
- 6) poradnie psychologiczno-pedagogiczne, w tym poradnie specjalistyczne, udzielające dzieciom, młodzieży, rodzicom i nauczycielom pomocy psychologiczno-pedagogicznej, a także pomocy uczniom w wyborze kierunku kształcenia i zawodu;
- 7) młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wycho-

wania, a także ośrodki umożliwiające dzieciom i młodzieży upośledzonym umysłowo w stopniu głębokim, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi realizację odpowiednio obowiązku rocznego przygotowania przedszkolnego, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki;

- 8) placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania (bursy);
- 9) zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli;
- 10) biblioteki pedagogiczne;
- 11) kolegia pracowników służb społecznych.

Zgodnie z art. 1 pkt 3 USO polski system oświaty zapewnia możliwość zakładania i prowadzenia szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego oraz placówek oświatowych przez różne podmioty<sup>95</sup>. W ściśle reglamentowanym w ustawie zakresie szkoły oraz placówki oświatowe mogą być tworzone przez enumeratywnie wskazanych ministrów: ministra właściwego do spraw wewnętrznych, ministra obrony narodowej, ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania, ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego, ministra właściwego do spraw rolnictwa, ministra właściwego do spraw środowiska.

Jak wskazuje art. 5 ust. 2 USO szkoła, przedszkole, inna forma wychowania przedszkolnego oraz placówka oświatowa może być zakładana i prowadzona przez:

- 1) jednostkę samorządu terytorialnego;
- 2) inną osobę prawną, w szczególności należy tu wskazać:
  - stowarzyszenia, którym osobowość prawną przyznaje art. 17 ust. 1 ustawy o stowarzyszeniach, wyjątkiem są stowarzyszenia zwykłe, stanowiące uproszczoną formę stowarzyszenia którym ustawodawca nie przyznał przymiotu osobowości prawnej,
  - fundacje, zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o fundacjach,
  - spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne, uzyskujące osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru.
- 3) osobę fizyczną.

<sup>95</sup> Ustawodawca posługuje się również pojęciem placówki. Zgodnie z art. 3 pkt 3 uoso placówkami są następujące jednostki organizacyjne systemu oświaty:

- placówki oświatowo-wychowawcze, w tym szkolne schroniska młodzieżowe, umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień oraz korzystanie z różnych form wypoczynku i organizacji czasu wolnego;
- placówki kształcenia ustawicznego, placówki kształcenia praktycznego oraz ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych;
- placówki artystyczne – ogniska artystyczne umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień artystycznych;
- poradnie psychologiczno-pedagogiczne, w tym poradnie specjalistyczne udzielające dzieciom, młodzieży, rodzicom i nauczycielom pomocy psychologiczno-pedagogicznej, a także pomocy uczniom w wyborze kierunku kształcenia i zawodu;
- młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodki umożliwiające dzieciom i młodzieży upośledzonym umysłowo w stopniu głębokim, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi realizację odpowiednio obowiązku rocznego przygotowania przedszkolnego, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki;
- placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania;
- biblioteki pedagogiczne.

Warto podkreślić, iż zgodnie z art. 7 USO organ prowadzący szkołę lub inną jednostkę systemu oświaty odpowiada za jej działalność. Do jego zadań należy w szczególności:

- 1) zapewnienie warunków działania szkoły lub innej jednostki systemu oświaty, w tym bezpiecznych i higienicznych warunków nauki, wychowania i opieki;
- 2) wykonywanie remontów obiektów szkolnych oraz zadań inwestycyjnych w tym zakresie;
- 3) zapewnienie obsługi administracyjnej, finansowej i organizacyjnej szkoły lub innej jednostki systemu oświaty;
- 4) wyposażenie szkoły lub placówki oświatowej w pomoce dydaktyczne i sprzęt niezbędny do pełnej realizacji programów nauczania, programów wychowawczych, przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów oraz wykonywania innych zadań statutowych.

Jak stanowi art. 5 ust. 1 USO szkoły, przedszkola, inne formy wychowania przedszkolnego oraz placówki oświatowe mogą mieć charakter publiczny albo niepubliczny. Warto podkreślić jednak, że zgodnie z art. 8 USO, szkoła podstawowa i gimnazjum może być tylko szkołą publiczną lub niepubliczną o uprawnieniach szkoły publicznej. Ustawa o systemie oświaty przewiduje możliwość scedowania prowadzenia szkół publicznych przez podmioty ze sfery niepublicznej. Istnieją dwa tryby powstawania szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego oraz placówek publicznych prowadzonych przez podmioty niepubliczne – tworzenie tych jednostek systemu oświaty w trybie określonym w art. 58 ust. 3 USO (rozdział 3.2) oraz przekazanie tych jednostek systemu oświaty do prowadzenia przez podmiot niepubliczny w trybie określonym w art. 5 ust. 5g USO (rozdział 3.3).

Jak stanowi art. 6 ust. 1 USO przedszkolem publicznym jest przedszkole, które:

- 1) realizuje programy wychowania przedszkolnego uwzględniające podstawę programową wychowania przedszkolnego;
- 2) zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie;
- 3) przeprowadza rekrutację dzieci w oparciu o zasadę powszechnej dostępności;
- 4) zatrudnia nauczycieli posiadających kwalifikacje określone w odrębnych przepisach, z zastrzeżeniem ust. 6, który stanowi że w uzasadnionych przypadkach w przedszkolu publicznym może być, za zgodą kuratora oświaty, zatrudniona osoba niebędąca nauczycielem do prowadzenia zajęć rozwijających zainteresowania, posiadająca przygotowanie uznane przez dyrektora przedszkola za odpowiednie do prowadzenia danych zajęć.

Ponadto dotychczas funkcjonują także oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych. Oddział przedszkolny jest podstawową jednostką organizacyjną przedszkola i w świetle art. 61 ust. 1 USO nawet jeżeli jest umieszczony w szkole podstawowej, to nie wchodzi w skład struktury organizacyjnej szkoły podstawowej. Szkoła podstawowa, w której utworzono oddział przedszkolny stanowi specyficzną jednostkę, pośrednią pomiędzy szkołą samodzielną i zespołem. Oddział przedszkolny w szkole podstawowej zachowuje odrębności programowe, a kształcenie i wychowanie w nim jest zorganizowane odmiennie niż w oddziałach szkoły podstawowej, na zasadach odnoszących się do oddziałów przedszkola, tj. zgodnie z ramowym statutem przedszkola. Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 827) (dalej: 2013ZMUSO) z dniem 1 września 2016 roku oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych zostaną przekształcone w przedszkola, przy jednoczesnym utworzeniu zespołów szkolno-przedszkolnych.

Zgodnie z art. 6 ust. 2 USO publiczna inna forma wychowania przedszkolnego zapewnia bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym jednak niż czas określony w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania wydanym na podstawie art. 14a ust. 7 USO. Ponadto publiczna inna forma wychowania przedszkolnego realizuje programy wychowania przedszkolnego uwzględniające podstawę programową wychowania przedszkolnego oraz przeprowadza rekrutację dzieci w oparciu o zasadę powszechnej dostępności (art. 6 ust. 3 USO). Zgodnie z art. 58 ust. 10 USO organ prowadzący publiczną inną formę wychowania przedszkolnego może przekształcić tę formę w publiczne przedszkole.

Jak stanowi art. 6 ust. 2a USO publiczne przedszkola oraz publiczne inne formy wychowania przedszkolnego, prowadzone przez osoby prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego, bądź przez osoby fizyczne zapewniają czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki ustalony przez osobę prowadzącą, nie krótszy niż czas bezpłatnego nauczania, wychowania i opieki ustalony przez radę gminy dla publicznych przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego prowadzonych przez gminę.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 USO szkołą publiczną jest szkoła, która:

- 1) zapewnia bezpłatne nauczanie w zakresie ramowych planów nauczania;
- 2) przeprowadza rekrutację uczniów w oparciu o zasadę powszechnej dostępności;
- 3) zatrudnia nauczycieli posiadających kwalifikacje określone art. 9 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta nauczyciela (t.j. Dz.U. z 2014 r. nr 191, poz. 1198) oraz przepisach wykonawczych wydanych na jego podstawie;
- 4) realizuje:
  - a) programy nauczania uwzględniające podstawę programową kształcenia ogólnego, a w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie zawodowe – również podstawę programową kształcenia w zawodach,
  - b) ramowy plan nauczania;
- 5) realizuje ustalone przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania zasady oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów oraz przeprowadzania egzaminów i sprawdzianów.

Jak stanowi art. 7 ust. 2 USO szkoły publiczne umożliwiają uzyskanie świadectw lub dyplomów państwowych. Zgodnie z art. 7 ust. 3 USO, szkoła niepubliczna może uzyskać uprawnienia szkoły publicznej polegające na umożliwianiu uzyskiwania świadectw lub dyplomów państwowych. W tym celu szkoła niepubliczna winna:

- 1) realizować programy nauczania uwzględniające podstawę programową kształcenia ogólnego, a w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie zawodowe – również podstawę programową kształcenia w zawodach,
- 2) realizuje zajęcia edukacyjne w cyklu nie krótszym oraz w wymiarze nie niższym niż łączny wymiar obowiązkowych zajęć edukacyjnych określony w ramowym planie nauczania szkoły publicznej danego typu;
- 3) stosuje zasady klasyfikowania i promowania uczniów oraz przeprowadzania egzaminów i sprawdzianów ustalone przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania, z wyjątkiem egzaminów wstępnych;
- 4) prowadzi dokumentację przebiegu nauczania ustaloną dla szkół publicznych;
- 5) w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie zawodowe – kształci w zawodach określonych w klasyfikacji zawodów szkolnictwa zawodowego zawartej w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania;

- 6) zatrudnia nauczycieli obowiązkowych zajęć edukacyjnych posiadających kwalifikacje określone dla nauczycieli szkół publicznych.

### **3.2. Tworzenie oraz prowadzenie szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego oraz placówek publicznych przez inne podmioty niż właściwa jednostka samorządu terytorialnego**

#### **Szkoły, przedszkola lub placówki publiczne**

Zgodnie z art. 58 ust. 1 USO założenie nowej szkoły, przedszkola (zgodnie z art. 3 pkt 1 USO) lub placówki publicznej następuje na podstawie aktu założycielskiego, który określa jej typ, nazwę i siedzibę. Należy podkreślić, iż akt założycielski ma charakter indywidualnego aktu organizacyjnego, a nie aktu prawa miejscowego. Nie podlega zatem publikacji w wojewódzkim dzienniku urzędowym.

Akt założycielski szkoły publicznej, w której jest realizowany obowiązek szkolny, dodatkowo określa także jej zasięg terytorialny (obwód), w szczególności nazwy miejscowości (w miastach nazwy ulic lub ich części) należących do jej obwodu, a w przypadku szkoły podstawowej także podporządkowane jej organizacyjnie szkoły filialne. Szkole publicznej prowadzonej przez osobę fizyczną lub osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego nie ustala się obwodu, chyba że osoba prowadząca wystąpi z takim wnioskiem<sup>96</sup>.

Zgodnie z art. 58 ust. 3 USO założenie publicznej szkoły, przedszkola lub publicznej placówki przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną wymaga zezwolenia właściwego organu jednostki samorządu terytorialnego tj. wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starosty bądź marszałka województwa (art. 5c pkt 3 USO), której zadaniem jest prowadzenie szkół lub placówek publicznych danego typu, a w przypadku szkół artystycznych – zezwolenia ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. Udzielenie zezwolenia następuje w formie decyzji administracyjnej. Odwołać się od niej można do kuratora oświaty jako organu wyższego stopnia (art. 31 ust. 1 pkt 5 lit. a USO).

Jak stanowi art. 58 ust. 4 USO wniosek o udzielenie zezwolenia składa się wraz z projektem aktu założycielskiego i statutu. Wniosek zawiera także dane niezbędne do wpisania szkoły, przedszkola lub placówki do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej. Wniosek składa się nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok, w którym ma nastąpić uruchomienie szkoły lub placówki tzn. przeprowadzenie pierwszego naboru i rozpoczęcie zajęć. Termin ten może zostać przedłużony jedynie za zgodą podmiotu udzielającego zezwolenia i ma charakter materialnoprawny. Treść wniosku o udzielenie zezwolenia na założenie szkoły publicznej określa § 3 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie szczegółowych zasad i warunków udzielania i cofania zezwolenia na założenie szkoły lub placówki publicznej przez osobę prawną lub osobę fizyczną (Dz.U. 2004, nr 46, poz. 438), bądź § 1

<sup>96</sup> Podobnie nie ustala się obwodów szkołom specjalnym, szkołom integracyjnym, szkołom dwujęzycznym, szkołom dla mniejszości narodowych i etnicznych oraz społeczności posługujących się językiem regionalnym, szkołom sportowym, szkołom mistrzostwa sportowego, szkołom artystycznym, szkołom w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich oraz szkołom przy zakładach karnych i aresztach śledczych.

rozporządzenia Ministra Kultury z dnia 4 czerwca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad i warunków udzielania i cofania zezwolenia na założenie publicznej szkoły artystycznej przez osobę prawną lub osobę fizyczną (Dz.U. nr 116, poz. 1099).

Do szczególnie istotnych warunków udzielenia zezwolenia należy to, aby utworzenie szkoły w miejscowości wskazanej przez założyciela stanowiło korzystne uzupełnienie sieci szkół w tej miejscowości, gminie, powiecie, województwie lub regionie. Przy ocenie spełniania tego warunku organ właściwy do udzielenia zezwolenia winien odnosić się do uchwały podjętej przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w sprawie ustalenia planu sieci szkół (art. 17 ust. 4 i 5 USO).

Zgodnie z art. 58 ust. 7 USO akt założycielski i statut szkoły, przedszkola lub placówki publicznej przesyła się właściwemu kuratorowi oświaty oraz innym organom właściwym do sprawowania nadzoru pedagogicznego nad szkołą lub placówką. Jak stanowi art. 60 ust. 3 USO organy te mogą uchylić statut szkoły lub placówki publicznej albo niektóre jego postanowienia, jeżeli są sprzeczne z prawem. Od decyzji kuratora oświaty przysługuje odwołanie do ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania.

Zgodnie z art. 59 ust. 1 USO szkoła publiczna lub placówka publiczna może być zlikwidowana organ prowadzący szkołę po zapewnieniu uczniom możliwości kontynuowania nauki w innej szkole publicznej tego samego typu, a także kształcącej w tym samym lub zbliżonym zawodzie. W przypadku szkół likwidacja przez organ prowadzący może nastąpić wyłącznie z końcem roku szkolnego tj. z dniem 31 sierpnia.

Należy zauważyć, iż w przypadku publicznych szkół i placówek prowadzonych przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego, bądź przez osobę fizyczną oprócz likwidacji dobrowolnej możliwa jest też likwidacja przymusowa. Dojść do niej może w następstwie systematycznego naruszania prawa stwierdzonego decyzją organu sprawującego nadzór pedagogiczny (art. 34 ust. 1 USO), bądź nierokującej poprawy niskiej jakości kształcenia (art. 34 ust. 2 USO). W tych przypadkach, na wniosek organu sprawującego nadzór pedagogiczny, może dojść do cofnięcia zezwolenia na prowadzenie szkoły publicznej. Oznacza to wówczas *ex lege* postawienie szkoły lub placówki w stan likwidacji (art. 34 ust. 3 USO).

Organ prowadzący jest obowiązany, co najmniej na 6 miesięcy przed terminem likwidacji, zawiadomić o zamiarze likwidacji szkoły (także szkoły filialnej): rodziców uczniów (w przypadku szkoły dla dorosłych – uczniów), właściwego kuratora oświaty oraz organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego właściwej do prowadzenia szkół danego typu. W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że informacja o zamiarze likwidacji szkoły powinna być imiennie adresowana do poszczególnych rodziców (w przypadku szkoły dla dorosłych – uczniów).

Jak stanowi art. 59 ust. 2 USO likwidacja szkoły, przedszkola lub placówki publicznej prowadzonej przez inną osobę prawną niż jednostka samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną może mieć miejsce wyłącznie za zgodą organu, który udzielił zezwolenia. Forma prawna jej wyrażenia nie została określona przez ustawodawcę. W przypadku likwidacji takiej szkoły, przedszkola lub placówki publicznej jej dokumentacja zostaje przekazana organowi udzielającemu zezwolenie na jej prowadzenie, a następnie likwidację (art. 59 ust. 4 USO).

Warto zauważyć, iż przepisy regulujące likwidację szkół do placówek oświatowych stosuje się jedynie odpowiednio (art. 3 pkt 3 USO). W konsekwencji nie dotyczą ich w szczególności wymogi dotyczące terminu likwidacji.

Do przekształcenia publicznej szkoły, przedszkola lub placówki prowadzonej przez inną osobę prawną niż jednostka samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną stosuje się odpowiednio przepisy odnoszące się do likwidacji tych podmiotów. Przekształcenie w tym kontekście oznacza częściową likwidację szkoły, przedszkola lub placówki, zmianę statusu dotychczas samodzielnej szkoły na status szkoły niesamodzielnej, podporządkowanej innej szkole (szkoły filialnej), bądź podział dotychczas jednolitej szkoły, przedszkola lub placówki na kilka mniejszych, zmiana typu lub rodzaju szkoły albo placówki związana z utratą dotychczasowej bazy dydaktycznej.

W przypadku przekazania przez jednostkę samorządu terytorialnego prowadzenia szkoły, przedszkola lub placówki publicznej osobie prawnej niebędącej jednostką samorządu terytorialnego lub osobie fizycznej (stanowiących przedmiot kolejnego podrozdziału) nie stosuje scharakteryzowanych powyżej regulacji dotyczących ich likwidacji lub przekształcenia.

### **Publiczne inne formy wychowania przedszkolnego**

Zgodnie z art. 59a ust. 1 USO podjęcie przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną prowadzenia wychowania przedszkolnego w publicznych innych formach wychowania przedszkolnego (tj. zespołów wychowania przedszkolnego i punktów przedszkolnych, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 14a ust. 7 USO), wymaga zezwolenia gminy właściwej ze względu na miejsce prowadzenia tych form. Scharakteryzowane powyżej przepisy dotyczące tworzenia, likwidacji oraz przekształcania szkół oraz placówek publicznych stosuje się odpowiednio do zespołów wychowania przedszkolnego i punktów przedszkolnych. Do najistotniejszych różnic należy to, że do wniosku o udzielenie lub zmianę zezwolenia zamiast projektu statutu dołącza się projekt organizacji wychowania przedszkolnego, które ma być realizowane w danej formie.

Organ prowadzący publiczną inną formę wychowania przedszkolnego może przekształcić tę formę w publiczne przedszkole. Nie stanowi ono jednak przekształcenia w rozumieniu art. 59 ust. 6 (wspomnianego powyżej). Wymagane jest wówczas ponowne uzyskanie zezwolenia oraz inne czynności związane z rozpoczęciem działalności nowego podmiotu.

### **3.3. Przejmowanie szkół, przedszkoli oraz placówek publicznych przez inne podmioty niż właściwa jednostka samorządu terytorialnego**

Zgodnie z art. 5 ust. 5g USO jednostka samorządu terytorialnego, będąca organem prowadzącym szkołę, bądź przedszkole (zgodnie z art. 3 pkt 1 USO) lub placówkę liczącą nie więcej niż 70 uczniów, na podstawie uchwały organu stanowiącego tej jednostki oraz po uzyskaniu pozytywnej opinii organu sprawującego nadzór pedagogiczny, może przekazać, w drodze umowy (o charakterze publiczno-prawnym), osobie prawnej niebędącej jednostką samorządu terytorialnego lub osobie fizycznej, prowadzenie takiej szkoły,

przedszkola lub placówki<sup>97</sup>. Ustawodawca nie określił terminu, w którym może nastąpić przekazanie szkoły lub przedszkola w tym trybie. Wydaje się, iż przepisy powyższe winny również mieć zastosowanie do innych form wychowania przedszkolnego. W obecnym kształcie przedmiotowych regulacji może to jednak budzić uzasadnione wątpliwości.

Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 4 kwietnia 2013 r., sygn. akt I OSK 93/13, wydana na podstawie art. 5 ust. 5g USO opinia organu sprawującego nadzór pedagogiczny stanowi środek nadzoru określony w art. 89 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, a tym samym akt nadzoru, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 7 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Należy zauważyć, iż projekt lub założenia uchwały organu stanowiącego w sprawie przekazania szkoły, przedszkola lub placówki osobie fizycznej lub osobie prawnej innej niż jednostka samorządu terytorialnego, powinien zostać zaopiniowany przez związki zawodowe zgodnie z art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych.

Jak stanowi art. 5 ust. 5h USO umowa w sprawie przekazania przez jednostkę samorządu terytorialnego szkoły, bądź przedszkola osobie prawnej (niebędącej jednostką samorządu terytorialnego) lub osobie fizycznej, określa w szczególności:

- 1) w przypadku szkoły podstawowej i gimnazjum – wskazanie, czy szkole ustala się obwód;
- 2) tryb powtórnego przejścia szkoły, bądź przedszkola przez jednostkę samorządu terytorialnego w przypadkach, o których mowa w art. 5 ust. 5j i 5k USO;
- 3) warunki korzystania z mienia przejętej szkoły;
- 4) tryb kontroli przestrzegania warunków umowy;
- 5) warunki i tryb rozwiązania umowy za wypowiedzeniem.

Po przekazaniu szkoły innemu podmiotowi samorząd terytorialny nie zaprzestaje wykonywania zadań własnych o charakterze obowiązkowym, lecz jedynie wykonuje je poprzez podmioty, z którymi zawarte zostały stosowne umowy na wykonywanie tychże zadań. Szkoły przejmowane w tym trybie otrzymują dotację z budżetu jednostki samorządu terytorialnego od dnia przejścia.

Jak stanowi art. 5 ust. 5i USO do szkoły, przedszkola lub placówki przejętej zgodnie z art. 5 ust. 5g USO stosuje się przepisy dotyczące szkół publicznych prowadzonych przez osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego lub osoby fizyczne, za wyjątkiem regulacji dotyczących uzyskiwania zezwolenia na prowadzenie szkoły lub placówki publicznej przez osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego lub osoby fizyczne (określonych w art. 58 ust. 3-5 USO).

Jak stanowi art. 5 ust. 5j USO jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana przejąć prowadzenie szkoły bądź przedszkola przekazanego osobie prawnej niebędącej jednostką samorządu terytorialnego lub osobie fizycznej, jeżeli osoba prowadząca szkołę:

- nie wykonała polecenia organu sprawującego nadzór pedagogiczny w formie decyzji wydanej na podstawie art. 34 ust. 1 USO, nakazującej usunięcie stwierdzonego naruszenia ustawy o systemie oświaty w określonym terminie,

<sup>97</sup> Przepisy nie precyzują sposobu obliczania liczby uczniów umożliwiającej przekazanie przez jednostkę samorządu terytorialnego szkoły publicznej osobie prawnej niebędącej jednostką samorządu terytorialnego lub osobie fizycznej. W uzasadnieniu wyroku WSA w Łodzi z dnia 13 kwietnia 2012 r., sygn. akt III SA/Łd 158/12, wskazano, iż jako uczniów traktować należy również dzieci uczęszczające do oddziału przedszkolnego w szkole podstawowej. Stosując konsekwentnie tę zasadę, należy wliczać wszystkich uczniów danej szkoły, nie wyłączając szkół filialnych. Stosownego oszacowania powinno się dokonać według stanu z chwili podjęcia uchwały przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.



- nie zrealizowała zaleconego przez nadzór pedagogiczny programu poprawy efektywności kształcenia lub wychowania w przypadku stwierdzenia niedostatecznych efektów kształcenia lub wychowania w szkole,
- narusza ustawę o systemie oświaty lub warunki prowadzenia szkoły, bądź przedszkola określone w umowie.

W tym przypadku umowa ulega rozwiązaniu z dniem przejęcia szkoły lub placówki przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 5 ust. 5k USO osoba prawna niebędąca jednostką samorządu terytorialnego lub osoba fizyczna, która przejęła do prowadzenia szkoły lub przedszkole publiczne na podstawie umowy nie może zlikwidować tej szkoły lub przedszkola. Na wniosek tej osoby jednostka samorządu terytorialnego, która przekazała szkołę lub przedszkole, przejmuje ponownie jej prowadzenie w trybie określonym w umowie.

Jak stanowi art. 5 ust. 5l USO jednostka samorządu terytorialnego jest obowiązana powiadomić, w terminie 6 miesięcy przed dniem przekazania szkoły lub placówki do prowadzenia osobie prawnej niebędącej jednostką samorządu terytorialnego lub osobie fizycznej, pracowników szkoły lub placówki oraz zakładową organizację związkową o terminie przekazania szkoły lub placówki, jego przyczynach, prawnych, ekonomicznych i socjalnych skutkach dla pracowników, a także nowych warunkach pracy i płacy. Nauczyciel, w terminie 3 miesięcy od uzyskania tej informacji może złożyć oświadczenie o odmowie przejścia do szkoły lub przedszkola publicznego przejmowanej do prowadzenia przez osobę prawną niebędącą jednostką samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną. Powoduje to rozwiązanie stosunku pracy, z dniem przekazania szkoły lub placówki, chyba że nauczyciel do dnia rozwiązania stosunku pracy wyrazi zgodę na przeniesienie do innej szkoły lub placówki prowadzonej przez daną jednostkę samorządu terytorialnego.

Osoba prawna niebędąca jednostką samorządu terytorialnego lub osoba fizyczna, która przejęła małą szkołę lub przedszkole publiczne, na podstawie umowy jednostką samorządu terytorialnego, z dniem ich przejęcia jest obowiązana zaproponować nauczycielom na piśmie nowe warunki pracy i płacy oraz wskazać termin, nie krótszy niż 7 dni, do którego nauczyciele mają złożyć oświadczenie o przyjęciu lub odmowie przyjęcia proponowanych warunków. Odmowa przyjęcia nowych warunków pracy i płacy powoduje rozwiązanie stosunku pracy z nauczycielem z upływem 3 miesięcy od dnia, do którego nauczyciel miał złożyć oświadczenie.

### **3.4. Tworzenie oraz prowadzenie szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego oraz placówek oświaty niepublicznej**

#### **Szkoły, przedszkola lub placówki niepubliczne**

Jak stanowi art. 82 ust. 1 USO utworzenie szkoły bądź przedszkola (zgodnie z art. 3 pkt 1 USO) lub placówki oświaty niepublicznej przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną wymaga uzyskania wpisu do ewidencji, która jest prowadzona przez jednostkę samorządu terytorialnego obowiązującą do prowadzenia odpowiedniego typu publicznych szkół, przedszkoli i placówek. W wypadku szkół artystycznych wpisy do ewidencji prowadzi minister do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego.

Zgodnie z art. 82 ust. 2 USO zgłoszenie do ewidencji powinno zawierać:

- 1) oznaczenie osoby zamierzającej prowadzić szkołę lub placówkę, jej miejsca zamieszkania lub siedziby;
- 2) określenie odpowiednio typu i rodzaju szkoły lub placówki oraz daty rozpoczęcia jej funkcjonowania, a w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie zawodowe – nazw zawodów, w jakich szkoła będzie kształcić, zgodnych z nazwami zawodów występujących w klasyfikacji zawodów szkolnictwa zawodowego, o której mowa w art. 24 ust. 1 USO, lub klasyfikacji zawodów i specjalności ustalanej na potrzeby rynku pracy przez ministra właściwego do spraw pracy;
- 3) wskazanie miejsca prowadzenia szkoły lub placówki oraz informację o warunkach lokalowych zapewniających:
  - a) możliwość prowadzenia zajęć dydaktyczno-wychowawczych,
  - b) realizację innych zadań statutowych,
  - c) w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie zawodowe – możliwość realizacji praktycznej nauki zawodu,
  - d) bezpieczne i higieniczne warunki nauki i pracy, zgodnie z odrębnymi przepisami;
- 4) statut szkoły lub placówki;
- 5) dane dotyczące kwalifikacji pracowników pedagogicznych i dyrektora, przewidzianych do zatrudnienia w szkole lub placówce;
- 6) zobowiązanie do przestrzegania wymagań określonych w art. 7 ust. 3 uoso w przypadku szkoły podstawowej oraz gimnazjum, a także w przypadku szkoły ponadgimnazjalnej ubiegającej się o nadanie uprawnień szkoły publicznej z dniem rozpoczęcia działalności;
- 7) dane niezbędne do wpisania szkoły lub placówki do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej.

Właściwy organ dokonuje wpisu do ewidencji w ciągu 30 dni od daty zgłoszenia oraz przesyła zgłaszającemu zaświadczenie o wpisie do ewidencji, którego kopię przekazuje kuratorowi oświaty i organowi podatkowemu. Wszelkie zmiany w zakresie danych wymaganych w zgłoszeniu powstałe po wpisie do ewidencji osoba prowadząca szkołę jest obowiązana zgłosić organowi ewidencyjnemu w ciągu 14 dni od ich zaistnienia.

Odmowa dokonania wpisu do ewidencji następuje wskutek decyzji administracyjnej, wydawanej przez organ ewidencyjny. Może być udzielona, jeżeli zgłoszenie nie zawiera wymaganych danych i, mimo wezwania, nie zostało uzupełnione w wyznaczonym terminie lub gdy statut zgłaszanej szkoły jest sprzeczny z obowiązującym prawem i, mimo wezwania, nie został zmieniony.

Warunkiem koniecznym założenia szkoły niepublicznej na poziomie szkoły podstawowej oraz gimnazjum jest posiadanie uprawnień szkoły publicznej. W tym przypadku wpis do ewidencji może nastąpić, jeżeli osoba prowadząca przedstawi pozytywną opinię kuratora oświaty, a w przypadku szkoły prowadzącej kształcenie w zawodach, dla których zgodnie z klasyfikacją zawodów szkolnictwa zawodowego, o której mowa w art. 24 ust. 1 USO, ministrem właściwym jest minister właściwy do spraw zdrowia – także opinię tego ministra, o spełnieniu wymagań stawianych szkołom niepublicznym posiadającym uprawnienia szkół publicznych.

Jak stanowi art. 88 USO uprawnienia szkoły publicznej mogą zostać cofnięte przez organ, który je nadał, jeżeli w trybie nadzoru pedagogicznego zostanie stwierdzone niespełnianie wymagań stawianych szkołom niepublicznym posiadającym uprawnienia szkół pu-

blicznych. Cofnięcie uprawnień następuje w drodze decyzji administracyjnej i w przypadku szkoły podstawowej lub gimnazjum jest równoznaczne z ich likwidacją z końcem roku szkolnego, w którym decyzja stała się ostateczna.

### **Niepubliczne inne formy wychowania przedszkolnego**

Zgodnie z art. 89a USO scharakteryzowane powyżej regulacje odnoszą się również do prowadzenia przez osobę prawną lub fizyczną wychowania przedszkolnego w formach zespołów wychowania przedszkolnego i punktów przedszkolnych, z tym że zgłoszenie do ewidencji zamiast statutu powinno zawierać projekt organizacji wychowania przedszkolnego, które ma być realizowane w danej formie.

Podjęcie przez osobę prawną lub fizyczną, która prowadzi niepubliczne przedszkole lub niepubliczną szkołę podstawową, prowadzenia wychowania przedszkolnego w niepublicznych formach – zespołów wychowania przedszkolnego i punktów przedszkolnych, wymaga dokonania zmiany we wpisie do ewidencji odpowiednio przedszkola lub szkoły podstawowej, z tym że zgłoszenie zamiast zmiany statutu powinno zawierać projekt organizacji wychowania przedszkolnego, które ma być realizowane w danej formie.

Przekształcenie niepublicznej formy wychowania przedszkolnego – zespołu wychowania przedszkolnego, bądź punktu przedszkolnego – prowadzonej przez osobę prawną lub osobę fizyczną, w niepubliczne przedszkole wymaga dokonania zmiany we wpisie do ewidencji prowadzonej przez gminę właściwą ze względu na miejsce prowadzenia, z tym że do zgłoszenia do ewidencji dołącza się statut przedszkola.

## **Bibliografia**

1. Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 827).
3. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 596 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (t.j. Dz.U. z 2001 r. nr 79, poz. 855 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (t.j. Dz.U. z 1991 r., nr 46, poz. 203 ze zm.).
8. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).
9. Rozporządzenia MENiS z dnia 10 września 2002 r. w sprawie szczegółowych kwalifikacji wymaganych od nauczycieli oraz określenia szkół i wypadków, w których można zatrudnić nauczycieli niemających wyższego wykształcenia lub ukończonego zakładu kształcenia nauczycieli (Dz.U. z 2002 r., nr 155, poz. 1288 ze zm.).
10. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 30 kwietnia 2007 r. w sprawie warunków i sposobu oceniania, klasyfikowania i promowania uczniów i słuchaczy oraz przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów w szkołach publicznych (Dz.U., nr 83, poz. 562).
11. M. Herbst, J. Herczyński, A. Levitas, *Finansowanie oświaty w Polsce. Diagnoza, dylematy, możliwości*, Wyd. Naukowe SCHOLAR, Warszawa 2009.

12. *Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym*, P. Chmielnicki (red.), Wyd. LexisNexis, Warszawa 2006.
13. M. Korolewska, *Rola państwa w finansowaniu oświaty*, „Studia BAS” 2010 nr 2(22), s. 153–178.
14. I. Lubimow-Burzyńska, Obszary administracji niewładczej w realizowaniu usług oświatowych przez gminy w: *Administracja niewładcza*, (red.) A. Barczewskiej-Dziobek, K. Kłosowskiej-Lasek. Wyd. Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2014.
15. I. Lubimow-Burzyńska, Zmiany w sposobie finansowania zadań oświatowych realizowanych przez gminy w latach 1991-2003, w: *Edukacja globalna i regionalna – jej rozwój i instytucjonalizacja*, (red.) D. Fic, Zielona Góra 2004.

## **ZAŁĄCZNIK.**

### **Wybrane tezy z orzecnictwa dotyczące przejmowania podmiotów oświaty publicznej przez inne podmioty niż właściwa jednostka samorządu terytorialnego**

**(opracował A. Babczuk)**

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2014 r.,  
sygn. akt I OSK 98/14

Rada gminy ma obowiązek udostępnienia związkom zawodowym projektu uchwały o przekazaniu prowadzenia szkoły osobie fizycznej lub prawnej. Niewykonanie tego obowiązku jest istotnym naruszeniem prawa i skutkuje unieważnieniem uchwały.

*Wspólnota 2014/18/39, LEX nr 1484880*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 stycznia 2014 r.,  
sygn. akt I OSK 2346/13

1. Tylko uchwała, podjęta na podstawie art. 5 ust. 5g USO, więc w oparciu o przepisy prawa materialnego, o charakterze normatywnym, daje jednostce samorządu terytorialnego podstawę do przeprowadzenia dalszych czynności związanych z przekazaniem szkoły i musi być podjęta co najmniej na 6 miesięcy przed tym przekazaniem, co wiąże się z koniecznością zachowania terminu określonego w art. 5 ust. 5l USO.

2. Podstawę do powiadomienia pracowników szkoły, o jakim mowa w art. 5 ust. 5l USO, może stanowić jedynie uchwała wyrażająca wolę uchwałodawcy co do przekazania prowadzenia szkoły, na tyle jednak skonkretyzowaną, by z uchwały tej wynikał termin tego przekazania, konkretnemu podmiotowi, spełniającemu kryteria określone w powyższym przepisie. Uchwała, która nie zawierałaby przynajmniej tych danych, miałaby niewiążący charakter i stanowiłaby uchwałę czysto programową (intencyjną), która nie mogłaby wywoływać jakichkolwiek skutków prawnych, a w tym, stanowić podstawy powiadomienia, o którym mowa w art. 5 ust. 5l USO, albowiem powiadomienie takie z oczywistych względów (brak oparcia o jakąkolwiek podstawę prawną) byłoby nieskuteczne.

*LEX nr 1460793*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 stycznia 2014 r.,  
sygn. akt I OSK 2364/13

Skoro ustawodawca nie wskazał jednoznacznie daty, na którą należy przedłożyć dokument stwierdzający liczbę uczniów i wychowanków, to będzie to data podjęcia uchwały intencyjnej w przedmiocie przekazania szkoły do prowadzenia innemu podmiotowi. W istocie mogą zatem pojawić się rozbieżności, co do liczby uczniów, która jest wykazywana w projekcie takiej uchwały przekazywanej do zaopiniowania właściwym związkom zawodowym. Jednakże rozstrzygającą w tej sytuacji będzie kwestia, czy w dacie podjęcia uchwały w przedmiocie przekazania szkoły do prowadzenia innemu podmiotowi, szkoła ta nie liczyła więcej niż 70 uczniów.

*LEX nr 1452149*

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 12 września 2013 r.,  
sygn. akt III SA/Lu 359/13

Z przepisów USO nie da się wywieść wniosku, że w procesie przekazywania szkoły rada gminy upoważniona jest do podjęcia dwóch uchwał: intencyjnej, wyrażającej wyłącznie zamiar przekazania szkoły i ostatecznej, zwanej też władczą. Rada gminy nie może na mocy art. 18 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym w powiązaniu z procedurą, przewidzianą w przepisach art. 5 ust. 5g i ust. 5l USO, podjąć uchwały czysto intencyjnej o zamiarze przekazania prowadzenia szkoły w celu wstępnego ustalenia (zbadania), czy zamiar przekazania szkoły zostanie zaakceptowany. Przepisy ustawy nie upoważniają rady gminy do podjęcia takiej uchwały, nie może ona także stanowić podstawy zawiadomienia, o którym mowa w art. 5 ust. 5l USO. Formalne zawiadomienie nauczyciela uruchamia ustawową procedurę.

*LEX nr 1504303*

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 maja 2013 r.,  
sygn. akt II SA/OI 1365/12

Uchwała intencyjna o zamiarze przekazania prowadzenia szkoły podmiotowi zewnętrznemu w trybie art. 5 ust. 5g USO, bez której nie jest możliwe zawarcie umowy skutkującej przekazaniem prowadzenia szkoły, dotyczy interesu grupy osób, tzn. pracowników przekazywanej szkoły i w związku z tym wymaga opiniowania na podstawie art. 19 ust. 1 ustawy z 1991 r. o związkach zawodowych.

*LEX nr 1323694*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2013 r.,  
sygn. akt I OSK 93/13

1. Opinia kuratora oświaty w przedmiocie przekazania prowadzenia szkoły publicznej wydana w trybie art. 5 ust. 5g USO jest aktem nadzoru wymienionym w art. 89 ustawy o samorządzie gminnym, a nie aktem lub czynnością w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.

2. Przepis art. 5 ust. 5g USO statuuje prawo jednostki samorządu terytorialnego, będącej organem prowadzącym szkołę liczącą nie więcej niż 70 uczniów, do przekazania takiej szkoły w drodze umowy do prowadzenia przez osobę prawną niebędącą jednostką samorządu terytorialnego lub osobę fizyczną, a nie do przekazania części szkoły. Nie ulega wątpliwości, że filia szkoły jest częścią szkoły macierzystej, co jasno wynika z art. 58 ust. 2 USO i § 1 ust. 2 załącznika nr 2 rozporządzenia z dnia 21 maja 2001 r. w sprawie ramowych statutów publicznego przedszkola oraz publicznych szkół (Dz.U. nr 61, poz. 624 ze zm.), a zatem nie dotyczy jej instytucja unormowana w cyt. art. 5 ust. 5g USO.

3. Przekazanie do prowadzenia szkoły w trybie art. 5 ust. 5g USO spółce prawa handlowego, utworzonej w tym celu przez gminę, stanowi naruszenie tego przepisu, poprzez obejście jego bezpośredniego stosowania. W szczególności nie do pogodzenia z zasadą praworządności jest rozwiązanie umożliwiające jednostce samorządu terytorialnego, zobowiązanej do kontroli realizacji obowiązku szkolnego przez szkołę publiczną, której wyznaczono obwód, lub zgodnego z przeznaczeniem wykorzystania środków budżetowych przekazywanych w formie dotacji na podstawie art. 80 ust. 2 i n. USO, aby była jednocześnie jedynym udziałowcem kontrolowanej przez siebie spółki prawa handlowego, której przekazała do prowadzenia szkołę publiczną na podstawie art. 5 ust. 5g USO.

*LEX nr 1310290*

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 28 lutego 2013 r.,  
sygn. akt III SA/Lu 759/12

Interesu prawnego nie można wywieść z ogólnego powołania się na przewidywane pogorszenie sytuacji prawnej pracowników szkoły (w szczególności nauczycieli) w przypadku przekazania jej prowadzenia osobie prawnej wskazanej w skarżonej uchwale. W sytuacji, gdy uchwała dopiero inicjuje działania zmierzające do przejęcia prowadzenia szkoły w przyszłości, to w chwili wniesienia skargi do sądu administracyjnego, brak jest bezpośredniego wpływu skarżonej uchwały na prawa i obowiązki skarżących, które wynikałyby z konkretnej normy prawnej. W omawianej sytuacji po stronie skarżących istnieje jedynie interes faktyczny w zaskarżeniu uchwały, który nie daje podstaw do skutecznego wniesienia skargi w trybie art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

*LEX nr 1343495*

# ROZDZIAŁ 4

## Zasady obliczania wysokości dotacji oświatowych

Wojciech Lachiewicz

### 4.1. Przepisy dotyczące ustalania wysokości dotacji oświatowej

Dotacje z art. 80 i art. 90 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572, z późn. zm.) (dalej: USO) – orzecznictwo sądów administracyjnych przyjęło określać mianem „dotacji oświatowych”<sup>98</sup>. W art. 80 i art. 90 uoso przewidziano dotacje odrębnie obliczane w zależności od rodzaju jednostki dotowanej (publiczna lub niepubliczna) i rodzaju prowadzonej przez nią działalności oświatowej (przedszkole, inna forma wychowania przedszkolnego, szkoła określonego typu i rodzaju, placówka). Dotacji udziela właściwa jednostka samorządu terytorialnego (JST) lub w przypadku szkół artystycznych – minister właściwy do spraw kultury i dziedzictwa narodowego (MKiDN).

Konstrukcje dotacji oświatowych mieszczą się w ogólnej regulacji wynikającej z przepisów art. 80 i art. 90 USO. Na całą ustawową regulację w zakresie dotacji oświatowych otrzymywanych przez szkoły, przedszkola i placówki oświatowe prowadzone przez osoby fizyczne lub prawne inne niż JST składają się przepisy:

- 1) dotyczące **publicznych** szkół, przedszkoli i placówek:
  - a) przepisy określające podstawy obliczania dotacji dla publicznych szkół, przedszkoli i placówek dotowanych z budżetów odpowiednich JST (art. 80 ust. 2, 2b–2c, 3, 3a–3b USO);
  - b) przepisy określające podstawę obliczania dotacji dla publicznych szkół artystycznych z budżetu państwa (art. 80 ust. 5 USO);
  - c) przepisy wspólne regulujące przeznaczenie dotacji z pkt 1a i 1b (art. 80 ust. 3d USO) i zasady ich przekazywania (art. 80 ust. 3c i ust. 6 USO);
  - d) przepisy wspólne przewidujące kontrolę beneficjenta ze strony organu dotującego (art. 80 ust. 3e–3f USO);
  - e) przepis-delegacja dla organu stanowiącego JST do wydania uchwały prawa miejscowego normującej tryb udzielania i rozliczania dotacji z pkt 1a oraz dotyczącej kontroli ich wykorzystania (art. 80 ust. 4 USO);
  - f) przepis-delegacja dla ministra właściwego do spraw kultury i dziedzictwa narodowego (MKiDN) do wydania rozporządzenia regulującego tryb udzielania i rozliczania dotacji z pkt 1b oraz kontroli ich wykorzystania (art. 80 ust. 7 USO);
  - g) przepisy określające zasady pokrywania kosztów udzielania dotacji przedszkolom oraz publicznym innym formom wychowania przedszkolnego w przypadku, gdy

<sup>98</sup> Nie będą więc „dotacjami oświatowymi”, dotacje jakie na podstawie art. 14d USO gminy otrzymują od 2013 r. z budżetu państwa na dofinansowanie wydatków bieżących z tytułu wychowania przedszkolnego. Ostatnio wymienione dotacje praktyka, za sprawą terminologii MEN, przyjęła nazywać „dotacjami przedszkolnymi”. Podobnie od 2014 r. na podstawie art. 22ae USO gminy otrzymują z budżetu państwa dotację określaną mianem „dotacji podręcznikowej”. Środki z niej pochodzące gmina przekazuje również w formie dotacji celowej dla szkół podstawowych i gimnazjów prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne. Oznacza to, że szkoła prowadzona przez osobę fizyczną lub prawną otrzymuje aktualnie z budżetu gminy dwie dotacje. Dotację podmiotową (oświatową) oraz dotację celową na zakup podręczników, materiałów edukacyjnych i ćwiczeń.



uczęszcza do nich uczeń niebędący mieszkańcem gminy dotującej (art. 80 ust. 2a, 2d USO);

- h) przepis określające kompetencję organu stanowiącego JST do uchwalenia czasowego podwyższenia kwoty dotacji dla publicznych przedszkoli ponad poziom wynikający z art. 80 ust. 2 (art. 80 ust. 2e USO);
- 2) dotyczące **niepublicznych** szkół, przedszkoli i placówek:
- a) przepisy określające podstawy obliczania dotacji dla niepublicznych szkół, przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego oraz placówek dotowanych z budżetów odpowiednich samorządów (art. 90 ust. 1a, 2a–2b, 2d, 3, 3a–3b USO, a począwszy od dnia 1.09.2015 r. także art. 90 ust. 1b i 1c USO);
  - b) przepisy określające podstawę obliczania dotacji dla niepublicznych szkół artystycznych (art. 90 ust. 4b–4c USO);
  - c) przepisy wspólne regulujące przeznaczenie dotacji z pkt 2a i 2b (art. 90 ust. 3d USO) oraz zasady i ich przekazywania (art. 90 ust. 3c i ust. 4e USO);
  - d) przepisy wspólne przewidujące kontrolę beneficjenta ze strony organu dotującego (art. 90 ust. 3e–3g USO);
  - e) przepis-delegacja dla organu stanowiącego JST do wydania uchwały prawa miejscowego dotyczącego trybu udzielania i rozliczania dotacji z pkt 2.a. oraz kontroli ich wykorzystania (art. 90 ust. 4 USO) oraz przepis-delegacja dla MKiDN z art. 90 ust. 4g USO;
  - f) obowiązujący począwszy od dnia 1 września 2015 r. przepis – art. 90 ust. 1o USO dopuszczający czasowe podniesienie przez radę gminy wysokości dotacji ponad poziom wynikający z ustawy dla niepublicznych przedszkoli lub innych form wychowania przedszkolnego z art. 90 ust. 1b i 1c USO.

Należy nadmienić, że w okresie od dnia 1 września 2013 r. do dnia 31 sierpnia 2015 r. funkcjonują istotne dla obliczania dotacji dla form wychowania przedszkolnego przepisy ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty i niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 827, z późn. zm.) – dalej: 2013ZMUSO. W przepisach art. 14 2013ZMUSO określono podstawy obliczania dotacji na niepubliczne przedszkola (ust. 1) i niepubliczne inne formy wychowania przedszkolnego (ust. 3). Przepisy te utracą moc w dniu 31.08.2015 r., od którego to momentu zacznie obowiązywać regulacja z art. 90 ust. 1b-2d USO. Z kolei w przepisie art. 6 2013ZMUSO określono ponadto podstawę obliczania dotacji na ucznia oddziału przedszkolnego publicznej szkoły podstawowej i ucznia oddziału przedszkolnego niepublicznej szkoły podstawowej. Regulacja dotycząca oddziałów przedszkolnych utraci moc dnia 31.08.2016 r. Po tym dniu oddziały przedszkolne nie będą mogły już funkcjonować. Jeśli organ prowadzący oddział przedszkolny do tego dnia nic nie postanowi o oddziale przedszkolnym, to od dnia 1.09.2016 r. oddział przedszkolny przekształci się w przedszkole, które wraz ze szkołą podstawową będzie stanowiło zespół szkolno-przedszkolny.

Przedstawione powyżej i uszeregowane przepisy art. 80 i art. 90 USO zawierają zauważalne „powtórzenia”. (Np. treść dyspozycyjna w ust. 3c-3i z art. 80 USO, jest tożsama, jak treść z „ustępów” o tych samych oznaczeniach w art. 90 USO). Przemawia to *de lege ferenda* za potrzebą i możliwością scalenia dotychczasowej materii normowanej w art. 80 i art. 90 uoso w jednym (nowym) rozdziale, gdzie po uregulowaniu różniących się między sobą podstaw obliczania dotacji, w dalszej części przepisów zawarto by te zapisy, jakie stanowią „powtórzenia” w aktualnej treści art. 80 i art. 90 USO.

## 4.2. Podstawy obliczania dotacji oświatowych

Na gruncie art. 80 i art. 90 USO oraz art. 14 i art. 6 2013ZMUSO należy mówić nie o „jednej” wynikającej z nich dotacji oświatowej, ale o około dwudziestu podstawach obliczania dotacji oświatowych. Jedne z nich bazują na obliczanych wydatkach bieżących w prowadzonych przez organ dotujący jednostkach oświatowych tego typu i rodzaju, jak dotowane. Inne dotacje opierają się na wysokości części oświatowej w subwencji ogólnej otrzymywanej przez JST na ucznia. Podstawami obliczania dotacji są:

- a) kwota dotacji na ucznia publicznego przedszkola niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 80 ust. 2 USO,
- b) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia publicznego przedszkola – art. 80 ust. 2 USO;
- c) kwota dotacji na ucznia publicznej innej formy wychowania przedszkolnego – art. 80 ust. 2b USO;
- d) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia publicznej innej formy wychowania przedszkolnego – art. 80 ust. 2b USO;
- e) kwoty dotacji na ucznia publicznej szkoły określonego typu i rodzaju – art. 80 ust. 3 USO;
- f) kwoty dotacji na ucznia publicznej szkoły artystycznej – art. 80 ust. 5 USO;
- g) kwota dotacji na ucznia publicznej placówki oświatowej – art. 80 ust. 3a i 3b USO;
- h) kwota dotacji dla publicznej szkoły, przedszkola lub placówki na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju – art. 80 ust. 2c USO;
- i) kwota dotacji na ucznia niepublicznego przedszkola niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 90 ust. 2b USO oraz art. 14 ust. 1 2013ZMUSO;
- j) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia przedszkola niepublicznego – art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO;
- k) kwota dotacji na ucznia niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO;
- l) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego – art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO;
- m) kwota dotacji na ucznia niepublicznego przedszkola niebędącego uczniem niepełnosprawnym, w którym stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1b USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- n) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia niepublicznego przedszkola, w którym stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1b USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- o) kwota dotacji na ucznia innej niepublicznej formy wychowania przedszkolnego niebędącego uczniem niepełnosprawnym, w której stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1c USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- p) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia innej niepublicznej formy wychowania przedszkolnego, w której stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1c USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- q) kwota dotacji na ucznia niepublicznej szkoły określonego typu i rodzaju posiadającej uprawnienia szkoły publicznej, w której realizowany jest obowiązek szkolny lub obowiązek nauki – art. 90 ust. 2a USO;
- r) kwota dotacji na ucznia niepublicznej szkoły artystycznej – art. 90 ust. 4b-4d USO;

- s) kwota dotacji na ucznia szkoły niepublicznej o uprawnieniach szkoły publicznej, w której nie jest realizowany obowiązek szkolny ani obowiązek nauki – art. 90 ust. 3 USO;
- t) kwota dotacji na ucznia niepublicznej placówki z art. 2 pkt 5 i 7 USO – obliczana na zasadach z art. 90 ust. 3a USO;
- u) kwota dotacji dla niepublicznej szkoły, przedszkola lub placówki na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju – art. 90 ust. 1a USO.

Wymienione powyżej dotacje mają każda z osobna odrębny sposób ustalania i jak wspomniano sposób ten opiera się bądź na wydatkach bieżących, bądź na wysokości części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez JST dotującą daną jednostkę oświatową.

Każda z wymienionych powyżej kwot dotacji oświatowych jest dotacją roczną (na rok kalendarzowy) wypłacaną beneficjentowi w 12 częściach w terminie wynikającym z art. 80 ust. 3c i art. 90 ust. 3c USO.

Wyjątkiem od konstrukcji dotacji rocznej są niewymienione powyżej dwie wypłacane jednorazowo od 2014 r. **dotacje na refinansowanie kwalifikacyjnych kursów zawodowych** dla publicznych szkół ponadgimnazjalnych (art. 80 ust. 8-9 USO) oraz dla niepublicznych szkół ponadgimnazjalnych (art. 90 ust. 8-9 USO). Odbiegają one istotnie od dotacji normowanych w poprzedzających je „ustępach” art. 80 i art. 90 USO. Podkreślenia przede wszystkim wymaga, że przepisy wymienione powyżej w pkt 1 i pkt 2 (w tym przepisy mówiące o przeznaczeniu dotacji oświatowych, ich przekazywaniu i kontroli) w ogóle nie znajdują zastosowania do tego rodzaju dotacji. Dlatego w dalszej części opracowania nazywane będą **dotacjami na kwalifikacyjne kursy zawodowe**.

### 4.3. Etapy obliczania wysokości dotacji dla przedszkola, szkoły lub placówki prowadzonej przez inny podmiot niż jednostka samorządu terytorialnego – krok po kroku

Sposób ustalenia wysokości dotacji rocznej – należnej przedszkolu, szkole lub placówce w świetle właściwych ustępów art. 80 i art. 90 USO – sprowadza się do następujących czynności:

- Pierwszą czynnością jest **ustalenie podstawy obliczania dotacji na jednego ucznia jednostki dotowanej**. Dokonuje się tego poprzez znalezienie w art. 80 lub 90 USO (lub art. 14 2013ZMUSO) przepisu – ustępu, w którym wyrażono sposób obliczania podstawy dotacji dla jednostki takiej, jak dotowana. Po ustaleniu podstawy dotacji, według właściwego ustępu art. 80 lub art. 90 USO (lub art. 14 2013ZMUSO), ustala się z jego zastosowaniem kwotę obowiązującą na jednego ucznia jednostki dotowanej. Np. według art. 80 ust. 2 USO dotacja na ucznia publicznego przedszkola, niebędącego uczniem niepełnosprawnym, wynosi równowartość kwoty wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez gminę, która to kwota pomniejszana jest o dochody budżetu z tytułu opłaty za korzystanie z tych przedszkoli i opłaty za żywienie.
- W przypadku niektórych podstaw (ze względu na ich konstrukcję) drugą czynnością w ramach obliczania wysokości dotacji należnej jest **przemnożenie kwoty stanowiącej podstawę ustawową przez współczynnik (mnożnik) zawarty w ustawo-**

**wej konstrukcji takiej podstawy, jaki obowiązuje w danym samorządzie.** Np. w przypadku dotacji dla niepublicznego przedszkola z art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO przypadającą na ucznia przedszkoli gminnych kwotę ustalonych w budżecie gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach gminnych (pomniejszonych o dochody z odpłatności za korzystanie z przedszkola i za żywienie) przemnaża się przez przyjęty w gminie współczynnik, nie mniejszy niż 75% podstawy.

Po otrzymaniu kwoty stanowiącej **wysokość dotacji na jednego ucznia jednostki dotowanej w roku kalendarzowym, dzieli się ją przez 12 miesięcy – po czym otrzymaną kwotę na miesiąc przemnaża się przez faktyczną liczbę uczniów tej jednostki liczoną w skali każdego miesiąca. Suma kwot z 12 miesięcy daje roczną kwotę dotacji należnej dla jednostki oświatowej.**

W przypadku dotacji obliczanej od kwoty otrzymywanej przez JST części oświatowej subwencji ogólnej podstawa obliczania dotacji jest identyczna w każdym miesiącu. Gdy idzie natomiast o podstawy dotacji obliczane od wydatków bieżących „przewidzianych” lub wydatków bieżących „ponoszonych”, sytuacja jest bardziej skomplikowana, gdyż wydatki te nie są identyczne w każdym miesiącu (o czym dalej).

Dotację roczną, zgodnie z art. 80 ust. 3c lub art. 90 ust. 3c USO, przekazuje się co miesiąc w 12 częściach, nie później niż do ostatniego dnia miesiąca, na rachunek bankowy przedszkola, szkoły lub placówki, przy czym transzę za grudzień przekazuje się nie później niż w terminie do 15 grudnia.

#### 4.4. Dwie konstrukcje podstaw (obliczania) dotacji

W art. 80 i 90 USO wprowadzono dwie podstawy obliczania dotacji – różniące się pod względem rodzaju danych.

Pierwsza podstawa („najstarsza” w ewolucji przepisów USO) odwołuje się do pojęcia „wydatki bieżące”, odnoszonego do jednostek organu dotującego analogicznych, jak jednostka dotowana. Druga (młodsza) konstrukcja podstaw obliczania dotacji nawiązuje do części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez JST.

Na „wydatkach bieżących” odpowiednio występujących, jako wydatki „przewidziane” lub „ponoszone” albo „ustalone w budżecie JST i ponoszone” – opiera się:

- a) dotacja na ucznia publicznego przedszkola niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 80 ust. 2 USO,
- b) dotacja na ucznia publicznej innej formy wychowania przedszkolnego, niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 80 ust. 2b USO;
- c) dotacja na ucznia publicznej szkoły określonego typu i rodzaju – art. 80 ust. 3 USO (jeśliby kwota obliczona przy zastosowaniu wydatków bieżących nie była niższa od kwoty otrzymywanej na ucznia części oświatowej subwencji ogólnej, to wypłaca się według części oświatowej subwencji ogólnej<sup>99</sup>);
- d) dotacja na ucznia publicznej szkoły artystycznej – art. 80 ust. 5 USO;

<sup>99</sup> Jeśliby kwota liczona od wydatków bieżących była niższa od kwoty części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez JST, to zgodnie z przepisem szkoła publiczna otrzymuje dotację na ucznia w wysokości kwoty części oświatowej subwencji ogólnej.

- e) dotacja na ucznia publicznej placówki oświatowej – art. 80 ust. 3a i 3b USO (jeśliby kwota obliczona przy zastosowaniu wydatków bieżących z art. 80 ust. 3a USO nie była niższa od kwoty otrzymywanej na ucznia części oświatowej subwencji ogólnej, to wypłaca się wg części oświatowej subwencji ogólnej<sup>100</sup>);
- f) dotacja na ucznia niepublicznego przedszkola niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 90 ust. 2b USO oraz art. 14 ust. 1 2013ZMUSO;
- g) dotacja na ucznia niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO;
- h) dotacja na ucznia niepublicznego przedszkola niebędącego uczniem niepełnosprawnym, w którym stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1b USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- i) dotacja na ucznia innej niepublicznej formy wychowania przedszkolnego niebędącego uczniem niepełnosprawnym, w której stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1c USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- j) dotacja na ucznia niepublicznej szkoły artystycznej – art. 90 ust. 4b-4d USO;
- k) dotacja na ucznia szkoły niepublicznej o uprawnieniach szkoły publicznej, w której nie jest realizowany obowiązek szkolny ani obowiązek nauki – art. 90 ust. 3 USO.

Z kolei na rozwiązaniu odsyłającym do kwoty przypadającej na jednego ucznia w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez daną JST – opiera się:

- a) dotacja na niepełnosprawnego ucznia publicznego przedszkola – art. 80 ust. 2 USO;
- b) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia publicznej innej formy wychowania przedszkolnego – art. 80 ust. 2b USO;
- c) kwota dotacji na ucznia uczęszczającego do publicznej szkoły, przedszkola lub placówki – objętego wczesnym wspomaganie rozwoju – art. 80 ust. 2c USO;
- d) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia przedszkola niepublicznego – art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO;
- e) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego – art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO;
- f) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia niepublicznego przedszkola, w którym stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1b USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- g) kwota dotacji na niepełnosprawnego ucznia innej niepublicznej formy wychowania przedszkolnego, w której stosowanie są zasady z art. 90 ust. 1c USO – od dnia 1 września 2015 r.;
- h) kwota dotacji na ucznia niepublicznej szkoły określonego typu i rodzaju posiadającej uprawnienia szkoły publicznej, w której realizowany jest obowiązek szkolny lub obowiązek nauki – art. 90 ust. 2a USO;
- i) kwota dotacji na ucznia uczęszczającego do niepublicznej szkoły, przedszkola lub placówki – objętego wczesnym wspomaganie rozwoju – art. 90 ust. 1a USO.

Ponadto, na otrzymywanej na ucznia części oświatowej subwencji ogólnej opierają się dotacje na ucznia, który ukończył kwalifikacyjny kurs zawodowy z art. 80 ust. 8 i z art. 90 ust. 8 USO.

W uzupełnieniu należy uściślić, że pojęcie: „podstawy obliczania dotacji” występuje w treści przepisów-delegacji dla organów stanowiący JST z art. 80 ust. 4 (i MKiDN z art. 80

<sup>100</sup> Jeśliby kwota liczona od wydatków bieżących była niższa od kwoty części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez JST, to zgodnie z przepisem placówka publiczna otrzymuje dotację na ucznia w wysokości kwoty części oświatowej subwencji ogólnej.

ust. 7) oraz odpowiednio art. 90 ust. 4 i ust. 4g USO. Jak mówią ww. przepisy w uchwałach JST (lub w rozporządzeniu MKiDN) należy te podstawy „(...) uwzględnić”. Oprócz ww. pojęcia w art. 80 i art. 90 USO występuje inne jeszcze pojęcie: „wydatki bieżące /jako/ podstawa ustalania wysokości dotacji”. Pojęcia tego używa się w przepisach art. 80 ust. 2d oraz art. 90 ust. 1k, 1l, 2c i 2e USO (oraz w art. 14 ust. 2 i 4 2013ZMUSO) w zakresie obliczania wysokości kwot zwrotu kosztów wypłaconej dotacji między gminami, w sytuacjach, gdy do dotowanego przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego uczęszcza uczeń spoza terenu gminy dotującej. Analiza przepisów art. 80 i art. 90 USO skłania do wniosku, że zastosowane pojęcia: „podstawa obliczania dotacji” i „podstawa ustalania wysokości dotacji” nie mają tożsamego znaczenia. Pojęcie „podstawa ustalania wysokości dotacji” (art. 80 ust. 2d oraz art. 90 ust. 1k, 1l, 2c i 2e USO) to odpowiednio obliczone wydatki bieżące na ucznia, przed odjęciem od nich kwot dochodów za korzystanie z wychowania przedszkolnego i opłat za wyżywienie.

Powstały w praktyce lat 90. i funkcjonujący do chwili obecnej system informowania organu dotującego o miesięcznej liczbie uczniów w jednostce dotowanej – powoduje, że kwoty dotacji liczone są co miesiąc i następnie przekazywane do beneficjenta.

#### 4.5. Wysokość mnożnika podstawy dotacji (współczynnika procentowego)

Od pojęcia „podstawa dotacji” należy odróżnić stawki dotacji, nazwane przez Trybunał Konstytucyjny, a potem przez ustawodawcę „wskaźnikami (mnożnikami) procentowymi” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18.12.2008 r.; sygn. akt: K 19/07).

W konstrukcji niektórych podstaw obliczania dotacji z art. 80 i 90 USO ustawodawca określa niekiedy tylko ich minimalną wysokość podstawy (np. nie mniej niż 75%), dając każdemu samorządowi (czy MKiDN z art. 90 ust. 4c USO) swobodę w określeniu wysokości ww. mnożnika nie niższej niż podstawa (minimalna) określona ustawowo.

Na przykład:

Według art. 80 ust. 2b USO podstawę obliczania dotacji na jednego ucznia w publicznej innej formie wychowania przedszkolnego stanowi kwota w wysokości nie niższej niż 50% wydatków bieżących ponoszonych na jednego ucznia w przedszkolu publicznym prowadzonym przez gminę, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy. Zgodnie z brzmieniem przepisu podstawą jest całość wydatków bieżących – wybranego przez wójta jednego przedszkola gminnego – pomniejszonych o kwotę opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiących dochody budżetu gminy. Są to wydatki przewidziane, czyli inaczej mówiąc, całość rocznych wydatków bieżących zaplanowanych przez to przedszkole w rocznym planie jednostki budżetowej (wydatki budżetu) z art. 11 ustawy z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.) (dalej: UFP), a także całość wydatków bieżących zaplanowanych w planie dochodów własnych tego przedszkola, jeżeli funkcjonuje w nim (odrębny od budżetu) rachunek dochodów własnych z art. 223 UFP. Tak wyodrębnione wydatki bieżące przewidziane w tym przedszkolu gminnym pomniejsza się o kwotę opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy, a następnie dzieli się przez liczbę jego uczniów, w wyniku czego otrzymuje się kwo-

tę bazową, która jest następnie przemnażana przez ustaloną przez radę gminy stawkę (współczynnik) dotacji z art. 80 ust. 2b USO, nie mniejszą niż 50% podstawy. Daje to kwotę dotacji rocznej na ucznia publicznej formy wychowania przedszkolnego, innego niż uczeń niepełnosprawny z art. 80 ust. 2b zdanie drugie.

Orzecznictwo RIO i orzecznictwo sądów administracyjnych podkreśla, że o wysokości stawki (albo mnożnika – współczynnika procentowego) obowiązującej w danej JST przesądza organ stanowiący JST w uchwale prawa miejscowego z art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 USO. Przykładem powyższych poglądów są postanowienie NSA z dnia 14.01.2009 r. (sygn. akt II GSP 7/08), wyrok WSA w Opolu z dnia 11.12.2009 r. (sygn. akt I SA/Op 475/09), wyrok WSA w Warszawie z dnia 18.01.2012 r. (sygn. akt V SA/Wa 1852/11).

Należy w tym miejscu podkreślić niejednorodność terminologii z orzeczeń. W niektórych orzeczeniach RIO i sądów administracyjnych ww. stawki traktuje się jako element składowy konstrukcji podstawy dotacji, w ślad za czym, jako obowiązek organu stanowiącego JST, uznaje się „określenie wysokości podstawy dotacji” (np. uchwała Nr 312/g118/D/09 Kolegium RIO w Gdańsku z dnia 3.12.2009 r., uchwała Nr 22/94/2011 Kolegium RIO w Łodzi z dnia 16.06.2011 r.; Uchwała Nr 195/2011 Kolegium RIO w Zielonej Górze z dnia 6.04.2011 r.).

Zasygnalizować również należy, że powodem nieścisłości terminologicznych jest także treść obowiązujących od dnia 18 stycznia 2014 r. przepisów art. 80 ust. 8a i art. 90 ust. 8a USO. Według powołanych przepisów „o wysokości dotacji” na jednego słuchacza kwalifikacyjnego kursu zawodowego decyduje organ stanowiący JST. Dosłowne odczytanie przepisów prowadziło do błędnej wykładni, że organ stanowiący winien określać wysokość kwotową, która już została określona przez ustawodawcę z zastosowaniem w przepisach poprzedzających „otwartego” współczynnika procentowego.

Mimo tak zwerbalizowanych poglądów, treść tych orzeczeń wskazuje, że pod pojęciem „określenie podstawy dotacji” – czy „określenie wysokości dotacji” (jak w brzmieniu art. 80 ust. 8a i art. 90 ust. 7a USO) nie rozumie się określenia konkretnej wysokości podstawy dotacji w złotych polskich, ale wyłącznie ustalenie ww. wskaźnika procentowego.

Za obliczenie podstawy dotacji odpowiadają służby podległe organom wykonawczym JST lub MKiDN. Obliczona podstawa dotacji, przemnożona następnie przez ww. stawkę (współczynnik), daje kwotę dotacji na jednego ucznia jednostki dotowanej. Wielkość tę przemnaża się przez liczbę uczniów jednostki dotowanej i ustala kwotę dotacji należnej w okresie obliczeniowym. O okresie obliczeniowym, czy jest on roczny, czy comiesięczny – będzie mowa w pkt 4.6-4.8.

## **4.6. Dotacje obliczane według wagi subwencji oświatowej**

### **4.6.1. Wagi subwencji oświatowej**

Podstawę ustalania wysokości dotacji według kwoty części oświatowej subwencji ogólnej, otrzymywanej przez dotującą JST, stosuje się obecnie do obliczenia:

- dotacji należnej na ucznia niepełnosprawnego publicznego przedszkola (art. 80 ust. 2 USO) i oddziału przedszkolnego publicznej szkoły podstawowej (art. 80 ust. 2 USO, w związku z art. 6 2013ZMUSO);

- dotacji należnej na ucznia niepełnosprawnego innej niepublicznej formy wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b USO);
- dotacji należnej na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju dla publicznej szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego oraz ośrodka, o którym mowa w art. 2 pkt 5 USO, a także publicznej poradni psychologiczno-pedagogicznej (art. 80 ust. 2c USO);
- dotacji należnej na ucznia publicznej szkoły podstawowej, w sytuacji gdyby dotacja obliczana od wydatków bieżących była niższa niż kwota otrzymywanej części oświatowej subwencji ogólnej (art. 80 ust. 3 USO);
- dotacji należnej na ucznia publicznej placówki, w sytuacji gdyby dotacja obliczana od wydatków bieżących była niższa niż kwota otrzymywanej części oświatowej subwencji ogólnej (art. 80 ust. 3a USO);
- dotacji należnej na ucznia szkoły publicznej w przypadku, gdy szkoły danego typu i rodzaju nie prowadzi dotująca JST (art. 80 ust. 3 zdanie drugie USO);
- dotacji należnej na ucznia publicznej placówki w przypadku, gdy placówki danego typu i rodzaju nie prowadzi dotująca JST (art. 80 ust. 3a zdanie drugie USO);
- dotacji należnej na dziecko objęte wczesnym wspomaganie rozwoju dla niepublicznej szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub ośrodka (art. 90 ust. 1a USO);
- dotacji należnej na ucznia szkoły niepublicznej o uprawnieniach szkoły publicznej, w której realizowany jest obowiązek szkolny lub obowiązek nauki (art. 90 ust. 2a USO);
- dotacji należnej na ucznia niepełnosprawnego niepublicznego przedszkola (art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO) lub oddziału przedszkolnego niepublicznej szkoły podstawowej (art. 6 2013ZMUSO, w związku z art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO);
- dotacji należnej na ucznia niepełnosprawnego innej niepublicznej formy wychowania przedszkolnego (art. 90 ust. 2d USO).

Każda JST w ramach rocznej subwencji ogólnej z budżetu państwa, na podstawie przepisów ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2014 r., poz. 1115 z późn. zm.) (dalej: UDJUST), otrzymuje część oświatową subwencji ogólnej, określaną potocznie mianem: „subwencja oświatowa”. Obliczenia należnej subwencji oświatowej dla poszczególnych JST, dokonuje się z uwzględnieniem szeregu danych, w tym pochodzących od samorządu, w wyniku czego samorząd otrzymuje od Ministra Edukacji Narodowej (dalej: MEN) informację o łącznej kwocie subwencji rocznej oraz o kwotach subwencji wyliczonych w wyniku zastosowania wag i wskaźników na uczniów określonych szkół i placówek z podaniem liczby uczniów przeliczeniowych, na których obliczono subwencję.

Sposób obliczenia składowych subwencji oświatowej dla każdej JST określa oddzielnie wydawane na każdy rok rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego (z art. 28 UDJUST). Obowiązującym w 2014 r. aktem było rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z 18.12.2013 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2013 (Dz.U. poz. 1687).

Obliczenie dotacji dla jednostki oświatowej tam, gdzie przepis art. 80 lub 90 USO uzależnia dotację od kwoty subwencji na takiego ucznia, dokonuje się poprzez ustalenie w metryczce łącznej kwoty subwencji oświatowej na uczniów szkoły (placówki) danego



typu i rodzaju oraz jej podzielenie przez liczbę uczniów. Tak otrzymaną kwotę subwencji na jednego ucznia dzieli się przez 12 miesięcy i otrzymuje kwotę należną na ucznia w okresie miesięcznym. Tę kwotę przemnaża się przez faktyczną liczbę uczniów w miesiącu i otrzymuje transzę dotacji na dany miesiąc.

Powyższe uwagi wymagają dodatkowego uzupełnienia. **Faktycznie otrzymana przez JST kwota subwencji oświatowej nie musi w pełni pokrywać się z kwotami dotacji, jakie JST wypłaca tym jednostkom, w przypadku których wysokość dotacji obliczana jest według kwoty subwencji oświatowej.** Roczna kwota subwencji oświatowej dla określonej JST składa się z części obliczanych według kwot, wskaźnika korygującego Di oraz liczby uczniów odpowiadających poszczególnym wagom zgłoszonych w roku poprzednim do Systemu Informacji Oświatowej (dalej: SIO). Samorząd otrzymuje subwencję oświatową w jej częściach (wagach) według danych o liczbie uczniów na dzień 30 września roku poprzedniego, podczas gdy jednostkom dotowanym samorząd wypłaca dotację naliczaną na faktyczną liczbę uczniów. Liczba uczniów w jednostce dotowanej może w trakcie roku ulec zwiększeniu lub zmniejszeniu w stosunku do danych przyjętych do SIO we wrześniu roku poprzedniego. Może więc okazać się, że kwota dotacji wypłacanej jest wyższa lub niższa od kwoty subwencji oświatowej otrzymywanej na tę grupę uczniów, co uczniowie jednostki dotowanej.

#### **Powyższe obrazuje przykład:**

Organ prowadzący niepubliczną szkołę podstawową zgłosił Gminie X, do 30 września roku poprzedniego, że do szkoły w następnym roku kalendarzowym będzie uczęszczało 120 uczniów. Kwota subwencji oświatowej otrzymywanej przez Gminę X na kolejny rok kalendarzowy zabezpiecza wydatki na tylu uczniów gminnych szkół podstawowych i ww. niepublicznej szkoły podstawowej, ilu zgłoszono do SIO w roku poprzednim. Faktycznie w kolejnym roku budżetowym do niepublicznej szkoły podstawowej nie uczęszczało (jak zgłoszono) 120 uczniów, ale 250 uczniów. Przepis art. 90 ust. 2a USO przewiduje, że według ustalonej wagi (kwoty) Gmina X musi wypłacić dotację na każdego ucznia na stanie niepublicznej szkoły podstawowej. Oznacza to, że Gmina X musi wypłacać niepublicznej szkole podstawowej, według wagi subwencji oświatowej na szkoły podstawowe, dotację na 250 uczniów, pomimo że otrzymuje z budżetu państwa kwotę subwencji oświatowej zabezpieczającą wypłaty dotacji tylko dla 120 uczniów niepublicznej szkoły podstawowej. Jeśli dochodzi do takich sytuacji, to JST może ubiegać się o uzupełnienie subwencji z rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej. W praktyce sytuacja powyższa jest uznawana za „zwiększenie zadań oświatowych”, co uzasadnia otrzymanie środków z rezerwy z art. 28 UDJST. Uzupełnienie kwotowe subwencji nie wynika wprost z mocy prawa (*ex lege*), ale potrzebny jest wniosek JST o uzupełnienie otrzymywanej subwencji z rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej. Jeśli okazałoby się, że w jednostce dotowanej liczba uczniów zmalała w stosunku do przyjętej w SIO na dzień 30 września roku poprzedniego, to JST nie zwraca otrzymywanej części oświatowej subwencji ogólnej.

Ustawa o systemie oświaty przewiduje szczególne regulacje dotyczące obliczania wysokości dotacji przysługującej dla ucznia niepełnosprawnego publicznego przedszkola i publicznej innej formy wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2 i 2b USO) oraz niepublicznego przedszkola i niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego (art. 90 ust. 2b i 2d USO), a począwszy od 1.9.2015 r. także niepublicznego przedszkola i niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego z art. 90 ust. 1b-1c USO.

Sama USO nie definiuje pojęcia niepełnosprawności uczniów, natomiast z jej systematyki wynika, że należy przez nią rozumieć m.in. uczniów posiadających orzeczenie

o potrzebie kształcenia specjalnego wydane z uwagi na niepełnosprawność. Do takiego wniosku prowadzi treść art. 71b ust. 1 USO, stosownie do którego kształceniem specjalnym obejmuje się dzieci i młodzież, o których mowa w art. 1 pkt 5 i 5a USO, wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki i metod pracy. Rodzaje niepełnosprawności zostały wskazane w przepisach wydanych na podstawie art. 71b ust. 7 pkt 2 i 3 USO. W USO zdefiniowane zostało pojęcie niepełnosprawności sprzężonej<sup>101</sup>. Kształceniem specjalnym, na podstawie orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego, obejmowani są także dzieci i młodzież zagrożone niedostosowaniem społecznym i niedostosowane społecznie. Kształcenie to może być prowadzone w szkołach ogólnodostępnych, szkołach lub oddziałach integracyjnych, szkołach lub oddziałach specjalnych i ośrodkach, o których mowa w art. 2 pkt 5 USO. Z kolei, zgodnie z przywołanym art. 1 pkt 5 i 5a USO, system oświaty zapewnia możliwość pobierania nauki we wszystkich typach szkół przez dzieci i młodzież niepełnosprawną, zagrożeni niedostosowaniem społecznym oraz niedostosowani społecznie, zgodnie z indywidualnymi potrzebami rozwojowymi i edukacyjnymi oraz predyspozycjami, a także opiekę nad uczniami niepełnosprawnymi przez umożliwienie realizowania zindywidualizowanego procesu kształcenia, form i programów nauczania oraz odpowiednio: zajęć rewalidacyjnych, socjoterapeutycznych oraz resocjalizacyjnych.

Rodzaje wag (kwot) dotyczących niepełnosprawności określa obowiązujące w danym roku rozporządzenie dotyczące podziału subwencji oświatowej dla JST z art. 28 UDJST.

**Na ucznia niepełnosprawnego objętego wychowaniem przedszkolnym, zagrożonego niedostosowaniem społecznym oraz niedostosowanego społecznie przysługuje w roku wyłącznie dotacja obliczana według odpowiedniej wagi subwencji oświatowej.** Nie przysługuje natomiast kwota naliczana na uczniów niebędących uczniami niepełnosprawnymi.

Należy odnotować, że ustawowa konstrukcja podstawy obliczania dotacji na ucznia niepełnosprawnego oraz podstawy obliczania dotacji na dziecko objęte wczesnym wspomaganiem rozwoju zawiera w swojej konstrukcji również stawkę (mnożnik), wyrażoną za pomocą słów „w wysokości nie mniejszej niż”, gdzie dalej ustawodawca odwołuje się do właściwej wagi subwencji oświatowej. Dlatego JST może przyjąć stawkę minimalną dotacji (równowartość podstawy), bądź stawkę procentową powyżej 100% podstawy.

Zgodnie z art. 90 ust. 2b USO i art. 14 2013ZM USO dotacja udzielana niepublicznemu przedszkolu na ucznia niepełnosprawnego przysługuje w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez gminę. Tak samo określona została podstawa dotacji na ucznia niepełnosprawnego dla jednostek z art. 80 ust. 2 i 2b oraz art. 90 ust. 1b–1c i 2d USO. Ustalając wysokość dotacji na takiego ucznia należy sięgnąć do skierowanego do gminy pisma MEN (informującego o wysokości rocznej subwencji oświatowej), a następnie znaleźć kwotę (wagę) odpowiadającą rodzajowi niepełnosprawności. Jest to np. kwota 3500 zł. Ustawowa konstrukcja dotacji nie przesądza o ostatecznej wysokości dotacji przysługującej na ucznia niepełnosprawnego z budżetu konkretnej gminy, gdyż użyte przez ustawę sformułowanie „nie niższej niż”, odniesione do wysokości dotacji, powoduje, że USO określa jedynie minimalną wysokość dotacji, której górna granica nie

<sup>101</sup> Według art. 3 pkt 18 ustawy o systemie oświaty: przez niepełnosprawność sprzężoną należy rozumieć występowanie u dziecka niesłyszącego lub słabo słyszącego, niewidomego lub słabo widzącego, z niepełnosprawnością ruchową, afazją, z upośledzeniem umysłowym albo z autyzmem, w tym z zespołem Aspergera, co najmniej jeszcze jednej z wymienionych niepełnosprawności.

została dookreślona. Gmina może zatem, decydując o stawce dotacji, zwiększyć wysokość należnej dotacji do dowolnej wartości. Jeżeli więc dana gmina przyjęła, że stawka dotacji znajdzie się na poziomie 100% podstawy, to na ucznia niepełnosprawnego w roku kalendarzowym będzie się należała kwota 3500 zł. Przemnażając następnie tę kwotę przez liczbę uczniów, którzy posiadają orzeczenia o potrzebie kształcenia specjalnego (np. 10 uczniów), otrzymujemy kwotę 35 000 zł. Natomiast na innych (niż niepełnosprawni) uczniów niepublicznego przedszkola będzie przysługiwała kwota jak z art. 14 ust. 1 zdanie pierwsze 2013ZMUSO (np. 1500 zł na 40 uczniów). Dodając kwotę 35 000 zł do kwoty 60 000 zł, otrzymujemy łączną kwotę roczną dotacji dla niepublicznego przedszkola: 95 000 zł, która będzie przekazywana w transzach miesięcznych na zasadach z art. 90 ust. 3c USO. Transzę miesięczną ustala się w ten sposób, że podstawę roczną (jw.) dzielimy przez 12 miesięcy i otrzymujemy kwotę miesięczną. Jej przemnożenie każdego miesiąca przez faktyczną liczbę uczniów daje wysokość transzy miesięcznej.

#### **4.6.2. Problem odrębnej dotacji na niepełnosprawnych uczniów szkoły podstawowej**

Według przepisów kolejnych rozporządzeń MEN z art. 28 UDJST każda gmina otrzymuje subwencję oświatową na niepełnosprawnego ucznia szkoły podstawowej. O ile w przepisach USO przewidziano w wyraźny sposób odrębną obliczaną (według kwoty subwencji) dotację na niepełnosprawnego ucznia przedszkola (art. 80 ust. 2 oraz art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO) i innej formy wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b oraz art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO), o tyle w dotyczących dotowania szkół podstawowych przepisach art. 80 ust. 3 i art. 90 ust. 2a USO nie zawarto wzmianki o odrębnym sposobie obliczania dotacji na uczniów niepełnosprawnych.

Mając na uwadze zasadę z art. 218 UFP, mówiącą że to przepis ustawy wyraża podstawę do udzielenia dotacji podmiotowej, a ww. przepisy nie przewidują odrębnego obliczania dotacji na niepełnosprawnego ucznia szkoły podstawowej, należałoby wywieść, że na ucznia niepełnosprawnego publiczna szkoła podstawowa i niepubliczna szkoła podstawowa otrzymuje tak samo obliczaną dotację, jak na ucznia niebędącego niepełnosprawnym. Gdyby bowiem ustawodawca chciał zawrzeć w przepisach odrębne zasady obliczania dotacji dla niepełnosprawnego ucznia szkoły podstawowej, to zapisałby je w sposób jednoznaczny, tak jak to uczynił w przypadku dotacji dla przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego.

Praktyka niektórych samorządów gminnych, niekwestionowana przez organy kontroli (RIO i NIK), w swoisty sposób wyprowadza w tym względzie odrębne podstawy prawne dla dotacji z art. 80 ust. 3 USO i odpowiednio z art. 90 ust. 2a USO, albo, w ramach wskazanych w pkt 1 zmian restrukturyzujących, przepisy dotychczasowe art. 80 i art. 90 USO – w całości.

Zgodnie z art. 80 ust. 3 USO publiczna szkoła podstawowa otrzymuje na każdego ucznia dotację obliczaną według ogółu wydatków bieżących przewidzianych w gminnych szkołach podstawowych, w przeliczeniu na jednego ucznia tych szkół. Przy czym jeżeli obliczona podstawa dotacji (na każdego ucznia) byłaby niższa od otrzymywanej przez gminę kwoty subwencji oświatowej na jednego ucznia szkoły podstawowej, to należy wypłacać dotację według tej drugiej metody. W ten sposób, stwierdzając, że kwota subwencji na niepełnosprawnego ucznia szkoły podstawowej jest wyższa od podstawy

dotacji obliczonej według ww. sposobu ogólnego, gminy takie wypłacają na ucznia niepełnosprawnego kwotę dotacji identyczną jak kwota na ucznia niepełnosprawnego z metryki subwencji.

W nieco inny sposób część gmin wyprowadza podstawę dla obliczania dotacji na niepełnosprawnego ucznia niepublicznej szkoły podstawowej z art. 90 ust. 2a USO. Choć według przepisu dotacja na każdego ucznia obliczana jest od kwoty subwencji otrzymywanej przez gminę na ucznia szkoły podstawowej, jednak na uczniów innych niż niepełnosprawni gmina oblicza dotację według kwoty podstawowej, zaś na uczniów niepełnosprawnych według wyższej (od tej podstawy) kwoty subwencji dotyczącej ucznia niepełnosprawnego.

Należy zaznaczyć, że opisane powyżej sposoby obliczania dotacji na ucznia niepełnosprawnego szkoły podstawowej nie są stosowane powszechnie przez wszystkie gminy. Inne gminy, odwołując się do przepisu art. 218 UFP, twierdzą, że dotacja na ucznia niepełnosprawnego szkoły podstawowej jest obliczana na zasadach ogólnych, gdyż ustawodawca żadnym wyraźnym przepisem nie uzależnia jej wysokości od kwoty otrzymywanej przez gminę subwencji na ucznia niepełnosprawnego.

Dlatego za zasadne należy uznać, aby *de lege ferenda*, przy okazji najbliższych zmian USO, dopisać stosowane uzupełnienie do przepisu art. 80 ust. 3 i art. 90 ust. 2a USO, albo uwzględnić ww. potrzebę w ramach wcześniej proponowanej (w pkt 1.2) gruntownej restrukturyzacji zapisów zgrupowanych w art. 80 i art. 90 USO.

## 4.7. Podstawy dotacji uzależnione od wydatków bieżących

W pierwotnej treści art. 80 i art. 90 USO przed kolejnymi nowelizacjami, konstrukcja podstaw dotacji odwoływała się do odpowiednio ustalanych wydatków bieżących ponoszonych przez jednostki oświatowe organu dotującego. Od 1999 r. w art. 80 USO pojawiło się pojęcie „wydatki bieżące przewidziane”, zaś w art. 90 USO pozostały dotychczasowe określenia podstaw jako „wydatki bieżące ponoszone”. Natomiast od 2000 r. do art. 90 USO wprowadzono dwie podstawy obliczania dotacji, jako: „ustalone w budżecie wydatki bieżące ponoszone”. Właściwa wykładni prawa zasada racjonalności ustawodawcy, wyklucza aby trzem ww. pojęciom nadawać tożsame znaczenie. Pojęcia powyższe nie są tożsame znaczeniowo.

### 4.7.1. Pojęcie wydatków bieżących – jako podstawa obliczania dotacji

W przepisach art. 80 i art. 90 USO, według wersji do połowy lat 90., konstrukcje podstaw obliczania dotacji dla szkół, przedszkoli i placówek nawiązywały do pojęcia „wydatki bieżące” – odnoszone do jednostek oświatowych samorządu, tego typu i rodzaju, jak jednostka dotowana.

Przepisy USO nie definiują pojęcia „wydatki bieżące”, które, odnoszone do podstawy obliczania dotacji, nawiązuje do wysokości wydatków bieżących przewidzianych lub ponoszonych w takich jednostkach organu dotującego, jak jednostka prywatna dotowana z budżetu. Zgodnie z zasadami wykładni systemowej należy sięgać do innych przepisów ustawowych definiujących to pojęcie.

Według art. 79 ust. 1 USO, państwowe i samorządowe jednostki oświaty są jednostkami budżetowymi i prowadzą gospodarkę finansową, według zasad regulowanych w usta-

wie odrębnej. Jest nią ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Zasady gospodarki finansowej państwowych i samorządowych jednostek budżetowych określa art. 11 UFP. Ich dochody i wydatki stanowią w całości dochody i wydatki budżetu.

W wyroku z dnia 17 stycznia 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. akt II GSK 320/07) orzekł, że pojęcie „wydatki bieżące placówki publicznej”, użyte w art. 90 ust. 3a USO, odpowiada pojęciu z art. 106 ust. 4 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 ze zm.). Zdaniem sądu nie można podzielić poglądu, że ustawodawca rozumie wydatki bieżące jako „wydatki teraźniejsze”, zgodnie z potocznym czy słownikowym znaczeniem tego słowa.

Przywołany wyrok zachowuje swoją aktualność pod warunkiem, że zastąpimy przywołaną w nim nieobowiązującą ustawę nową regulacją. Odpowiednikiem przywołanego w wyroku przepisu „art. 106 ust. 4” ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach jest aktualnie art. 124 ust. 3 UFP (budżet państwa) oraz art. 236 ust. 2 w związku z ust. 4 UFP (budżet JST).

Stosownie do art. 124 ust. 3 UFP wydatki bieżące państwowych jednostek budżetowych (tutaj: szkół artystycznych prowadzonych przez MKiDN) obejmują:

- wynagrodzenia i uposażenia osób zatrudnionych w państwowych jednostkach budżetowych oraz składki naliczane od tych wynagrodzeń i uposażeń;
- zakupy towarów i usług;
- koszty utrzymania oraz inne wydatki związane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych i realizacją ich statutowych zadań;
- koszty zadań zleconych do realizacji jednostkom zaliczanym i niezaliczanym do sektora finansów publicznych, z wyłączeniem organizacji pozarządowych.

Wydatki bieżące budżetu państwa należy odróżnić od wydatków majątkowych, których rodzaje zostały określone w art. 124 ust. 4 UFP, zgodnie, z którym zaliczamy do nich:

- wydatki na zakup i objęcie akcji oraz wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego;
- wydatki inwestycyjne państwowych jednostek budżetowych oraz dotacje celowe na finansowanie lub dofinansowanie kosztów inwestycji realizowanych przez inne jednostki.

Ostatnio wymienione wydatki majątkowe – nie inwestycyjne (kapitałowe) nie wystąpią w państwowej szkole.

Analogiczną do powyższej definicję wydatków bieżących budżetu zawiera art. 236 ust. 2 i 4 UFP w odniesieniu do budżetu JST i samorządowych jednostek budżetowych.

W efekcie uznać należy, że kwota przeznaczona na dotacje dla prywatnej jednostki oświatowej z art. 80 lub art. 90 USO nie obejmuje równowartości przewidzianych w budżecie JST i planie finansowym samorządowych jednostek budżetowych oświaty (art. 79 ust. 1 USO) kwot przeznaczonych na pokrycie wydatków inwestycyjnych.

Z kolei szczegółowe rodzaje wydatków bieżących dla jednostek sektora rządowego i sektora samorządowego określa rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1053). Zgodnie z zawartą w załączniku nr 4 do tego rozporządzenia klasyfikacją paragrafów, wydatków i środków wydatki bieżące jednostek budżetowych obejmują paragrafy 401 do 418, 420 do 430, 432 do 470, 472, 474 do 478, 481, 482, 490 i 493 do 498. W efekcie do wydat-

ków bieżących oświatowych jednostek budżetowych, zaliczyć należy stanowiące wydatki przewidziane i oznaczone w ich planach finansowych lub odpowiednio wydatki poniesione przez te jednostki i oznaczone w ich ewidencji finansowej, jako:

- § 302 – wydatki osobowe niezaliczane do wynagrodzeń (np. dodatki wiejskie dla nauczycieli);
- 304 – nagrody o charakterze szczególnym niezaliczone do wynagrodzeń (np. nagrody resortowe dla nauczycieli);
- 324 – stypendia dla uczniów;
- 326 – inne formy pomocy dla uczniów;
- 401 – wynagrodzenia osobowe pracowników;
- 404 – dodatkowe wynagrodzenie roczne (paragraf ten obejmuje wydatki ponoszone zgodnie z ustawą z 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej (Dz.U. nr 160, poz. 1080 ze zm.);
- 411 – składki na ubezpieczenia społeczne;
- 412 – składki na Fundusz Pracy;
- 413 – składki na ubezpieczenie zdrowotne (paragraf ten obejmuje składki na ubezpieczenie zdrowotne opłacane z budżetu państwa za osoby wymienione w art. 86 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2008 r. nr 164, poz. 1027 ze zm.);
- 414 – wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (paragraf ten obejmuje wpłaty, o których mowa w art. 21 ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (t.j. Dz.U. z 2008 r. nr 14, poz. 92 ze zm.);
- 417 – wynagrodzenia bezosobowe (paragraf ten obejmuje wynagrodzenia z tytułu umów zlecenia lub umów o dzieło);
- 421 – zakup materiałów i wyposażenia;
- 422 – zakup środków żywności;
- 423 – zakup leków, wyrobów medycznych i produktów biobójczych;
- 424 – zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek;
- 426 – zakup energii;
- 427 – zakup usług remontowych;
- 428 – zakup usług zdrowotnych;
- 429 – zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego;
- 430 – zakup usług pozostałych;
- 435 – zakup usług dostępu do sieci Internet;
- 436 – opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych świadczonych w ruchomej publicznej sieci telefonicznej;
- 437 – opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych świadczonych w stacjonarnej publicznej sieci telefonicznej;
- 440 – opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe;
- 441 – podróże służbowe krajowe;
- 442 – podróże służbowe zagraniczne;
- 443 – różne opłaty i składki (np. różne ubezpieczenia rzeczowe);
- 444 – odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych;

- 448 – podatek od nieruchomości;
- 450 – pozostałe podatki na rzecz budżetów JST;
- 451 – opłaty na rzecz budżetu państwa;
- 452 – opłaty na rzecz budżetów JST;
- 453 – podatek od towarów i usług (VAT);
- 457 – odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu pozostałych podatków i opłat;
- 458 – pozostałe odsetki;
- 459 – kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób fizycznych;
- 460 – kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych;
- 465 – odsetki od nieterminowych wpłat podatku dochodowego od osób prawnych;
- 466 – odsetki od nieterminowych wpłat cel;
- 467 – odsetki od nieterminowych wpłat podatku od nieruchomości;
- 468 – odsetki od nieterminowych wpłat podatku od towarów i usług (VAT);
- 470 – szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej;
- 474 – zakup materiałów papierniczych do sprzętu drukarskiego i urządzeń kserograficznych;
- 475 – zakup akcesoriów komputerowych, w tym programów i licencji;
- 478 – składki na Fundusz Emerytur Pomostowych.

Wydatkami bieżącymi (niemajątkowymi) będą zatem wszystkie paragrafy wydatków występujących w przedszkolu, szkole lub placówce samorządowej – za wyjątkiem paragrafów rozpoczynających się od cyfry: „6...”.

Dlatego, chcąc obliczyć wysokość dotacji rocznej dla takiej jednostki, w przypadku której w przepisach art. 80 lub 90 USO odsyła się do wydatków bieżących placówek prowadzonych przez organ dotujący, należy wziąć pod uwagę wszystkie wydatki bieżące „zaplanowane” w rocznych planach finansowych tych placówek samorządowych, albo (gdy przepis tak stanowi) wszystkie wydatki bieżące „ponoszone” przez te placówki w roku budżetowym (kalendarzowym).

W przepisach art. 80 i art. 90 USO występują następujące **rodzaje podstaw bazujących na wydatkach bieżących**:

1.) Dotacja obliczana od **wydatków bieżących „przewidzianych” w jednostkach budżetowych JST**, takiego profilu, jak dotowana:

1.1.) dotacja na ucznia publicznego przedszkola niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 80 ust. 2 USO,

1.2.) Dotacja na ucznia niepublicznego przedszkola z art. 90 ust. 1b USO i ucznia niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego z art. 90 ust. 1c USO – wypłacane od dnia 1.09.2015 r.;

1.3.) Dotacja na ucznia publicznej szkoły podstawowej – art. 80 ust. 3 USO,

1.4.) Dotacja na ucznia publicznej placówki – art. 80 ust. 3a i 3b USO.

Do obliczenia ww. podstawy dotacji konieczne jest ustalenie znaczenia pojęcia: wydatki bieżące „przewidziane” – odnoszonego do odpowiednich jednostek budżetowych JST. Co wymaga podkreślenia, ustawodawca nie odsyła do wydatków przewidzianych przez samorząd na własne jednostki oświatowe, ale do wydatków przewidzianych w tychże jednostkach oświatowych. Nie są to pojęcia tożsame znaczeniowo (o czym dalej).

2.) Dotacja obliczana od **wydatków bieżących „przewidzianych” w jednym przedszkolu prowadzonym przez gminę** – dotacja na ucznia publicznej innej formy wychowania przedszkolnego, niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 80 ust. 2b USO. W tym przypadku należy podkreślić, że przepis odsyła do wydatków bieżących „jednego” tylko przedszkola gminnego. Wykładnia prawa w sprawach wątpliwych powinna w pierwszej kolejności bazować na zasadzie racjonalności ustawodawcy. Skoro zatem w kilku zapisach art. 80 i art. 90 USO ustawodawca posługuje się pojęciem „przedszkole” (w liczbie pojedynczej), to w odróżnieniu od zapisów, gdzie posługuje się pojęciem „przedszkola” (w liczbie mnogiej), należy w tych zapisach uznawać, że jego wolą było wziąć pod uwagę wyłącznie dane z jednego przedszkola gminnego<sup>102</sup>.

3.) Dotacja obliczana od **wydatków bieżących „ponoszonych” w jednym przedszkolu prowadzonym przez gminę** – dotacja na ucznia niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego, niebędącego uczniem niepełnosprawnym – art. 14 ust. 3 2013ZMU-SO oraz art. 90 ust. 2d USO. Również w tym przypadku (jak w art. 80 ust. 2b USO), przepis odsyła do wydatków bieżących jednego przedszkola gminnego<sup>103</sup>.

4.) Dotacja obliczana od **wydatków bieżących „ustalonych w budżecie JST” (i zarazem) „ponoszonych” w jednostkach budżetowych JST tego profilu jak dotowana** – dotacja na ucznia niepublicznego przedszkola (art. 14 ust. 1 2013ZMUSO i art. 90 ust. 2b USO) oraz dotacja na ucznia niepublicznej szkoły o uprawnieniach szkoły publicznej, w której nie jest realizowany obowiązek szkolny, ani obowiązek nauki (art. 90 ust. 3 USO).

Pojęcie: „wydatki bieżące ustalone w budżecie i ponoszone” (w jednostkach oświatowych JST), jako podstawę obliczania dotacji wprowadzono do art. 90 USO w roku 2000. Od samego początku budziło ono sporo problemów. Podkreślenia w tym miejscu wymaga, że poza odrębnym sposobem obliczania dotacji w przypadkach, gdy samorząd nie prowadzi własnej jednostki oświatowej tego typu, co dotowana, **odesłanie do wydatków bieżących (przewidzianych lub ponoszonych) nie odnosi się *stricte* do „wydatków samorządu” na tego rodzaju jednostki własne (lub uczniów tam uczęszczających), ale ma za punkt odniesienia wydatki bieżące przewidziane w tych jednostkach budżetowych lub wydatki bieżące przez nie ponoszone**. Ma to istotne znaczenie dla ustalenia tego, czyje i w jaki sposób ustalone wydatki bieżące powinno się brać pod uwagę przy obliczaniu podstawy dotacji. Mianowicie: wydatki samorządu na te jednostki (lub ich uczniów)?, czy wydatki tych oświatowych jednostek budżetowych?

<sup>102</sup> Należy wskazać, że ww. odrębności pojęć „przedszkola” i „przedszkole” nie uwzględniają niektóre interpretacje MEN, traktujące, że w każdym przypadku chodzi o dane ze wszystkich przedszkoli gminnych, nawet tam, gdzie przepisy literalnie odsyłają do danych z jednego przedszkola gminnego (np. pismo pod adresem: <http://www.men.gov.pl/index.php/2013-08-03-12-08-13/dotacja-przedszkolna/685-informacja-men-dotyczacawylaczenia-dotacji-dla-niepublicznych-przedszkoli-oraz-niepublicznych-innych-form-wychowania-przedszkolnego>).

<sup>103</sup> Według uchwały Kolegium RIO w Poznaniu z dnia 29.04.2014 r. (Nr 9/494/14 – opubl.: Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego z 2014 r. poz. 3317): (...) *zgodnie wolą ustawodawcy, podstawę dla obliczania dotacji dla innej niepublicznej formy wychowania przedszkolnego stanowią wydatki bieżące ponoszone w jednym przedszkolu prowadzonym przez Gminę, a nie wydatki ustalone w budżecie na rzecz przedszkoli publicznych z oddziałami ogólnymi (...)*. Do tożsamyh wniosków, że powinno się brać pod uwagę wydatki bieżące jednego tylko przedszkola gminnego, dochodzi Kolegium RIO w Krakowie w uchwale z dnia 31.08.2014 r. (Nr Kl-411/233/14 – opubl.: Dz.Urz. Wojew. Małopolskiego z 2014 r., poz. 4837). Należy również zaznaczyć, że jak do tej pory żadna RIO nie zakwestionowała uchwały JST, w której określono współczynnik procentowy dotacji poprzez zacytowanie przepisu art. 80 ust. 2a USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO, w jakich jest mowa o przedszkolu w liczbie pojedynczej.



#### 4.7.2. Wydatki bieżące – przewidziane

W zakresie dotowania publicznych szkół, przedszkoli i publicznych innych form wychowania przedszkolnego przepisy art. 80 ust. 2, 2a i 3 USO odwołują się do pojęcia „wydatki bieżące przewidziane” – z punktem odniesienia, że są one przewidziane w jednostkach własnych prowadzonych przez organ dotujący. Zastosowanie określenia „(...) przewidziane” odnoszonego do wydatków oświatowych jednostek budżetowych (art. 79 ust. 1 USO w zw. z art. 11 i art. 236 UFP) powinno nakierowywać nas na konstrukcję prawno-finansową oznaczającą: **wydatki bieżące planowane (zaplanowane) w oświatowej jednostce budżetowej.**

Ustalenie znaczenia pojęcia „wydatki bieżące przewidziane”, przy założeniu, że są to wydatki placówek samorządowych, powinno dokonać się z uwzględnieniem przepisu art. 79 ust. 1 USO. Zgodnie z nim szkoły, przedszkola i placówki samorządowe oraz szkoły prowadzone przez MKiDN są jednostkami budżetowymi. Szkoły, przedszkola i placówki prowadzone przez samorząd (tak samo jak prowadzone przez MKiDN) należą do jednostek sektora finansów publicznych w rozumieniu art. 9 pkt 3 UFP. Jako jednostki budżetowe z art. 11 UFP prowadzą gospodarkę finansową, w tym – wydatkują środki budżetowe na podstawie rocznego planu finansowego. Plan finansowy jednostki budżetowej stanowi określony fragment wydatków ujętych w budżecie rocznym samorządu (lub w budżecie państwa w części dysponowanej przez MKiDN). Dlatego ustawowe pojęcie „wydatki bieżące przewidziane” (w oświatowych jednostkach budżetowych) rozumiane być powinno jako **suma wszystkich wydatków bieżących zaplanowanych (przewidywanych) na koniec roku w planach finansowych poszczególnych jednostek oświatowych samorządu, takiego typu (i rodzaju) jak jednostka dotowana.**

Jednak jednostki oświatowe samorządowe i jednostki oświatowe podległe MKiDN mogą, na podstawie art. 223 UFP (a państwowe na podstawie art. 11a UFP), część swojej gospodarki finansowej prowadzić poza budżetem w formie **rachunków dochodów własnych** (dalej: RDW). Dochody i wydatki RDW nie stanowią dochodów i wydatków budżetu. W związku z tym przy obliczaniu dotacji dla publicznych przedszkoli, publicznych innych form wychowania przedszkolnego oraz publicznych szkół i placówek artystycznych należy brać pod uwagę nie tylko wydatki bieżące jednostek (jednostki) oświatowych – jako jednostek budżetowych, ale także wydatki bieżące przewidziane do poniesienia w ramach RDW tych jednostek – czyli ostatecznie zaplanowane w planie finansowym RDW.

#### **Przykład obliczenia dotacji dla publicznego przedszkola:**

Przy obliczaniu dotacji na ucznia publicznego przedszkola (niebędącego uczniem niepełnosprawnym) – w nawiązaniu do art. 80 ust. 2 USO – postępuje się w następujący sposób: sięgając do planów finansowych jednostek budżetowych i planów RDW ustala się wydatki bieżące przewidziane w roku budżetowym (kalendarzowym) w gminnych przedszkolach. Od 1.09.2013 r. od tej kwoty odejmuje się stanowiące dochody budżetu gminy dochody przedszkoli z opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, a następnie dzieli się otrzymaną kwotę przez liczbę uczniów w ciągu roku w gminnych przedszkolach (art. 80 ust. 2 USO). Kwotę tę przemnaża się przez liczbę uczniów dotowanego publicznego przedszkola, otrzymując roczną kwotę dotacji należną beneficjentowi. Należy podkreślić, że przed nowelizacją wprowadzoną przepisami 2013ZMUSO dotację do 31.08.2013 r. obliczało się bez odejmowania od wydatków bieżących przedszkoli gminnych ww. rodzajów dochodów budżetu gminy.

W szczególny sposób przepisy – tytuły dotacyjne – określają metodę obliczania dotacji dla innych form wychowania przedszkolnego (punktów przedszkolnych i zespołów wychowania przedszkolnego). Zgodnie z art. 80 ust. 2b USO dla obliczenia dotacji na jednego ucznia publicznego punktu przedszkolnego lub zespołu wychowania przedszkolnego należy ustalić roczną kwotę **wydatków bieżących przewidzianych w jednym tylko przedszkolu prowadzonym przez gminę**. Użyte pojęcie *przedszkole* w liczbie pojedynczej oznacza, że wybór przedszkola pozostawiony jest samodzielnej decyzji organu wykonawczego gminy<sup>104</sup>. Obliczenia dokonujemy w sposób wynikający z art. 80 ust. 2b USO:

Organ prowadzący publiczny punkt przedszkolny z art. 80 ust. 2b USO, chcąc samodzielnie ustalić kwotę dotacji należnej za dany rok, powinien wystąpić do wójta gminy (burmistrza lub prezydenta miasta) o wskazanie, na danych finansowych którego z przedszkoli gminnych oparł obliczenia dotacji rocznej. Po otrzymaniu tej informacji organ prowadzący powinien wystąpić do wójta o przekazanie kopii sporządzonych przez to przedszkole odpisów sprawozdania Rb-28S i sprawozdania Rb-34 za 12 miesięcy roku oraz o informację o liczbie uczniów w tym przedszkolu. Rubryka „plan po zmianach” z Rb-28S ujawnia kwoty wydatków bieżących ostatecznie przewidzianych w tym przedszkolu na koniec roku. Jeśli przedszkole prowadziło RDW, to otrzymane wówczas Rb-34 w rubryce plan po zmianach ujawnia ostateczny stan planu wydatków bieżących w RDW. Obliczenie dotacji dla publicznego punktu przedszkolnego od 1.09.2013 r. polega następnie na odjęciu od wydatków bieżących kwot pobranych przez to przedszkole gminne dochodów budżetu z opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i opłaty za żywienie. Dane te uzyskuje się drogą sięgnięcia do jednostkowego sprawozdania Rb-27S tego przedszkola za okres roczny. Od wydatków bieżących planowanych w tym przedszkolu gminnym (jednostkowe Rb-28S i dodatkowo możliwe Rb-34) odejmujemy ww. jego dochody z Rb-27, dzielimy przez liczbę jego uczniów i przemnażamy przez obowiązujący w gminie współczynnik (mnożnik) z art. 80 ust. 2b USO (nie mniej niż 50% podstawy).

#### 4.7.3. Wydatki bieżące – ponoszone

W przepisie art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO określono sposób obliczenia wysokości dotacji na ucznia, niebędącego uczniem niepełnosprawnym, uczęszczającego do niepublicznej innej formy wychowania przedszkolnego (tj. niepublicznego punktu przedszkolnego lub niepublicznego zespołu wychowania przedszkolnego).

Zastosowane określenie: „wydatki bieżące ponoszone”, przy założeniu, że są to wydatki placówek samorządowych, tak samo, jak przy interpretacji pojęcia „wydatki przewidziane” (j.w.), powinno dokonać się z uwzględnieniem przepisu art. 79 ust. 1 USO. Zgodnie z dyspozycją przepisu art. 79 ust. 1 USO przedszkola samorządowe są jednostkami budżetowymi. Jako jednostki budżetowe z art. 11 UFP przedszkola gminne prowadzą gospodarkę finansową, w tym – wydatkują środki budżetowe na podstawie rocznego planu finansowego. Plan finansowy przedszkola – jednostki budżetowej stanowi określony fragment wydatków ujętych w budżecie rocznym gminy. Dlatego ustawowe pojęcie „wydatki bieżące ponoszone w przedszkolu”, dla potrzeby obliczania dotacji na ucznia niepublicz-

<sup>104</sup> Odrębne poglądy reprezentuje MEN w interpretacji: <http://www.men.gov.pl/index.php/2013-08-03-12-08-13/dotacja-przedszkolna/685-informacja-men-dotyczaca-wyliczenia-dotacji-dla-niepublicznych-przedszkoli-oraz-niepublicznych-innych-form-wychowania-przedszkolnego>. MEN zaleca brać pod uwagę nie tyle co wydatki bieżące jednego przedszkola, jak mówi przepis, ile wydatki bieżące wszystkich gminnych przedszkoli.

nej innej formy wychowania przedszkolnego, zgodnie z brzmieniem przepisu rozumiane być powinno jako **suma wszystkich wydatków bieżących poniesionych (wykonanych) w przedszkolu gminnym**<sup>105</sup>.

Przedszkola gminne mogą, na podstawie art. 223 UFP, część swojej gospodarki finansowej prowadzić poza budżetem w formie **rachunków dochodów własnych** (dalej: RDW). Dochody i wydatki RDW nie stanowią dochodów i wydatków budżetu. W związku z tym przy obliczaniu dotacji dla niepublicznej formy wychowania przedszkolnego należy brać pod uwagę nie tylko wydatki bieżące przedszkola – jako jednostek budżetowych, ale także wydatki bieżące ponoszone w przedszkolu w ramach RDW.

Zastosowane pojęcie: „wydatki bieżące ponoszone przez gminne przedszkole” interpretowane być powinno o **wszystkie wydatki bieżące faktycznie poniesione w jednym gminnym przedszkolu (narastająco) od początku do końca roku kalendarzowego**. Wydaje się, iż wybór, przy zastosowaniu danych z którego (jednego) przedszkola gminnego będzie obliczana dotacja, należy do wójta gminy.

Skoro przepis odwołuje się do wszystkich wydatków bieżących poniesionych w jednym przedszkolu gminnym, należy brać pod uwagę nie tylko poniesione przez to przedszkole wydatki budżetu, ale również możliwe do poniesienia przez nie wydatki bieżące dokonywane poprzez możliwy do funkcjonowania w tym przedszkolu RDW w art. 223 UFP.

**Przykład obliczenia dotacji dla niepublicznego punktu przedszkolnego za rok 2013, gdy od dnia 1.09.2013 r. zmieniła się podstawa obliczania dotacji:**

Celem obliczenia dotacji rocznej za 2013 r. z budżetu gminy dla niepublicznego punktu przedszkolnego, należy uzyskać od wójta gminy (burmistrza lub prezydenta miasta) informację o tym, jakie dane i z którego (jednego) przedszkola gminnego były brane pod uwagę. W przypadku obliczania kwoty dotacji należnej do 31.08.2013 r. powinno się zażądać kopii sprawozdania Rb-28S tego przedszkola za okres rozliczeniowy do 31.08.2013 r. oraz sprawozdania Rb-34 – na ewentualność, gdyby w przedszkolu tym funkcjonował RDW z art. 223 UFP. W oparciu o wyżej wymienione dane o wydatkach bieżących poniesionych w tym przedszkolu do 31.08.2013 r. (rubryka: wykonanie ze sprawozdań Rb-28S i Rb-34) i dane o liczbie uczniów uzyskujemy kwotę bazową, którą następnie przemnażamy przez obowiązujący w gminie współczynnik (mnożnik) procentowy – nie mniej niż 40% podstawy – określony w uchwale rady gminy z art. 90 ust. 4 USO. Otrzymujemy w ten sposób kwotę roczną dotacji za okres od 1.01.2013 r. do 31.08.2013 r. na jednego ucznia niepublicznego punktu przedszkolnego, którą przemnażamy przez faktyczną liczbę uczniów na stanie tego punktu przedszkolnego.

Dotację dla okresu rozliczeniowego od 1.09.2013 r. do 31.12.2013 r. ustalamy w ten sposób, że kwotę bazową 4-miesięcznych wydatków bieżących poniesionych w przedszkolu gminnym (liczonych według rocznego Rb-28S i Rb-34 minus wydatki bieżące z Rb-28S i Rb-34 za okres do 31.08.2013 r.) pomniejszamy o uzyskane z tego przedszkola od 1.09.2013 r. do 31.12.2013 r. dochody budżetu z opłaty za korzystanie z wychowa-

<sup>105</sup> Odmienne poglądy MEN (jak w poprzednim przypisie), wychodzą z założenia, że w przypadku określenia „wydatki bieżące ponoszone”, o jakich mowa w art. 90 USO, należy brać pod uwagę wydatki „przewidziane” (tj. planowane), tak jak je zapisano w art. 80 USO. Jak do tej pory brak jest orzeczenia RIO, w jakim kwestionowano by zapisane w uchwale art. 90 ust. 4 USO sformułowanie: „wydatki bieżące ponoszone”, a RIO nakazywało by zastępować je słowem „wydatki bieżące przewidziane”. Przeciw stanowisku opisanemu, jako poglądy MEN, przemawia również treść z rozstrzygnięcia nadzorczego Kolegium RIO w Poznaniu zawartego w uchwale z dnia 29.04.2014 r. (Nr 9/494/14 – opubl.: Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego z 2014 r. poz. 3317).

nia przedszkolnego i opłaty za żywienie. Następnie dzielimy wynik przez liczbę uczniów przedszkola gminnego i przemnażamy w analogiczny sposób przez współczynnik procentowy (nie mniej niż 40% podstawy)<sup>106</sup>.

#### 4.7.4. Wydatki bieżące ustalone w budżecie i ponoszone w oświatowych jednostkach budżetowych

Szczególną konstrukcją podstawy dotacji przewidują przepisy art. 90 ust. 2b uoso i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO (dotacja na ucznia niepublicznego przedszkola) oraz przepis art. 90 ust. 3 USO (dotacja na ucznia innej niepublicznej szkoły niż szkoła umożliwiająca realizację obowiązku nauki z art. 90 ust. 2a USO). Zastrzec należy, że samo obliczenie dotacji dla niepublicznego przedszkola od 1.09.2013 r. opiera się na przepisie art. 14 ust. 1 2013ZMUSO. (Analogiczny sposób obliczania dotacji przewiduje nowy art. 90 ust. 2b USO, który wejdzie w życie dopiero 1.09.2015 r., wraz z utratą mocy obowiązującej art. 14 ust. 1 2013ZMUSO).

Ustawodawca w ww. przepisach wprost nie nakazuje brać pod uwagę wydatków bieżących przewidzianych (planowanych), ani wydatków bieżących ponoszonych (wykonanych).

W zakresie sposobu interpretacji konstrukcji dotacji z art. 90 ust. 2b USO (i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO) oraz dotacji z art. 90 ust. 3 USO – rysują się obecnie dwie interpretacje odmienne w sposobie i w wynikach obliczenia.

Według interpretacji prezentowanej przez regionalne izby obrachunkowe w trakcie kontroli z roku 2013 (Materiał: *Informacja o wynikach kontroli: Udzielanie dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego jednostkom oświatowym, dla których organem prowadzącym są podmioty inne niż jednostki samorządu terytorialnego*, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Lublin 2014 r.) – **w ramach art. 90 ust. 2b USO należy brać pod uwagę jedynie te wydatki gminnych przedszkoli, które są ponoszone jako „wydatki budżetu” – innymi słowy: są „ustalone w budżecie”, a zarazem „ponoszone” w przedszkolach gminnych.** Przepis interpretowany jest systemowo, przez co pojęcie: „ustalone w budżecie” wydatki bieżące – rozumiane jest na zasadach z art. 11 oraz art. 211 i art. 236 UFP. Idąc w ślad za treściami zapisu art. 90 ust. 2b USO dla obliczenia dotacji na przedszkole niepubliczne należałoby sięgnąć do tych wydatków bieżących, poniesionych przez przedszkola gminne, które zarazem są wydatkami bieżącymi budżetu. Oznacza to, że przy obliczeniu dotacji dla niepublicznego przedszkola – według ww. materiału KRRIO – należałoby sięgnąć do jednostkowych sprawozdań budżetowych Rb-285 gminnych przedszkoli, celem ustalenia (w rubryce „wykonanie”) tych wydatków bieżących, jakie poniosły one w skali roku, jako jednostki budżetowe. (Nie sięgamy zatem do ewentualnych Rb-34 z RDW tych przedszkoli, gdyż nie są to wydatki „przewidziane w budżecie gminy”). Od ustalonych dla całego roku wydatków bieżących poniesionych w przedszkolach gminnych, jako jednostkach budżetowych, należy odjąć pobrane przez te przedszkola roczne dochody z opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i opłaty za wyżywienie – z jednostkowych sprawozdań Rb-27S. Pamiętać należy zarazem, że tego rodzaju dochody

<sup>106</sup> Jak już wcześniej zaznaczono (zob. w poprzednim przypisie), w opiniach MEN przy obliczaniu dotacji dla niepublicznego punktu przedszkolnego nie bierzemy pod uwagę „wydatków bieżących poniesionych”, ale „wydatki bieżące zaplanowane”. Przy czym dane o planie nie są otrzymywane z jednego gminnego przedszkola, ale ze wszystkich gminnych przedszkoli. W tym ujęciu choć zapisy art. 80 ust. 2a i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO różnią się między sobą, jednak, pomimo literalnych różnic, zdaniem MEN operowałyby tą samą podstawą obliczania dotacji, czyli wydatkami bieżącymi przewidzianymi we wszystkich przedszkolach gminnych.

możliwe do wystąpienia w RDW (sprawozdanie Rb-34) nie stanowią dochodów budżetu, a przez to – nie podlegają odjęciu od wydatków bieżących. Otrzymany wynik obliczeń (różnicę) dzielimy przez liczbę uczniów przedszkoli gminnych w skali całego roku, a następnie przemnażamy przez przyjęty przez radę gminy współczynnik – nie mniej niż 75% podstawy. Otrzymujemy w ten sposób kwotę roczną dotacji należnej na jednego ucznia przedszkola niepublicznego na cały rok. Dzielimy kwotę przez 12 miesięcy, otrzymujemy kwotę na ucznia na miesiąc, którą przemnażamy przez liczbę uczniów w skali miesiąca, o jakiej to gmina jest informowana co miesiąc przez przedszkole niepubliczne na podstawie wzoru z uchwały z art. 90 ust. 4 USO. Sumując kwoty miesięczne otrzymujemy roczną kwotę dotacji należnej.

Należy odnotować, że poprzez ostateczne oszacowanie dotacji należnej w oparciu o dane z końca roku budżetowego weryfikacji ulegają kwoty faktycznie wypłacone. Jeśli kwota przekazana była zaniżoną w stosunku do kwoty należnej to beneficjent otrzymuje dopłatę. Jeśli zaś wypłacono więcej niż kwota należna, to dotacja pobrana w nadmiernej wysokości, zgodnie z art. 252 UFP, podlega zwrotowi do budżetu JST. Konsekwencje powyższe są również zauważane w orzecznictwie RIO<sup>107</sup> i sądów administracyjnych<sup>108</sup>.

Odmierna od powyższej metoda obliczenia dotacji zaprezentowana została w materiale NIK: „Finansowanie przez gminy przedszkoli publicznych i przedszkoli niepublicznych oraz wykonywania przez te placówki niektórych zadań w zakresie kształcenia, wychowania i opieki”, informacja o wynikach kontroli: LGD-4101-009/2013, nr ewidencyjny: 147/2014/P/13/142/LGD, zatwierdzona 9 lipca 2014 r. Obliczając dotację dla niepublicznych przedszkoli, z art. 90 ust. 2b USO, NIK postępowala w ten sposób, że liczone wydatki bieżące oddzielnie dla każdego kolejnego miesiąca w roku. Pomimo że w zakończeniu zapisu art. 90 ust. 2b USO, jest mowa o wydatkach „ponoszonych”, w kontroli NIK ustalano *de facto* wydatki bieżące planowane przez gminę na gminne przedszkola. Jak podawano (cyt.): *w artykule tym (przypis: idzie o art. 90 ust. 2b) ustawodawca wprowadził zasadę, aby środki przeznaczone z budżetu gminy na bieżące utrzymanie przedszkoli niepublicznych nie odbiegały więcej niż 25% od środków przeznaczonych na bieżące utrzymanie przedszkoli publicznych /.../*. Kierując się powyższym, w konkretnych kontrolach służby NIK liczyły za każdy miesiąc z osobna stan planu wydatków bieżących budżetu gminy na przedszkola gminne. Wynik miesięczny dzielono przez liczbę uczniów w miesiącu, po czym jeszcze wynik dzielono przez 12 miesięcy otrzymując kwotę dotacji na jednego ucznia w danym miesiącu.

Powyższa metoda NIK odbiega od opisanej metody z równoległe prowadzonej w tym czasie kontroli RIO. RIO obliczały dotację ustalając roczną kwotę wydatków bieżących poniesionych (jako wydatki budżetowe), którą dzielono przez liczbę uczniów przedszkoli

<sup>107</sup> Zob. uchwała Kolegium RIO w Poznaniu z dnia 14 maja 2014 r. (Nr 10/518/2014 – opubl.: Dz.Urz. Woj. Wielkopolskiego z 2014 r., poz. 3437) – zgodnie z którą: *W ustawie nie zapisano, że transze [miesięczne] są równe, wobec występujących w trakcie roku zmian elementów wpływających na wysokość dotacji rocznej. W praktyce skutkuje to tym, że jednostki samorządu terytorialnego: 1) z początkiem roku, w oparciu o wstępnie uzyskane dane, ustalają dotację należną i przekazują ją w równych transzach co miesiąc, przez co dopiero pod koniec roku dokonują ostatecznego ustalenia dotacji należnej, czyniąc to w oparciu o ostatecznie ustaloną podstawę oraz dane o faktycznej liczbie uczniów w poszczególnych miesiącach, 2) dokonują cyklicznej weryfikacji dotacji w trakcie roku, czyniąc to w oparciu o dane o zmianach podstawy oraz w oparciu o dane o zmianach liczby uczniów dotowanej szkoły, przedszkola lub placówki.*

<sup>108</sup> Według wyroku WSA w Łodzi z dnia 18 czerwca 2014 r. (sygn. akt: I SA/Łd 321/14) podniósł, że w przypadku, gdy brana pod uwagę podstawa obliczania wysokości dotacji doprowadziła do pobrania dotacji w kwocie wyższej, niż wynikająca z prawidłowego obliczenia, to część dotacji pobrana w nadmiernej wysokości podlega zwrotowi do budżetu. Sąd wykluczył zarówno argumenty o niedziałaniu prawa wstecz (*lex retro non agit*) oraz argumentu, że beneficjent wydatkował dotację w dobrej wierze.

gminnych w roku. Otrzymywano w ten sposób kwotę roczną na jednego ucznia przedszkola niepublicznego. Kwota dotacji na miesiąc (na ucznia dotowanego przedszkola niepublicznego) wynosi tutaj 1/12 kwoty rocznej pomnożonej przez liczbę uczniów w miesiącu na stanie przedszkola niepublicznego. Przy obliczeniach RIO kwota miesięczna dotacji na ucznia jest w każdym miesiącu taka sama. W ramach metody NIK, kwota dotacji na ucznia jest w zasadzie inna w każdym miesiącu.

Co wymaga podkreślenia, regulacja z art. 80 i art. 90 USO powinny gwarantować stabilne źródło finansowania działalności oświatowej osób fizycznych i osób prawnych w postaci otrzymywania przez nie rocznej dotacji oświatowej na działalność w zakresie kształcenia, wychowania i opieki. Tymczasem w rozbieżnej praktyce samorządowej oraz w rozbieżnej praktyce NIK i RIO sposoby obliczania powyższych dotacji nastęrczają wiele trudności. Nie jest możliwe w państwie prawa, aby w oparciu o jeden i ten sam przepis art. 90 ust. 2b USO – opierając się na tożsamyh wyjściowych danych finansowych, obliczenie wysokości dotacji dla podmiotu prywatnego prowadziło do odrębnych od siebie wyników. Metoda obliczania jednej i tej samej dotacji oświatowej powinna być jedna. Niestety, aktualne przepisy art. 80 i art. 90 USO nie są w tym względzie jednoznaczne i klarowne.

#### **4.7.5. Obliczanie dotacji z budżetu gminy poprzez odejmowanie niektórych dochodów od wydatków bieżących**

Począwszy od dnia 1.09.2013 r., na skutek przepisów 2013ZMUSO, modyfikacji uległa konstrukcja podstawy dotacji dla publicznych przedszkoli (art. 80 ust. 2 USO), innych publicznych form wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b USO), dotacji dla niepublicznych przedszkoli (art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO) oraz dla niepublicznych innych form wychowania przedszkolnego (art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO).

Dla obliczenia dotacji dla jednostek publicznych prowadzących wychowanie przedszkolne kwota wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez gminę podlega pomniejszeniu o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz opłaty za wyżywienie.

Od 1.09.2013 r. do 31.08.2015 r. od wydatków bieżących przedszkoli gminnych (dotacja dla przedszkola niepublicznego z art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO) lub jednego przedszkola gminnego (dotacja dla niepublicznego punktu przedszkolnego z art. 90 ust. 2d uso i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO) odejmuje się kwotę dochodów budżetu gminy z tytułu opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i opłaty za wyżywienie.

#### **● Niedopuszczalne odejmowanie dochodów przed dniem 1.09.2013 r.**

Szereg organów wykonawczyh gmin pomniejszał podstawę dotacji dla niepublicznych przedszkoli o dochody przedszkoli gminnych z opłaty za świadczenia przedszkolne i opłaty za żywienie<sup>109</sup>. W sporach o wysokość dotacji dla publicznych i niepublicznych przedszkoli niejednoznaczne stanowisko przyjmowało orzecznictwo sądów powszech-

<sup>109</sup> Według interpretacji MEN z odpowiedzi na interpelację poselską nr 21259 z dnia 30.03.2011 r. do podstawy obliczenia dotacji dla niepublicznych przedszkoli (art. 90 ust. 2b USO) nie należało zaliczać wpłat rodziców za czynności opiekuńczo-wychowawcze i za żywienie dzieci, ponieważ samorządowe przedszkola gromadziły je na rachunkach dochodów własnych z art. 223 UFP. Ponadto zdaniem MEN, przy obliczaniu wysokości dotacji dla niepublicznych przedszkoli ogólnodostępnych nie powinny być uwzględniane koszty funkcjonowania (gminnych) przedszkoli integracyjnych.

nych. Na przykład w wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 3 grudnia 2009 r. (sygn. akt: I ACa 855/09) sąd za zasadne uznał odejmowanie przez Gminę K. od wydatków bieżących własnych przedszkoli ich dochodów z czesnego od rodziców. Brak jest jednak orzeczenia Sądu Najwyższego porządkującego powyższą kwestię. W orzecznictwie sądów powszechnych I instancji, tam, gdzie ww. odejmowanie dochodów było przedmiotem sporu, w szeregu wyroków sądy stosowały wykładnię literalną (gramatyczną) przepisu art. 90 ust. 2b USO, a co za tym idzie – kwestionowały odejmowanie ww. dochodów.

Wobec pojawiającej się praktyki odejmowania od wydatków bieżących dochodów budżetu gminy z czesnego i z opłaty za żywienie niejednolite stanowisko zajęły poszczególne RIO<sup>110</sup>. Problem rozwiązał ostatecznie NSA w wyrokach z 26 marca 2013 r. (sygn. akt II GSK 2404/11) i 20 marca 2013 r. (sygn. akt II GSK 2296/11). Zdaniem Sądu do wykładni przepisów ustawy o systemie oświaty dotyczących dotacji dla przedszkoli nie jest możliwe stosowanie metod właściwych dla wykładni celowościowej (funkcjonalnej – teleologicznej). Dla interpretacji tytułów dotacyjnych ukształtowanych w 1991 r. i uzależniających dotacje dla przedszkola od wydatków bieżących przedszkoli gminnych nie jest możliwe stosowanie przez gminy interpretacji opierających się na pomniejszaniu wydatków bieżących przedszkoli gminnych o określone ich wydatki bieżące oraz o ich dochody z opłaty za świadczenia przedszkolne i opłaty za żywienie.

**Stan dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych powoduje, że w przepisach 2013ZMUSO, przewidujących od 1 września 2013 r. odejmowanie od wydatków bieżących przedszkola gminnego ww. dochodów, nie można upatrywać *sui generis* przyznania przez ustawodawcę (z mocą wsteczną od 1991 r.) racji opiniom MEN, niektórych gmin i RIO czy poglądom niektórych sądów powszechnych.** Nowy przepis działa do przodu (*ex nunc*), co powoduje, że – jeżeli ustawodawca nie postanowił inaczej – nie można uznać, że opisana metoda obliczania podstawy dotacji dla przedszkoli (art. 80 ust. 2 oraz art. 90 ust. 2b USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO), oddziałów przedszkolnych szkół podstawowych (art. 6 2013ZMUSO) oraz innych publicznych i niepublicznych form wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b oraz art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO) działała już od dotacji udzielanych po 1991 r. Nowe przepisy działają od 1 września 2013 r.

Wprowadzone od 1 września 2013 r. przepisy określające na nowo zasady obliczania dotacji oświatowej dla przedszkoli, oddziałów przedszkolnych szkół podstawowych oraz innych form wychowania przedszkolnego wyrażają sformułowanie: „pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie stanowiące dochody budżetu gminy”.

#### • **Zakres dochodów odejmowanych od wydatków bieżących przedszkoli i innych form wychowania przedszkolnego**

Podstawy dotacji dla publicznego przedszkola (art. 80 ust. 2 USO), publicznego punktu

<sup>110</sup> Np. Kolegium RIO we Wrocławiu w uchwale z 4 lipca 2012 r. (Nr 50/2012), z powołaniem się na zasadę słuszności i racjonalności ustawodawcy uchyliło wystąpienie pokontrolne Prezesa RIO nakazujące burmistrzowi miasta ponownie ustalić kwotę dotacji dla niepublicznych przedszkoli bez odejmowania dochodów z czesnego i żywienia. Kolegium RIO we Wrocławiu uzasadniło swoje orzeczenia w wykładni celowościowej (funkcjonalnej) art. 90 ust. 2b USO, uznając, że interpretacja z pisma Prezesa RIO nie może *contra legem* stosować interpretacji literalnej tego przepisu. Odmienne stanowisko zajmował Prezes RIO w Krakowie w wystąpieniach pokontrolnych dotyczących nieprawidłowości w ustalaniu dotacji z budżetu gmin dla przedszkoli. Przeciw odejmowaniu od wydatków bieżących przedszkoli gminnych ich dochodów z czesnego i żywienia wypowiedziało się również RIO w Opolu w piśmie z 8 marca 2012 r. (NA.III.-0221-1/2012).

przedszkolnego lub zespołu wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b USO), a także niepublicznego przedszkola (art. 14 ust. 1 2013ZMUSO) i niepublicznego punktu przedszkolnego oraz zespołu wychowania przedszkolnego (art. 14 ust. 3 2013ZMUSO) zakładają, że od obliczonych wydatków bieżących odejmowane są dochody z opłaty za wychowanie przedszkolne i dochody z opłaty za wyżywienie – jeżeli stanowią one dochody budżetu gminy. Redakcja przepisów w części określającej moment odejmowania powoduje, że ich dosłowne odczytanie oznaczałoby, że od wydatków bieżących na ucznia odejmuje się łączną kwotę dochodów budżetu gminy z 2 opłat – co dawałoby wartość ujemną w przypadku innych form wychowania przedszkolnego, gdzie ustawa odsyła do wydatków jednego przedszkola. Należy zatem **najpierw ustalać kwotę wydatków bieżących, która nie jest jeszcze dzielona przez liczbę uczniów. Od wydatków tych odejmuje się ww. dochody i dopiero wówczas otrzymaną kwotę dzieli się przez liczbę uczniów.**

W treści ww. zapisów ustawodawca w zakresie dochodów z wyżej wymienionych opłat posłużył się pojęciem „stanowiące dochody budżetu” – wynika z tego, że **odejmowanymi nie będą te dochody przedszkoli gminnych, które stanowią (niezaliczane do budżetu) „dochody własne przedszkoli” z art. 223 UFP.** Do ustalenia tych dochodów należy zatem brać pod uwagę wyłącznie sprawozdania Rb-27S, nie zaś sprawozdania Rb-34, o czym dalej.

Problemy w interpretacji ww. zapisów budzi to, że zapisy ustawowe odejmowanych dochodów nie kojarzą się *stricto* z opłatami pochodzącymi jedynie z przedszkoli. Należy pamiętać, że dochody te mogą w konkretnych wypadkach występować również w prowadzonych przez gminę punktach przedszkolnych i oddziałach przedszkolnych szkół podstawowych (do których mogą już uczęszczać dzieci w wieku od 2,5 do 6 lat). Przepisy ustawy nie określają również tego, czy należy brać pod uwagę dochody planowane, czy dochody pobrane/wykonane.

Dochody budżetu z wyżej wymienionych opłat mogą wystąpić w sprawozdaniu łącznym Rb-27S z jednostek budżetowych gminy w trzech aż rozdziałach: 80104 – przedszkola, 80103 – oddziały przedszkolne przy szkołach podstawowych, 80106 – inne formy wychowania przedszkolnego. Gdyby zatem obliczać dotację dla publicznego punktu przedszkolnego lub niepublicznego punktu przedszkolnego, to – przy założeniu, że odejmujemy dochody budżetu z 3 ww. rozdziałów, otrzymamy niekiedy wynik ujemny. Odjęcie od wydatków bieżących jednego przedszkola gminnego – ogółu ww. dochodów ze zbiorczego sprawozdania Rb-27S gminy – byłoby nieuprawnione.

Dlatego celowe jest, aby poprzez powołane w ww. przepisach pojęcie „dochody budżetu” uznać, że **ustawodawca miał na myśli jedynie dochody z jednostkowego sprawozdania Rb-27S od każdego z przedszkoli gminnych (art. 80 ust. 2 USO) lub przedszkola gminnego (art. 80 ust. 2b USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO).** Zasadne jest również przyjmować, że odejmowanymi od wydatków bieżących są wyłącznie **dochody pobrane (wykonane)**, a nie dochody planowane<sup>111</sup>. Za uznaniem, że chodzi o dochody pobrane przemawia geneza ww. zapisu, którego powstanie zostało poprzedzone kwestionowaną wprawdzie praktyką, która zakładała, że do podstawy dotacji nie powinno się wliczać wydatków ponoszonych z dochodów pobieranych od rodziców dzieci przedszkoli gminnych z tytułu czesnego i opłaty za żywienie.

<sup>111</sup> Za uznaniem ww. dochodów, że mają to być dochody „pobrane” wypowiedziało się RIO we Wrocławiu w piśmie interpretacyjnym z dnia 30 września 2013 r. (GP-WR-0730-023/13) – dostępne pod adresem: <http://bip.wroclaw.rio.gov.pl/index.php?d=13&n=23&r=13>



### **Przykład obliczenia podstawy dotacji dla publicznego przedszkola:**

Dla obliczenia podstawy dotacji na rzecz publicznego przedszkola należy – zgodnie z art. 80 ust. 2 USO – postępować w ten sposób, że ze sprawozdań jednostkowych Rb-28S i Rb-34 wszystkich przedszkoli gminnych obliczamy planowane przez te przedszkola wydatki bieżące (rubryka: plan po zmianach). Następnie pozyskujemy dane o wykonaniu dochodów z ww. opłat – drogą sięgnięcia do sprawozdań jednostkowych Rb-27 tych przedszkoli gminnych (jednostkowe sprawozdania o dochodach przedszkoli rubryka: wykonanie). Otrzymany wynik dzielimy przez liczbę uczniów ww. przedszkoli gminnych i otrzymujemy kwotę roczną dotacji na jednego ucznia dotowanego przedszkola publicznego.

Wynika stąd następujący wniosek, że w przypadku dotacji dla publicznych przedszkoli i publicznych punktów przedszkolnych bierzemy pod uwagę wydatki bieżące z Rb-28S i Rb-34, jednak odejmujemy dochody z wyżej wymienionych opłat jedynie wtedy, gdy jako dochody budżetu wystąpią w sprawozdaniu Rb-27S. Jeśli opłaty są dochodem RDW, to wykazane w dochodach Rb-34, nie podlegają odjęciu – czyli w tym przypadku podstawa obliczania dotacji od 1 września 2013 r. nie różni się od wyniku obliczenia dotacji sprzed dnia 1 września 2013 r.

### **Przy obliczaniu dotacji dla niepublicznego punktu przedszkolnego z art. 90 ust. 2d USO i art. 14 ust. 3 2013ZMUSO, postępujemy w następujący sposób:**

Z jednego gminnego przedszkola (wybranego na rok budżetowy przez wójta gminy) należy pozyskać jego jednostkowe sprawozdanie Rb-28S i – jeżeli przedszkole prowadzi RDW – jednostkowe sprawozdanie Rb-34. Na podstawie 2 ww. sprawozdań przedszkola gminnego ustalamy kwoty wydatków bieżących – wykonanych. Następnie od kwoty poniesionych wydatków bieżących tego przedszkola – poprzez sięgnięcie do jednostkowego Rb-27S – odejmujemy pobrane dochody z opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i opłaty za wyżywienie. Otrzymany wynik dzielimy przez liczbę uczniów ww. przedszkola gminnego i otrzymujemy podstawę bazową. Po przemnożeniu tej podstawy przez obowiązujący w gminie współczynnik procentowy (nie mniej niż 40% podstawy) otrzymujemy kwotę roczną dotacji na jednego ucznia dotowanego niepublicznego punktu przedszkolnego.

Kwota ustalona w pierwszym przykładzie (dotacja na jednego ucznia publicznego przedszkola) jest jednocześnie podstawą dotacji na jednego ucznia oddziału przedszkolnego w publicznej szkole podstawowej – art. 6 2013ZMUSO.

Opisane powyżej przykłady pokazują, że jeśli (co możliwe) dochody z opłaty za wychowania przedszkolne i dochody z opłaty za wyżywienie w przedszkolu znajdują się na RDW, to jako dochody „nie-budżetowe” nie podlegają odjęciu od wydatków bieżących z art. 80 ust. 2 i 2a USO oraz z art. 14 ust. 1 i 3 2013ZMUSO. Innymi słowy: dotacja dla publicznego przedszkola obliczana jest (bez odjęcia ww. dochodów) na dotychczasowych zasadach sprzed 1 września 2013 r., tak samo jak dotacja dla niepublicznego przedszkola, gdy 2 rodzaje ww. dochodów są dochodami RDW. Przy czym w ostatnim przypadku wydatki RDW z tych opłat, skoro nie stanowią wydatków budżetu, nie są zaliczane do podstawy dotacji dla niepublicznego przedszkola. Tymczasem analogiczne wydatki bieżące RDW, przy obliczaniu dotacji dla przedszkola publicznego i publicznego punktu przedszkolnego, są wliczane do podstawy dotacji, jednak dochody – jako dochody RDW, nie są odejmowane od ww. wydatków bieżących. Powyższe wynika z tego, że ustawodawca w ww. przepisach

założył, że od wydatków bieżących (przedszkola, jako takich lub jego wydatków budżetowych) odejmuje się ww. opłaty, ale tylko wtedy, gdy stanowią one dochody budżetu gminy, czyli nie trafiają na RDW przedszkola gminnego.

#### **4.7.6. Problem obliczania dotacji na ucznia oddziału przedszkolnego szkoły podstawowej**

Przewidziane w przepisach art. 80 i art. 90 USO wiążą w nich dotacje podmiotowe z budżetu gminy odpowiednio z przedszkolem, inną formą wychowania przedszkolnego lub ze szkołą określonego typu i rodzaju.

##### **● Stan prawny do dnia 1 września 2013 r.**

Do 1 września 2013 r. przepisy ustawy o systemie oświaty nie przewidywały wyraźnie dotacji dla oddziału przedszkolnego, ani oddzielnie określonej podstawy dotacji na ucznia uczęszczającego do oddziału przedszkolnego w szkole podstawowej.

Instytucja oddziału przedszkolnego szkoły podstawowej została wprowadzona do ustawy o systemie oświaty ustawą nowelizującą z 27 czerwca 2003 r. (Dz.U. nr 137, poz. 1304) z mocą obowiązującą od 1 września 2004 r. Zgodnie z brzmieniem art. 14 ust. 3 USO dziecko w wieku 6 lat jest obowiązane odbyć roczne przygotowanie przedszkolne w przedszkolu, albo w oddziale przedszkolnym zorganizowanym w szkole podstawowej, bądź w innej formie wychowania przedszkolnego. Co należy podkreślić, przepisy noweli z 27 czerwca 2003 r., ani przepisy późniejszych nowel sprzed 13 czerwca 2013 r., nie przewidziały tego, aby na uczniów objętych rocznym przygotowaniem przedszkolnym publiczna lub niepubliczna szkoła podstawowa otrzymywała dotacje. Tymczasem, zgodnie z art. 218 ust. 2 UFP, w związku z art. 131 UFP, podstawą otrzymania dotacji podmiotowej z budżetu JST musi być przepis ustawowy, w którym jednoznacznie określono beneficjenta dotacji.

Wobec powstałego problemu – dotować czy nie dotować – oddziały przedszkolne zarysowały się dwie skrajne koncepcje.

Według pierwszej (teoretycznej), skoro ustawodawca nie wymienił oddziału przedszkolnego szkoły podstawowej – jako beneficjenta dotacji podmiotowej, ani nie przewidział odmiennego sposobu dotowania szkoły podstawowej na uczniów oddziału przedszkolnego, to na oddział przedszkolny, w związku z art. 218 ust. 2 i art. 131 UFP, nie należy się żadna dotacja.

Drugi pogląd, zakładający, że dotacja się należy, występował w dwóch skrajnie odmiennych wersjach sposobu obliczania dotacji.

Według poglądu RIO w Krakowie, wyrażonego w uchwale Kolegium Izby w Krakowie z 28 marca 2012 r. (KI-411/101/12)<sup>112</sup>, brak zawarcia w ustawie o systemie oświaty wyraźnego zapisu dotyczącego dotacji na uczniów oddziałów przedszkolnych szkoły podstawowej, oznaczał, że uczniów tych trzeba traktować na równi z innymi uczniami szkoły podstawowej, czyli liczyć na nich dotację na ogólnych zasadach dotowania szkół podstawowych. Ustawodawca nie zamieścił bowiem w ustawie o systemie oświaty, poza dwoma wyraźnymi zapisami o odpowiednim stosowaniu art. 6 USO i art. 14 USO do oddziałów przedszkolnych, przed 13 czerwca 2013 r., żadnych innych zapisów o stosowaniu

<sup>112</sup> Opubl: Dz.Urz. Woj. Małopolskiego z 2012 r. poz. 1755.

określonych rozwiązań z art. 80 USO i art. 90 USO do oddziałów przedszkolnych<sup>113</sup>. Jedynie w noweli 27 czerwca 2003 r. do niektórych ustępów art. 80 i 90 USO trafił ustęp nakazujący Ministrowi Edukacji Narodowej, aby w wagach subwencji oświatowej dla gmin w rozporządzeniu MEN wyodrębniano specjalną kwotę na ucznia niepełnosprawnego, co dotyczyło ucznia niepełnosprawnego przedszkola i ucznia niepełnosprawnego oddziału przedszkolnego. W ramach dylematu – nie dotować, bądź jak dotować – RIO w Krakowie opowiedziało się za odmiennym stanowiskiem.

Druga koncepcja dotowania dzieci oddziału przedszkolnego oparta była na interpretacji MEN, wg której oddziały przedszkolne w publicznych i niepublicznych szkołach podstawowych należało dotować odpowiednio – jak publiczne przedszkole (art. 80 ust. 2 USO) lub jak przedszkole niepubliczne (art. 90 ust. 2b USO). Tymczasem powołane zapisy mówiły tylko o dotowanych jednostkach oświatowych typu: publiczne przedszkole i niepubliczne przedszkole, podczas gdy oddział przedszkolny – działający w jednostce typu: szkoła podstawowa nie był publicznym przedszkolem z art. 80 ust. 2 USO, w związku z art. 58 USO, ani niepublicznym przedszkolem z art. 90 ust. 2b USO, w związku z art. 82 USO. Rozwiązanie powstałych rozbieżności przyniósł przepis art. 6 2013ZMUSO.

#### ● **Dotacja dla oddziału przedszkolnego od dnia 1 września 2013 r.**

Chcąc wyeliminować wątpliwości dotyczące dotowania oddziałów przedszkolnych wprowadzono obowiązujący od 1.09.2013 r. zapis art. 6 2013ZMUSO. Oddziały przedszkolne będą mogły jeszcze funkcjonować do 31.08.2016 r., kiedy to powinny przekształcić się w przedszkole, aby wraz ze szkołą podstawową (po ich oddzieleniu) stanowić zespół szkolno-przedszkolny.

Przepis art. 6 2013ZMUSO wyraża kilkanaście nowych norm dotyczących oddziałów przedszkolnych, m.in. mówi ogólnie, że do oddziałów przedszkolnych należy odpowiednio (czyli nie wprost) stosować wymienione tam zapisy ustawy o systemie oświaty. Wśród nich znalazły się również **normy dotyczące dotowania do 1 września 2013 r. oddziału przedszkolnego publicznej szkoły podstawowej i niepublicznej szkoły podstawowej** oraz przepisy dotyczące treści uchwał prawa miejscowego z art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO – co powinno oznaczać, że – celem uzyskania dotacji – osoba prowadząca szkołę podstawową powinna złożyć odrębny wniosek dotyczący dotacji dla oddziału przedszkolnego. W świetle art. 6 2013ZMUSO dotacja dla oddziału przedszkolnego powinna również być rozliczana wydatkami – odrębnie od dotacji na szkołę podstawową. Ze względu na treść ww. odesłań, przedmiotem kontroli gminy może być odrębnie traktowane wykorzystanie przez szkołę podstawową dotacji na oddział przedszkolny.

Do sposobu obliczania dotacji dla oddziału przedszkolnego, w świetle art. 6 2013ZMUSO, należy odpowiednio stosować przepis art. 80 ust. 2 USO (oddział przedszkolny publicznej szkoły podstawowej) oraz przepis art. 14 ust. 1 2013ZMUSO i art. 90 ust. 2b USO (oddział przedszkolny niepublicznej szkoły podstawowej). O ile w przypadku wcześniej wymienionych przepisów dotyczących terminu przekazania dotacji, sposobu jej rozliczania, przeznaczenia dotacji i jej kontroli nie powinno ulegać wątpliwości, że odpowiednie ich stosowanie oznacza wpisanie tam słowa „oddział przedszkolny”, o tyle w przypadku sposobu obliczenia dotacji nie jest to już takie oczywiste.

<sup>113</sup> Przeciwno utożsamianiu oddziałów przedszkolnych z przedszkolami dotowanymi na podstawie art. 90 ust. 2b USO opowiedziało się również Kolegium RIO w Rzeszowie w uchwale z 6 października 2009 r. (sygn. akt Nr XXI/6980/2009). Jednak w poglądzie tym nie odniesiono się jednoznacznie do kwestii prawnej – czy dotować oddział przedszkolny, ani jak obliczać dotację dla oddziału przedszkolnego.

Wydaje się, iż, **obliczając obecnie dotację na ucznia oddziału przedszkolnego nie możemy pojęcia „przedszkola gminne”, użytego w art. 80 ust. 2 USO i art. 14 ust. 1 2013ZMUSO, zastąpić pojęciem „oddziały przedszkolne w prowadzonych przez gminę szkołach podstawowych”** aby kwotę dotacji obliczać od wydatków bieżących planowanych lub ponoszonych przez oddziały przedszkolne gminnych szkół podstawowych. Oddział przedszkolny ani nie *planuje*, ani nie *ponosi* wydatków bieżących – co uniemożliwia pełne zastąpienie słowa (gminne) przedszkola z art. 80 ust. 2 USO lub art. 90 ust. 2b USO – słowem: wydatki bieżące oddziału przedszkolnego.

Chcąc obliczyć dotację na jednego ucznia oddziału przedszkolnego należy odpowiednio obliczyć podstawę dotacji na jednego ucznia publicznego przedszkola lub jednego ucznia niepublicznego przedszkola.

Oprócz powyższej interpretacji funkcjonuje obecnie interpretacja wyrażona w roku 2014 na rządowej stronie MEN ([www.men.gov.pl](http://www.men.gov.pl)) według której – przepis art. 6 2013ZMUSO daje podstawę do wprowadzenia pojęcia: „wydatki bieżące na ucznia oddziału przedszkolnego gminnych szkół podstawowych”. Odnoszą się do tego stanowiska należy wskazać, że oddział przedszkolny „nie planuje”, ani „nie ponosi” wydatków bieżących. Stąd mechaniczne zastąpienie słowa „przedszkola gminne” słowem „oddziały przedszkolne” nie prowadzi do powstania norm mających punkt odniesienia w finansach gminy i jej jednostek budżetowych<sup>114</sup>.

#### **4.7.7. Obliczanie podstawy dotacji, gdy samorządowa szkoła lub przedszkole funkcjonuje w zespole**

Zgodnie z art. 62 USO i art. 90a USO organ prowadzący szkoły różnych typów może połączyć je w zespół. Powyższe dotyczy również łączenia przedszkola w jeden zespół ze szkołą podstawową. Jeżeli jest to zespół prowadzony przez osobę fizyczną lub inną niż JST osobę prawną, to otrzymywane dotacje są odrębnie od siebie obliczane. Od dnia 1 stycznia 2014 r., w związku z nowelizacją art. 80 ust. 3c USO i art. 90 ust. 3c USO, dotacje dla szkół i przedszkoli zgrupowanych w zespole będzie można przekazywać na jeden rachunek zespołu. Przy czym ich kwota jest nadal oddzielnie liczona i oddzielnie rozliczana.

Po konstrukcję „zespołu” z art. 62 USO sięgają również JST. Szkoła i przedszkole są wówczas strukturami wewnętrznymi zespołu.

Funkcjonowanie samorządowych szkół i przedszkoli w obrębie zespołu utrudnia obliczenie dotacji oświatowej wówczas, gdy w zakresie dotowania szkół i przedszkoli osób fizycznych i prawnych przepisy art. 80 USO lub art. 90 USO (oraz art. 14 ust. 1 i 3 2013ZMUSO) odsyłają do wydatków bieżących odnoszonych do przedszkoli lub szkół JST. Zespół jest jednostką budżetową, w konsekwencji powyższego szkoła i przedszkole nie prowadzą gospodarki finansowej. Ich dochody i wydatki są obejmowane jednym planem finansowym jednostki budżetowej (zespołu) z art. 11 UFP. Przy zespole może również funkcjonować jego rachunek dochodów własnych (RDW) z art. 223 UFP.

W przypadku funkcjonowania samorządowego zespołu utrudnienia przy obliczaniu dotacji powstają w zakresie obliczenia:

<sup>114</sup> Zob. Uchwała Kolegium RIO w Krakowie z dnia 30.07.2014 r. (Nr KI-411/207/14 – opubl.: Dz.Urz. Woj. Małopolskiego z 2014 r., poz. 4690) oraz potwierdzający poprawność powyższych interpretacji RIO wyrok WSA w Krakowie z dnia 28.11.2014 r. (sygn. akt: I SA/Kr 1620/14).

- dotacji dla publicznego przedszkola (art. 80 ust. 2 USO) oraz dotacji dla niepublicznego przedszkola (art. 14 ust. 1 2013ZMUSO i art. 90 ust. 2b USO);
- dotacji dla innej publicznej formy wychowania przedszkolnego (art. 80 ust. 2b USO) oraz niepublicznej formy wychowania przedszkolnego (art. 14 ust. 3 2013ZMUSO i art. 90 ust. 2d USO);
- dotacje dla szkoły publicznej określonego typu i rodzaju (art. 80 ust. 3 USO);
- dotacje dla niepublicznej szkoły o uprawnieniach szkoły publicznej, w której nie jest realizowany obowiązek szkolny (art. 90 ust. 3 USO).

Dla obliczenia wydatków bieżących samorządowych szkół lub samorządowych przedszkoli (lub jednego przedszkola z art. 80 ust. 2b uoso i art. 90 ust. 2d USO), jeżeli działają w ramach zespołu, konieczne jest wydzielenie w wydatkach bieżących zespołu tych, jakie dotyczą zespolonej w nim szkoły lub zespolonego przedszkola.

Zespół grupujący przedszkole gminne i gminną szkołę podstawową, jako jednostka budżetowa, planuje (przewiduje) lub wykonuje (ponosi) wydatki bieżące w następujących pozycjach jego planu finansowego z art. 11 UFP:

– *rozdział 80101* – szkoły podstawowe – **który grupuje w całości płace i pochodne nauczycieli szkoły podstawowej oraz wydatki rzeczowe;**

– *rozdział 80104* – przedszkola – **który grupuje w całości płace i pochodne nauczycieli przedszkola oraz wydatki rzeczowe.**

Oprócz ww. rozdziałów wydatki związane z działalnością szkoły podstawowej i przedszkola znajdują się – jako wydatki wspólne – w:

– *rozdziale 80146* – doksztalcanie i doskonalenie nauczycieli – **który grupuje wydatki z tego tytułu zarówno nauczycieli przedszkola, jak i szkoły podstawowej;**

– *rozdziale 80148* – stołówki szkolne i przedszkolne – **który grupuje wydatki z tego tytułu zarówno dzieci przedszkola, jak i dzieci szkoły podstawowej;**

– *rozdziale 80195* – pozostała działalność – **który m.in. grupuje wydatki z tytułu odpisu składek na zakładowy fundusz socjalny w zakresie emerytowanych pracowników przedszkola i szkoły podstawowej oraz rencistów.**

Podziału wydatków bieżących trzech wyżej wymienionych wspólnych rozdziałów – między wydatki na zadania przedszkola i wydatki na zadania szkoły podstawowej – można dokonywać poprzez:

– *rozdział 80146* – ustalenie liczby nauczycieli przedszkola i liczby nauczycieli szkoły podstawowej;

– *rozdział 80195* – ustalenie kwoty odpisu na zakładowy fundusz socjalny od emerytowanych (lub na rencie) pracowników szkoły podstawowej i pracowników przedszkola.

Nie są to wszystkie wydatki bieżące wspólne z całego zespołu. Do podziału między rozdział 80101 (szkoły podstawowe) i rozdział 80104 (przedszkola) pozostają wynagrodzenia i pochodne dyrektora zespołu i zastępcy oraz pracowników obsługi, a także koszty utrzymania budynku (np. energia – woda, prąd, gaz) i remontów. Praktyka samorządowa zna różne sposoby rozdzielenia ww. wydatków do rozdziałów **właściwych dla nazwy jednostek oświatowych zespołu. Nie są to jednak metody przesądzone istotą dokonywanych wydatków bieżących.**

Wynagrodzenie dyrektora i zastępcy zespołu oraz pracowników obsługi administracyjno-finansowej potencjalnie można rozdzielić według liczby nauczycieli, liczby uczniów,

bądź wolumenu kwoty wydatków przedszkola w stosunku do wolumenu wydatków szkoły podstawowej. Wydatki z tytułu energii (jeżeli szkoła i przedszkole nie mieszczą się w odrębnych budynkach i nie mają rozdzielnej instalacji i liczników zużycia energii elektrycznej) można rozliczać np. według zajmowanej powierzchni (w m<sup>2</sup>).

Opisane powyżej sposoby podziału wydatków bieżących – wspólnych w zespole między jedną i drugą jednostką oświatową nie posiadają podstawy prawnej w przepisach powszechnie obowiązujących<sup>115</sup>. Jeżeli dany samorząd stosuje dodatkowo metodologię gospodarki finansowej właściwej dla budżetu zadaniowego, to z zasady w polityce rachunkowości zespołu (jednostki budżetowej) określony zostaje klucz dla podziału i przyporządkowania wydatków wspólnych. Nie jest to jednak regułą.

Postulaty nauki rachunkowości – potrzeba planowania i ewidencji kosztów (zespołu) w odpowiednich „rozdziałach” (oraz w rozdziałach wspólnych) klasyfikacji budżetowej – wymusza określenie metody tego podziału (klucza podziału) – na poziomie jednostki budżetowej (tj. zespołu). Miejscem właściwym do takich ustaleń jest wydana przez kierownika jednostki „polityka rachunkowości” – w rozumieniu art. 3 pkt 11 i art. 4 ustawy dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.) (dalej: URACH).

Dlatego w sprawach spornych o podział wydatków bieżących, gdy szkoła samorządowa lub przedszkole działa w zespole, a jednocześnie powód (beneficjent dotacji) nie przedstawia oficjalnego i normatywnego klucza podziału wydatków, sąd powszechny dąży do doprowadzenia do *consensu* między powodem i pozwaną (JST) odnośnie ustalenia takiego podziału, niezbędnego dla obliczenia wysokości dotacji, o jakiej zasadzenie ubiega się powód. Przy braku zgodności stron, sąd powołuje biegłego, który według przyjętej przez siebie zasady ustala wydatki bieżące szkoły i wydatki bieżące przedszkola – działających w ramach zespołu. Dzięki temu możliwe staje się chociażby ustalenie przypadających na przedszkole wydatków zespołu z tytułu korzystania z mediów, gdyby w planie finansowym zespołu i w ewidencji księgowej pod rozdziałem 80104 (przedszkola) nie występował wcześniej paragraf wydatkowy – § 426 – zakup energii.

#### **4.7.8. Obliczenie podstawy dotacji w sytuacji nieprowadzenia przez JST przedszkola gminnego lub szkoły takiej, jak dotowana**

Niektóre przepisy ustawy o systemie oświaty (oraz art. 14 ust. 1 i 3 2013ZMUSO) przy obliczaniu dotacji oświatowej odwołują się do wydatków bieżących jednostek oświatowych JST tego samego typu i rodzaju, jak jednostka dotowana. Określono w nich również sposób postępowania w sytuacji, gdyby gmina nie prowadziła własnego przedszkola (art. 80 ust. 2 i 2b USO oraz art. 14 ust. 1 i 3 2013ZMUSO) lub nie prowadziła szkoły tego samego typu i rodzaju, jak szkoła dotowana z art. 80 ust. 3 USO i art. 90 ust. 3 USO.

<sup>115</sup> Na potrzebę stosowania klarownych metod podziału „wydatków wspólnych” w zespołach – wskazywało również MEN w pismach przesyłanych do JST. Na przykład w piśmie z dnia 19 marca 2009 r. (znak: DE-III-JJ-337-14/09 – pkt II.4. pisma) zasygnalizowano, że (cyt.): *Wydatki wspólne zespołów szkół lub placówek powinny być na etapie planowania jak i w toku realizacji planu rozliczane – udziałem procentowym w podziale na poszczególne typy szkół lub placówek we właściwych rozdziałach klasyfikacji budżetowej. Decyzję w tym zakresie powinien podjąć dyrektor każdego zespołu. Udział procentowy może być ustalany: przy rozliczaniu kosztów wynagrodzeń dyrektora, wicedyrektora i pracowników administracyjnych i obsługi zespołu – np. w odniesieniu do liczby uczniów/wychowanków w poszczególnych szkołach lub placówkach lub do ilości oddziałów, przy rozliczaniu kosztów ogrzewania, oświetlenia – np. w odniesieniu do ilości, powierzchni lub kubatury zajmowanych pomieszczeń przez poszczególne szkoły lub placówki wchodzące w skład zespołu.*

### • Zakres stosowania danych z najbliższej gminy (powiatu)

Przepisy art. 80 USO i art. 90 USO oraz art. 14 2013ZMUSO odsyłają do danych najbliższej gminy lub najbliższego powiatu. Według nich podstawą dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez tę gminę (powiat) na prowadzenie własnego przedszkola, albo przedszkoli, bądź odpowiednio szkół tego samego typu i rodzaju, jak dotowana.

Tak użyte sformułowania, odsyłające do wydatków bieżących gminy (powiatu), ponoszonych na prowadzenie przedszkola lub szkół, nie powinny być traktowane jako pełna podstawa obliczania dotacji. Należy je traktować w ten sposób, że w gminie (powiecie) dotującej, w jakiej brak jest danych o wydatkach bieżących własnych placówek, dane te zastępują tylko fragment całej, ustawowo określonej, konstrukcji podstawy obliczania dotacji.

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 14 ust. 1 2013ZMUSO (i obowiązującym od 1 września 2015 r. przepisem art. 90 ust. 2b USO) *w przypadku braku na terenie gminy przedszkola publicznego, podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkola publicznego*. Należy zwrócić uwagę, że w przepisie jest mowa o jednym przedszkolu gminy najbliższej, a nie o wszystkich przedszkolach tej gminy.

Zapis ten nie powinien być interpretowany jako kompletny sposób obliczenia dotacji dla niepublicznego przedszkola na wypadek, gdyby w gminie dotującej nie funkcjonowało żadne własne przedszkole gminne. Przepis ten powinien być interpretowany jedynie w tym względzie, w jakim w gminie dotującej brak jest danych finansowych z własnego przedszkola gminnego. Wówczas należy się nim odpowiednio posługiwać w zastępstwie braku danych z gminy zobowiązanej do dotowania przedszkola niepublicznego.

Reasumując, przy braku przedszkola gminnego w gminie zobowiązanej do dotowania przedszkola niepublicznego bierzemy dane z gminy najbliższej, ale nie ze wszystkich jej przedszkoli, a tylko z jednego. Uzyskując dane o jego wydatkach bieżących, a od 1 września 2013 r. dane o dochodach z wyżej wymienionych opłat oraz dane o liczbie uczniów w tym przedszkolu, otrzymujemy podstawę dotacji dla niepublicznego przedszkola, która po przemnożeniu przez współczynnik gminy dotującej (nie mniej niż 75% podstawy) daje nam kwotę roczną dotacji na jednego ucznia przedszkola niepublicznego.

### • Wybór gminy najbliższej lub najbliższego powiatu

Zastosowane w art. 90 ust. 2b USO w brzmieniu sprzed nowelizacji z czerwca 2013 r., powtórzone w art. 14 ust. 1 2013ZMUSO (i w nowym art. 90 ust. 2b USO), **pojęcie „gmina najbliższa” daje wójtowi gminy zobowiązanej do udzielania dotacji znaczny margines swobody w wyborze gminy najbliższej i w doborze jednego przedszkola, z którego dane o wydatkach bieżących i o dochodach zostaną wprowadzone do ogólnej formuły podstawy obliczania dotacji**. Tak samo należy postępować tam, gdzie przepis art. 80 USO lub art. 90 USO odsyła do pojęcia „najbliższy powiat”.

Do posługujących się pojęciem „najbliższa gmina (najbliższy powiat)” przepisów art. 80 USO i art. 90 USO (oraz art. 14 2013ZMUSO), które – w przypadku braku w dotującej gminie własnej szkoły danego typu i rodzaju, jak dotowana, oraz braku własnego przedszkola – powinno się stosować utrwalone w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądy dotyczące tych przepisów, w których ustawodawca odwołuje się do pojęcia „najbliższy powiat”.

W ślad za nimi uznać należałoby, że **pojęcie „najbliższa gmina”** użyte w art. 90 ust. 2b USO i **art. 14 ust. 1 2013ZMUSO** oznacza **gminę wybraną przez wójta (burmistrza**

**lub prezydenta miasta) w procesie stosowania ustawy o systemie oświaty i uchwały z art. 90 ust. 4 USO.** Podobnie o wyborze powiatu najbliższego decyduje zarząd powiatu zobowiązany do obliczenia dotacji dla szkoły z art. 80 ust. 3 USO lub art. 90 ust. 3 USO, gdy w powiecie nie funkcjonuje powiatowa szkoła tego typu i rodzaju, jak dotowana.

Innymi słowy, wyboru najbliższej gminy dokonuje wójt gminy, kierując się kryteriami niewskazanymi w obowiązującym prawie, a tego rodzaju swoboda wójta w procesie stosowania ustawy o systemie oświaty **jest wyrazem samodzielności gminy – w rozumieniu art. 165 ust. 2 Konstytucji RP.** Powyższe poglądy dotyczące wyboru najbliższego powiatu wynikają z utrwalonej linii orzeczniczej, której dowodem jest m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 grudnia 2014 r. (sygn. akt GSK 1187/04).

Odmienny pogląd, mówiący, że to organ stanowiący JST w uchwale z art. 90 ust. 4 USO powinien wyraźnie wskazać najbliższą JST, został zaprezentowany w materiałach z kontroli NIK (*Finansowanie ponadgimnazjalnych szkół niepublicznych przez JST województwa wielkopolskiego*, materiał z 27 lipca 2012 r.). Zdaniem NIK to w uchwale prawa miejscowego z art. 90 ust. 4 USO należy wskazywać konkretną, najbliższą JST.

Poglądowi NIK sprzeciwiły się sądy administracyjne, odwołując się do utrwalonej linii orzeczniczej utartej w dotychczasowym orzecznictwie NSA i WSA. Przeciwnie do NIK poglądy wyrażono w wyroku WSA w Kielcach z 7 lutego 2013 r. (sygn. akt II SA/Ke 858/12), wyroku WSA w Gliwicach z 21 października 2014 r. (sygn. akt I SA/Gl 26/14) oraz w wyroku WSA z Łodzi z 3 kwietnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Łd 127/14). Poglądy NIK poparł natomiast WSA w Poznaniu w wyroku z 13 czerwca 2013 r. (sygn. akt I SA/Po 197/13).

Konsekwencją przyjęcia poglądu, jaki przeważa o dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych jest teza, że w przypadku, gdy gmina zobowiązana do dotowania niepublicznego przedszkola nie prowadzi przedszkola własnego, to wójt gminy (burmistrz lub prezydent miasta) samodzielnie wybiera jedną gminę, która prowadzi własne przedszkole gminne i na podstawie jego danych o wydatkach bieżących, o jego dochodach z opłat i o liczbie jego uczniów ustala własną (gminną) podstawę obliczania dotacji, która przemnożona przez współczynnik własny (nie mniej niż 75% podstawy) daje kwotę dotacji na jednego ucznia w gminie nieposiadającej własnego przedszkola.

#### **4.7.9. Inne przykłady nieprawidłowej praktyki i inne problemy obliczania podstawy dotacji**

Oprócz opisanych powyżej problemów interpretacji niecisłych w treści przepisów art. 80 USO i art. 90 USO, w praktyce samorządowej występują tendencje dalej idącego pomniejszania kwotowego należnej z przepisu dotacji oświatowej.

- **Niewłączanie do podstawy dotacji niektórych wydatków bieżących jednostek oświatowych JST**

Orzecznictwo RIO oraz sądów administracyjnych i sądów powszechnych dostarcza dowody na to, że wbrew normatywnemu znaczeniu pojęcie „wydatki bieżące” niektóre samorządy przy obliczaniu dotacji dla szkół i przedszkoli nie zaliczają do podstawy dotacji niektórych wydatków bieżących, kierując się argumentami oszczędności środków budżetowych. Na przykład od wydatków bieżących szkół i przedszkoli samorządowych bezprawnie odejmowane są relatywnie wysokie wydatki na remonty, które stanowią wydatki bieżące w rozumieniu art. 236 ust. 2 i 4 UFP. W rozstrzygnięciu nadzorczym, zawar-



tym w uchwale Nr 31/2011 z dnia 2 marca 2011 r., Kolegium RIO we Wrocławiu zakwestionowało sposób obliczania podstawy dotacji polegający na odejmowaniu wydatków remontowych oraz na naliczaniu dotacji w oparciu o wydatki roku poprzedniego, a nie roku aktualnego.

Niektóre samorządy od wydatków bieżących swoich szkół i przedszkoli (w imię *sui generis* – sprawiedliwości) odejmują wydatki bieżące ponoszone w ramach programów z udziałem środków UE (lub innej pomocy zagranicznej), albo w ogóle nie uwzględniają wydatków bieżących ponoszonych (lub planowanych) w swoich jednostkach oświatowych w rozdziałach 80147 – *dokształcanie i doskonalenie zawodowe nauczycieli* lub rozdziale 80195 – obejmującym odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych dla pracowników, którzy w danej jednostce nabyli prawa emerytalne lub prawa do renty.

Nie jest to uzasadnione żadnymi argumentami prawnymi, gdyż użyte przez ustawodawcę słowo „wydatki bieżące” powinno oznaczać wszystkie wydatki bieżące.

● **Nieprawidłowe określenie podstawy obliczania dotacji dla niepublicznych przedszkoli i punktów przedszkolnych według zasad od dnia 1 września 2013 r.**

Praktyka nadzorcza RIO od 1 września 2013 r. stwierdza przypadki nieprawidłowego stosowania nowych sposobów obliczenia dotacji dla jednostek oświatowych wynikających z przepisów 2013ZMUSO. W niektórych uchwałach JST nie odróżniano od siebie trzech odrębnych rodzajów konstrukcji podstaw obliczania dotacji, jako:

- wydatki bieżące przewidziane (...);
- wydatki bieżące ponoszone (...);
- wydatki bieżące przewidziane w budżecie (i zarazem) ponoszone (...).

Z uchwały Kolegium RIO w Krakowie z 25 września 2013 r. (KI-411/229/13)<sup>116</sup> – cyt:

*Poprzez kwestionowany § 1 pkt 1 lit. c do § 3 ust. 1 uchwały z 2010 r. wprowadzono zapis, w myśl którego dotacje z budżetu Miasta X przysługują: „niepublicznym przedszkolom oraz oddziałom przedszkolnym w szkołach podstawowych w wysokości stanowiącej iloczyn **75% kwoty wydatków bieżących przewidzianych w budżecie Gminy Miasta X na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez Gminę Miasta X** pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu Gminy Miasta X, i rzeczywistej liczby uczniów w przedszkolu, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości równej kwocie przewidzianej na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez organ dotujący”, [Jak stwierdziło Kolegium RIO] Zapis ten jest pochodną dotyczącej dotowania przedszkoli niepublicznych i oddziałów przedszkolnych w niepublicznych szkołach podstawowych, obowiązującej od 1.09.2013 r., dyspozycji art. 14 ust. 1 noweli do ustawy (nowy przepis art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty – zgodnie z art. 18 pkt 4 noweli – wchodzi w życie od 1.09.2015 r.). Rada Miejska w pkt 5 poprawnie określiła współczynniki procentowe do podstaw dotacji, jednak wadliwie przedstawiła ustawową podstawę obliczania dotacji na ucznia niepublicznego przedszkola i oddziału przedszkolnego niepublicznej szkoły podstawowej.*

<sup>116</sup> Orzeczenie dostępne pod adresem: <http://www.krakow.rio.bip.net.pl/?a=3778>

Zgodnie z art. 14 ust. 1 noweli składową podstawy obliczania dotacji są przewidziane w budżecie gminy wydatki bieżące **ponoszone** w gminnych przedszkolach, pomniejszone o dochody budżetu z 2 ww. opłat pobieranych w przedszkolach i oddziałach przedszkolnych. Tymczasem w zapisie pkt 5 **pominięto słowa „ponoszone w przedszkolach”** – co w nieuprawniony sposób zmienia ustawową podstawę obliczania dotacji. Wydatki bieżące ponoszone przez przedszkola gminne, które zarazem byłyby wydatkami przewidzianymi w budżecie gminy, to wydatki wynikające z łącznego odczytania przepisów art. 14 ust. 1 noweli, przepisów art. 79 ust. 1 ustawy o systemie oświaty oraz art. 11 i art. 236 ust. 2 i 4 ustawy o finansach publicznych. **Nie będą nimi zatem wydatki bieżące przewidziane/zaplanowane w jednostkach budżetowych, ale wydatki poniesione przez nie jako wydatki budżetu gminy.**

Poprzez kwestionowany § 1 pkt 1 lit. d do § 3 ust. 1 uchwały z 2010 r. wprowadzono zapis, w myśl którego dotacje z budżetu Miasta X przysługują:

„organom prowadzącym niepubliczne inne formy wychowania przedszkolnego w wysokości stanowiącej iloczyn 40% kwoty wydatków bieżących **przewidzianych w budżecie Gminy Miasta X na jednego ucznia w przedszkolu prowadzonym przez Gminę Miasta X** pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu Gminy Miasta X, i rzeczywistej liczby uczniów w przedszkolu, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości równej kwocie przewidzianej na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez organ dotujący”.

[Jak stwierdziło Kolegium RIO] Zapis ten dotyczy kwestii prawnych normowanych obecnie w art. 14 ust. 3 noweli do ustawy o systemie oświaty. Rada Miejska w X w zapisie pkt 6 poprawnie określiła współczynniki procentowe dla podstaw dotacji na ucznia niepublicznego punktu przedszkolnego lub zespołu wychowania przedszkolnego, natomiast wadliwie wskazała podstawę obliczania dotacji – w sposób odbiegający od treści art. 14 ust. 3 noweli. Zgodnie z powołanym przepisem **podstawą obliczania dotacji na ucznia niebędącego uczniem niepełnosprawnym są wydatki bieżące ponoszone w jednym przedszkolu gminnym. Pojęcia „wydatki bieżące” i wydatki „ponoszone”, w związku z art. 79 ust. 1 ustawy o systemie oświaty, powinny być interpretowane z uwzględnieniem przepisów art. 236 ust. 2 i 4 oraz art. 11 i art. 223 ustawy o finansach publicznych.** Gminne przedszkole, o jakim mowa w art. 14 ust. 3 noweli, **może przewidywać (planować) wydatki bieżące zarówno jako wydatki budżetu (art. 11 ustawy o finansach publicznych), jak i wydatki bieżące planowane do poniesienia z dochodów własnych z art. 223 tej ustawy.** Przy obliczaniu dotacji dla niepublicznego punktu lub zespołu wychowania przedszkolnego należy brać pod uwagę nie tylko wydatki bieżące jednego przedszkola gminnego poniesione jako wydatki budżetu, ale również wydatki bieżące poniesione w tym przedszkolu poza budżetem, z dochodów własnych z art. 223 ustawy o finansach publicznych. Tymczasem zastosowanie w praktyce sposobu obliczania dotacji z pkt 6 prowadziłoby do przekazywania niepublicznym punktom przedszkolnym i zespołom wychowania przedszkolnego kwot niższych, niż wynikające z treści art. 14 ust. 3 noweli do ustawy o systemie oświaty.

- **Nieuprawnione sumowanie wydatków gminy na zadania z zakresu wychowania przedszkolnego w miejsce trzech odrębnych podstaw dotacji**

Niektóre samorządy gminne dopuszczają się swego **obliczenia jednej podstawy dotacji dla niepublicznego przedszkola i niepublicznego punktu przedszkolnego** (metoda ta jest niekiedy dodatkowo stosowana przez gminy przy obliczeniu podstawy dotacji dla oddziału przedszkolnego publicznej lub niepublicznej szkoły podstawowej).

Zamiast stosować oddzielnie określone ustawowe podstawy obliczania dotacji, gminy te ustalają *sui generis* jedną podstawę bazową, którą – w zależności od przepisu art. 14 ust. 1 i 3 2013ZMUSO – przemnażają przez współczynnik 75% (niepubliczne przedszkola) lub 40% (niepubliczny punkt przedszkolny). Gminy sumują ze sobą kwoty wydatków bieżących budżetu z rozdziału 80103 – *oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych*, rozdziału 80104 – *przedszkola* oraz rozdziału 80106 – *inne formy wychowania przedszkolnego*, którą to sumę dzielą następnie przez liczbę uczniów w 3, własnych, ww. placówkach. Otrzymałą kwotę (podstawy na ucznia 3 rodzajów placówek) przemnażają przez współczynnik procentowy – czyli 75% lub 40%. Taki sposób obliczenia podstawy dotacji odbiega od treści dotychczasowych przepisów art. 90 USO (do 31 sierpnia 2013 r.) i od przepisów art. 14 ust. 1 i 3 2013ZMUSO. Tymczasem powołane przepisy nie odsyłają do wydatków bieżących budżetu, ale do wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach gminnych lub w jednym takim przedszkolu. Takie obliczenia dwóch, mimo wszystko odrębnych, podstaw dotacji pomijają, że w przedszkolach gminnych ponosi się również wydatki bieżące z rozdziału 80146 – *dokształcanie i doskonalenie nauczycieli*, rozdziału 80148 – *stołówki szkolne i przedszkolne*, rozdziału 80195 – *pozostała działalność*. W przypadku obliczania dotacji dla niepublicznego punktu przedszkolnego zapomina się ponadto, że właściwe do obliczenia podstawy dotacji gminne przedszkole może część swoich wydatków bieżących ponosić także z pozabudżetowych dochodów własnych z art. 223 UFP.

Innymi słowy: skoro ustawodawca w art. 14 ust. 1 i ust. 3 2013ZMUSO (tak samo, jak w art. 90 ust. 2b i 2d USO) odwołuje się do wydatków bieżących ponoszonych przez przedszkola gminne (dotacja dla niepublicznego przedszkola) lub przez przedszkole gminne (dotacja dla niepublicznego punktu przedszkolnego), kwota dotacji musi uwzględnić wszystkie wydatki bieżące jednostek gminnych.

- **Problem dodawania do wydatków bieżących samorządowej jednostki oświatowej wydatków bieżących zespołu obsługi szkół i przedszkoli, albo urzędu gminy lub starostwa**

W poglądach z powołanych wcześniej materiałów kontroli NIK i RIO z 2013 r. doszło do powstania koncepcji, aby w przypadkach, gdy przy obliczaniu wysokości dotacji dotychczasowe (sprzed 1 września 2013 r.) przepisy art. 80 USO i art. 90 USO odwoływały się do pojęcia „wydatki bieżące przewidziane”, albo „wydatki bieżące ponoszone”, a w dalszej części wskazywały na jednostki oświatowe JST, które je planują lub ponoszą, **doliczać jeszcze wydatki bieżące JST ponoszone przez jednostkę budżetową z art. 5 ust. 9 USO.**

Idzie o doliczanie wydatków bieżących, jakie ponosić może urząd JST lub odrębna jednostka budżetowa – zespół obsługi jednostek oświatowych – z tytułu prowadzenia obsługi administracyjnej, prawnej i księgowo-finansowej samorządowych szkół, przedszkoli i placówek. Wydatki wymienionych na końcu jednostek obejmują poniesione przez nie wydatki z tytułu wykonywania czynności z art. 5 ust. 9 USO. Nie wystąpią one w obrazującym wydatki bieżące „planowane” lub „poniesione” w jednostce oświatowej, ale dodane do nich wydatki bieżące znajdujące się w Rb-28S zespołu obsługi z rozdziału 80114 – *zespoły obsługi ekonomiczno-administracyjnej szkół*, albo rozdziału 75023 – *urzędy gmin (miast i miast na prawach powiatu)*, bądź 75020 – *starostwa powiatowe*.

Koncepcja powyższa miałaby uzasadnienie, gdyby w odpowiednich zapisach art. 80 USO i art. 90 USO ustawodawca odwoływał się do wydatków bieżących samorządu, w jakie wchodziłyby wówczas wydatki wyżej opisane. Tymczasem ustawodawca odsyła do wydatków bieżących odpowiednio przewidzianych lub ponoszonych przez samorządowe

przedszkola lub szkoły tego typu i rodzaju, jak dotowane. Do wydatków bieżących szkół i przedszkoli samorządowych nie zaliczą się wydatki urzędu, ani wydatki zespołu ekonomiczno-administracyjnej obsługi szkół i przedszkoli.

Koncepcja z materiałów RIO (*opis j.w.*) nie jest konsekwentna, bowiem w szeregu sytuacjach dla obliczania wydatków bieżących przedszkoli i szkół JST, kontrole RIO sięgały do jednostkowych sprawozdań budżetowych Rb-28S tych szkół i przedszkoli (te zaś nie obejmowały wydatków zespołu obsługi, ani wydatków urzędu). Zalecenia RIO w drodze wdrożenia ww. koncepcji wskazywałyby na potrzebę doliczenia całości wydatków bieżących zespołu obsługi lub odpowiednich wydatków urzędu gminy (starostwa), również z tytułu remontów, opłaty za energię, płac i pochodnych. Proponuje się rozdzielać je w zależności od liczby uczniów.

W efekcie ostatecznym weryfikatorem nowej i niewystępującej dotychczas od 1991 r. koncepcji **dotawania wydatków bieżących samorządu z rozdziału 8014 lub wydatków na obsługę jednostek oświatowych z rozdziału 75023, bądź 75020** stanie się orzecznictwo sądów powszechnych (weryfikacja pozwu o wypłatę dotacji, w tej części, gdzie do kwoty wydatków bieżących pozwana JST nie dodawała wydatków bieżących JST z tytułu obsługi ekonomiczno-administracyjnej z Rb-28S innej jednostki budżetowej, niż samorządowe przedszkola lub szkoły).

## 4.8. Zasady obliczania liczby uczniów jednostki dotowanej

### 4.8.1. Normy o sposobie obliczania liczby uczniów

W konstrukcjach dotacji oświatowych z art. 80 USO i 90 USO zakłada się, że dotację należną dla jednostki ustala się w drodze przemnożenia podstawy dotacji przez liczbę uczniów jednostki dotowanej. Jak już wspomniano wcześniej – podstawą dotacji jest bądź to odpowiednia kwota subwencji obliczanej na ucznia z otrzymanej *metryki* ..., bądź iloczyn odpowiednio obliczonych wydatków bieżących w przeliczeniu na liczbę uczniów w szkole lub przedszkolu organu dotującego.

Przepisy w tym względzie posługują się pojęciem „otrzymuje dotację (obliczaną) na każdego ucznia”. Dlatego obliczenie liczby uczniów ma podstawowe znaczenie przy określeniu kwoty dotacji rocznej należnej beneficjentowi. Dotacja jest dotacją roczną należną na każdego ucznia, jednak mając na uwadze to, że liczba uczniów może ulegać zmianie w trakcie roku kalendarzowego, w uchwałach prawa miejscowego z art. 80 ust. 4 USO i 90 ust. 4 USO (w rozporządzeniach MKiDN) zakłada się przekazywanie od beneficjenta do organu dotującego comiesięcznej informacji o faktycznej liczbie uczniów dotowanej szkoły, przedszkola lub placówki. Orzecznictwo sądowe stabilizujące „obowiązkowość” takiej informacji – nakładaną uchwałami JST i rozporządzeniem MKiDN.

Równocześnie orzecznictwo sądów administracyjnych nie dopuszcza innych niż powyższe postanowień dotyczących obliczania liczby uczniów w uchwałach z art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO. W powyższych kwestiach orzecznictwo sądów administracyjnych kwestionuje zamieszczanie takich treści w uchwałach prawa miejscowego, ale zarazem ocenia niekiedy ich merytoryczną prawidłowość, czego przykładem jest szereg wydanych w tym przedmiocie orzeczeń, np. wyrok WSA w Kielcach z 31 stycznia 2012 r. (sygn. akt II SA/Ke 848/11), wyrok WSA w Białymstoku z 23 listopada 2011 r. (sygn. akt I SA/Bk 365/11), wyrok WSA w Krakowie z 13 grudnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Kr 1540/11).

Należy jeszcze raz podkreślić, że o sposobie liczenia uczniów, poza wprowadzeniem w uchwałach obowiązku comiesięcznego informowania o ilości uczniów, nie powinno się decydować za pomocą zapisów uchwał prawa miejscowego z art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO, ale powinno się to dokonywać w drodze stosowania ustawy i właściwej wykładni (interpretacji) użytego pojęcia „dotacja (...) na każdego ucznia”.

Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące zasad liczenia uczniów, w tym *sui generis* kwalifikowania ucznia do otrzymania na niego dotacji, sięga jeszcze tych lat, gdy w sporach o wysokość dotacji między JST a beneficjentem orzekały sądy administracyjne.

#### 4.8.2. Uczeń w niepełnym wymiarze godzin oraz uczeń na stanie

W wyroku z 15 lutego 2006 r. (sygn. akt II GSK 375/05), NSA stwierdził, że (...) w razie korzystania przez ucznia z niepublicznego przedszkola w niepełnym wymiarze dni miesiąca i godzin dziennie dotacja na takiego ucznia w miesiącu ulega proporcjonalnemu obniżeniu.

Teza ta nie była stosowana przez wszystkie JST i została ostatecznie zakwestionowana w wyroku NSA z 12 maja 2010 r. (sygn. akt I OSK 672/10). Stwierdzono w nim, że rada gminy nie ma prawa uzależniania wysokości dotacji od wymiaru czasu opieki w przedszkolu nad dzieckiem. Sąd podniósł, że w trakcie nieobecności dziecka w przedszkolu pozostaje ono nadal jego uczniem. W ślad za ww. orzeczeniem w aktualnych wyrokach i postanowieniach sądów administracyjnych uznaje się, że **jeśli uczeń znajduje się na stanie jednostki oświatowej, to należy się na niego dotacja, dopóki nie zostanie wykreślony z księgi uczniów lub z innego rejestru właściwego dla dokumentacji przebiegu nauczania**. Kwestionowane są w ten sposób rozwiązania z uchwał, w których do wyliczenia dotacji nakazuje się przyjmować dane miesięczne o liczbie uczniów z SIO lub ze sprawozdań do GUS (np. wyrok WSA we Wrocławiu z 15 kwietnia 2010 r.; sygn. akt IV SA/Wr 42/10). Orzecznictwo kwestionuje przy tym zapisy uchwał, według których dotacja należy się tylko na ucznia uczęszczającego na zajęcia. Zdaniem WSA w Bydgoszczy (wyrok z 23 marca 2011 r.; sygn. akt II SA/Bd 699/10) (...) *dopóki słuchacz jest uczniem szkoły i nie zostanie skreślony zgodnie z postanowieniami statutowymi z listy słuchaczy, przysługuje szkole dotacja niezależnie od tego, czy słuchacz uczęszcza na zajęcia. Nieobecność na zajęciach i zaprzestanie uczęszczania do szkoły nie ma wpływu na przyznane dotacje. Nieobecny jest bowiem słuchaczem danej szkoły, figuruje w księdze słuchaczy*.

W podobny sposób wypowiedział się WSA w Krakowie w wyroku z 13 grudnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Kr 1540/11), wskazując, że (...) *dotacje te przysługują w wysokości odpowiadającej faktycznej, rzeczywistej liczbie uczniów. Sąd skonstatował również, że wskazać trzeba, że 12-miesięczny okres, o którym mowa w przepisach, odnosi się do placówki, a nie do jej uczniów. Czyli dywagacje Ministerstwa Edukacji Narodowej powołane w skardze [uwaga W.L.: skarżący beneficjent powołał się na odpowiedź MEN na interpelację poselską nr 1022], że rok szkolny trwa do 31 sierpnia każdego roku nie mają tu istotnego znaczenia. Zgodnie bowiem z ustawą dotacja związana jest ze statusem ucznia. Dopóki uczeń oficjalnie nie zakończył nauki poprzez zdanie egzaminu końcowego, to musi być traktowany jako wychowanek, na którego przysługuje dotacja. Jeśli natomiast zakończy cykl edukacyjny wcześniej, np. zrezygnuje z nauki, to nie ma podstaw, aby przysługiwała na niego dotacja. Z drugiej strony uczeń niepromowany do następnej klasy nie przestaje być uczniem tej szkoły, jeśli zamierza dalej kontynuować naukę*.

### 4.8.3. Problem absolwentów szkół

Uznanie, że dotacja na absolwenta szkoły (lub dziecko kończące uczęszczanie do przedszkola) nie należy się od momentu wykreślenia z listy uczniów, albo od chwili, gdy dziecko nie znajduje się na stanie uczniów przedszkola, wymagałoby ze strony organów prowadzących szkoły i przedszkola odpowiedniego gospodarowania dotacją roczną. Należałoby tak rozporządzać środkami z dotacji w skali roku, aby przy mniejszej liczbie uczniów (niższej dotacji) lub braku uczniów (przedszkola za lipiec i sierpień) posiadać środki z ubiegłych miesięcy na pełne pokrycie potrzeb wydatkowych szkoły lub przedszkola.

W związku z powstałą linią orzeczniczą sądów administracyjnych powstał problem prawny w sytuacji, gdy prywatne przedszkole w okresie wakacyjnym może już nie mieć uczniów na stanie, oraz podobny problem braku możliwości otrzymania dotacji przez prywatną szkołę na uczniów, którzy w pierwszej połowie roku zakończyli proces edukacyjny i stali się absolwentami. Ministerstwo Edukacji Narodowej w pismach do JST z 20 marca 2008 r. (znak: DE-3-339-24/08) oraz z 19 marca 2009 r. (znak: DE-III-JJ-337-14/09) wyraziło własną interpretację ustawowego pojęcia stosowanego w konstrukcji kilkunastu podstaw dotacji z art. 80 USO i art. 90 USO, że dotacja należy się na każdego ucznia. Zgodnie z poglądami MEN: (...) *dotacje podmiotowe dla szkół (placówek) prowadzonych przez osoby prawne niebędące jednostkami samorządu terytorialnego oraz przez osoby fizyczne służą finansowaniu ich działalności statutowej w ciągu całego roku, a więc łącznie z okresami ferii i wakacji szkolnych. Mimo, iż w okresach tych nie są prowadzone zajęcia dydaktyczno-wychowawcze, a z końcem okresu zajęć (czerwiec) opuszcza szkołę grupa uczniów ostatniej klasy, funkcjonowanie szkoły pociąga za sobą określone stałe wydatki (np. wynagrodzenia pracowników, koszty utrzymania bazy lokalowej). Z tego względu przy ustalaniu wysokości i rozliczaniu dotacji dla szkół za miesiące lipiec i sierpień nie należy kalkulacyjnie zmniejszać liczby uczniów, stanowiących podstawę dla określenia wysokości dotacji, o absolwentów, którym w czerwcu wręczono świadectwa ukończenia szkoły.*

Stanowisko MEN dotyczące traktowania absolwentów jako uczniów zostało zakwestionowane przez Wiceprezesa NIK w wystąpieniu pokontrolnym do MEN z 8 sierpnia 2011 r. (znak: K/10/003; KNO-4111-01-22/2010). Najwyższa Izba Kontroli podniosła, że stanowisko to nie jest zgodne z art. 90 ust. 2a i 3 USO, według którego dotacja przysługuje na każdego ucznia (słuchacza) szkoły niepublicznej, a nie na absolwenta takiej szkoły.

Powstałe problemy prawne braku kwot dotacji na absolwentów szkoły lub placówki zostały uregulowane dwa lata później nowelą z 27 lipca 2012 r., której przepisami do art. 80 dodano ust. 3i, a do art. 90 – ust. 2f. Według nowych przepisów, w sytuacji ukończenia szkoły przez ucznia w pierwszej połowie roku, uczeń ten (jako absolwent) jest jeszcze do końca roku szkolnego (tj. do 31 sierpnia) wliczany do ilości uczniów służącej obliczaniu dotacji dla danej szkoły.

Powstaje jednak problem – czy przed rokiem szkolnym 2011–2012 do liczby uczniów dotowanej szkoły należało również dodawać absolwentów do 31 sierpnia danego roku, pomimo wykreślenia z księgi uczniów?

Z zasady przepisy powszechnie obowiązującej noweli z 27 lipca 2012 r. powinny działać do przodu – z mocą *ex nunc*. Jednak MEN, w pismach wysłanych do JST, od około 2004 r. sugerowało, aby wypłacać dotację również na absolwentów do końca roku szkolnego, pomimo że zostali oni wykreśleni z księgi uczniów. Samorządy uznające, że nowa

norma prawna działa (do przodu) z mocą *ex nunc*, mogłyby dochodzić zwrotu dotacji za uczniów, których, zgodnie z sugestiami MEN, dotowały, choć nie znajdowali się oni w księdze uczniów, o jakiej mówiło orzecznictwo sądów administracyjnych.

WSA w Rzeszowie w wyroku z 29 stycznia 2013 r. (sygn. akt I SA/Rz 1130/12), w skardze na decyzję o zwrocie dotacji na absolwentów (za okres sprzed 2011 r.), przyjął, że nowela ustawy o systemie oświaty z 27 lipca 2012 r. jedynie potwierdziła (*ex tunc*) istniejącą w prawie regułę, że na absolwenta nalicza się dotację do końca roku szkolnego. Wyrok miałby oznaczać, że – posługując się w art. 80 USO i art. 90 USO pojęciem „na każdego ucznia” – ustawodawca od 1991 r. miał zawsze na myśli również absolwenta.

#### 4.8.4. Problemy obliczania liczby uczniów nieobjętych obowiązkiem nauki

Praktyka samorządów powiatowych i orzecznictwo sądów administracyjnych przez szereg lat nie mogły uporać się z problem obliczania liczby uczniów w szkołach prowadzących działalność oświatową wobec osób pełnoletnich. Osoby takie nie są objęte obowiązkiem nauki, ani obowiązkiem szkolnym. Zapisanie się takiej osoby do szkoły nie zobowiązuje jej do uczęszczania na zajęcia. Jednak powyższe osoby czasami zapisywały się do kilku szkół na raz, a zarazem nie uczestniczyły w zajęciach. Orzecznictwo sądowe za ucznia szkoły traktuje ucznia znajdującego się na stanie szkoły, co oznaczałoby, że na tego rodzaju osoby szkoła również ma otrzymywać dotację z budżetu powiatu.

Z mocy noweli do ustawy o systemie oświaty z 27 lipca 2012 r., od 1 stycznia 2013 r. zmianie uległ zapis art. 90 ust. 3 USO. W myśl nowej regulacji uczeń w miesiącu jest traktowany jako uczeń znajdujący się na stanie pod warunkiem, że wziął udział w co najmniej w 50% obowiązkowych zajęć. Na uczniów, którzy są zapisani do szkoły, ale nie spełnią ww. wymogu, szkoła nie otrzyma dotacji na dany miesiąc.

#### 4.8.5. Problem obliczania liczby uczniów przedszkoli lub punktów przedszkolnych za miesiące wakacyjne

Nowelizacja ustawy o systemie oświaty dokonanej ustawą z dnia 27 lipca 2012 r. (Dz.U. poz. 1281), której przepisami do art. 80 dodano ust. 3i, a do art. 90 dodano ust. 2f, zabezpieczyła skutecznie problem wliczania na potrzeby obliczenia dotacji do 31 sierpnia danego roku – absolwentów szkół do liczby uczniów. Otworzyła jednak problem obliczenia na potrzeby ustalenia kwoty dotacji uczniów przedszkoli, gdyby dotowane przedszkole nie posiadało uczniów na stanie przez lipiec i sierpień danego roku budżetowego.

Przepisy art. 80 ust. 2 i 2b USO oraz art. 14 ust. 1 i 3 2013ZMUSO uzależniają kwotę dotacji od liczby uczniów dotowanego przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego.

Ministerstwo Edukacji Narodowej, w pismach słanych do gmin od 2004 r., sugerowało, aby przy dotowaniu przedszkoli dotację za miesiące wakacyjne **ustalać na podstawie liczby uczniów w miesiącu czerwcu**. Jednak mogłoby to oznaczać, że w skrajnych przypadkach przedszkole nieprowadzące zajęć dydaktyczno-wychowawczych otrzymywałoby dotację jak za liczbę uczniów według czerwca danego roku. Nie jest to prawidłowe, jeżeli orzecznictwo sądów administracyjnych za podstawę obliczania dotacji na dany miesiąc uznaje faktyczną liczbę uczniów. Brak uczniów na stanie przedszkola lub innej formy

wychowania przedszkolnego za okres wakacji pozbawiałby organ prowadzący możliwości otrzymania kwoty dotacji za lipiec i sierpień.

Dlatego organy prowadzące przedszkola w statutach i regulaminach, a osoby prowadzące inne formy wychowania przedszkolnego – w aktach założycielskich, przyjmują, że umowa z rodzicem podlega 2-miesięcznemu (albo 3-miesięcznemu) wypowiedzeniu. Oznacza to w praktyce, że rodzic nic nie płaci za dziecko w okresie wypowiedzenia umowy (dziecko nie uczęszcza do tego przedszkola), ale jest ono przez 3 miesiące uwzględniane na stanie dotychczasowego przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego.

W związku z tym, że czasami rodzic, po wypowiedzeniu umowy, umieszcza dziecko na czas wakacji letnich w innym przedszkolu niepublicznym, pojawia się problem, czy dotać wówczas jedno przedszkole, do którego faktycznie uczęszcza dziecko, podczas gdy w drugim przedszkolu nie wygasła jeszcze umowa, czy obydwa przedszkola.

Opisany powyżej problem prawny, gdyby stosować poglądy z dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych, rozwiązany byłby w ten sposób, że na jedno i to samo dziecko dotację pobiera przedszkole zamknięte w miesiącach wakacyjnych i przedszkole, do którego faktycznie dziecko uczęszcza. Jednak 2 dotacje na jedno i to samo dziecko dla 2 przedszkoli to za dużo (podobny przypadek wystąpił w Gminie Ł. woj. małopolskiego w 2013 r. Gmina wypłaciła dotację jedynie dla przedszkola niepublicznego za miesiące lipiec i sierpień 2013 r., gdzie faktycznie uczęszczało dziecko w toku wypowiedzenia umowy z rodzicem).

W zakończeniu należy wskazać, że praktyka gminna ostatnich dwóch lat i orzecznictwo samorządowych kolegiów odwoławczych, wydaje się modyfikować pierwotną tezę z wyroku NSA z 12 maja 2010 r. (sygn. akt I OSK 672/10). Co do zasady stosuje się metodę ustalania „uczni na stanie”, jednak gdy uczeń wykazywany jest „na stanie” dwóch lub więcej przedszkoli – to sięga się po metodę z wyroku NSA z 15 lutego 2006 r. (sygn. akt II GSK 375/05) i ustala do którego przedszkola (i kiedy) uczeń uczęszczał (faktycznie) w danym miesiącu.

#### **4.9. Dotacja z budżetu powiatu na kwalifikacyjne kursy zawodowe**

Z dniem 1 września 2012 r. weszła w życie zmiana do art. 80 USO i art. 90 USO wprowadzona w życie ustawą z dnia 19 sierpnia 2011 r. (Dz.U. nr 205, poz. 1206). Mocą noweli samorządu powiatowe zobowiązano do dotowania prowadzonych przez osoby fizyczne i osoby prawne (inne niż JST) szkół ponadgimnazjalnych w zakresie realizowanych przez nie kwalifikacyjnych kursów zawodowych. Dotacje przysługują począwszy od roku 2014.

Poprzez nowe zapisy ust. 8 i 9 art. 80 USO i ust. 8 i 9 art. 90 USO uregulowano zasady przekazywania takich dotacji z budżetu powiatu (i miasta na prawach powiatu) ww. szkołom po zdaniu egzaminów przez słuchaczy kursów. Określono również minimalne stawki tych dotacji – nie mniejsze niż otrzymywana na nie kwota w części oświatowej subwencji ogólnej dla powiatu.

Dla nowowprowadzonych dotacji przepisy ustawowe nie określiły ani ich przeznaczenia, ani zasad i trybu rozliczenia się z ich wykorzystania.

Do dotacji na kwalifikacyjne kursy zawodowe nie znajdują zastosowania te regulacje z całego art. 80 USO i art. 90 USO, które dotyczą przeznaczenia i kontroli wykorzystania do-



tacji oświatowych, a mianowicie regulacje z ust. 3d i 3e art. 80 USO oraz z ust. 3d i 3e art. 90 USO. Ostatnio powołane unormowania w sposób wyraźny określają te dotacje oświatowe (z „ustępami”, jakie je wyrażają), do których się one stosują. Nie wymieniono tam zapisów o nowych dotacjach z art. 80 ust. 8 i 9 USO oraz z art. 90 ust. 8 i 9 USO. Podobnie zapisy o nowych dotacjach na kwalifikacyjne kursy zawodowe nie odsyłają do odpowiedniego stosowania w ich względzie przepisów art. 80 ust. 3d i 3e USO oraz art. 90 ust. 3d, i 3e USO.

Do dotacji na kwalifikacyjne kursy zawodowe nie znajdują również zastosowania, przewidujące wydawanie uchwały prawa miejscowego, przepisy-delegacje ustawowe z art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO. Treść delegacji ustawowej nie może być interpretowana w sposób rozszerzający. W dwóch delegacjach wyraźnie określono, jakich dotacji ma dotyczyć przewidziana w nich uchwała prawa miejscowego. Delegacje ustawowe do wydawania ww. uchwał nie obejmują zatem dotacji z nowych przepisów dodanych do art. 80 USO i art. 90 USO.

Dlatego za nieuprawnione należy uznać obserwowane ostatnio obejmowanie dotacji na kwalifikacyjne kursy zawodowe z art. 80 ust. 8 i 9 USO oraz z art. 90 ust. 8 i 9 USO regulacjami z uchwały prawa miejscowego z art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO. Włączenie dotacji na kwalifikacyjne kursy zawodowe do zapisów ww. uchwał prawa miejscowego powodowałoby więc nieuprawnione nałożenie na beneficjenta (nieprzewidzianych przez ustawodawcę) ograniczeń w zakresie wykorzystania dotacji, jej rozliczenia oraz poddanie beneficjenta kontroli ze strony organu dotującego.

Brak regulacji ustawowej dotyczącej przeznaczenia i wydatkowania dotacji na kwalifikacyjne kursy zawodowe powinien być odbierany w ten sposób, że wolą racjonalnego ustawodawcy jest nadanie im funkcji refinansującej koszty poniesione uprzednio na organizację kursów. Beneficjent otrzymuje dotację dopiero po ukończeniu kursu w kwocie uzależnionej od liczby uczestników, którzy zdali egzamin końcowy. W odróżnieniu od typowych dotacji oświatowych, dotacja taka udzielana jest *ex post* (po zakończeniu działalności), a zarazem ustawodawca nie wskazał jej przeznaczenia i zasad rozliczania ani wydatkami z okresu trwania kursu, ani określonymi płatnościami dokonywanymi po jego zakończeniu.

Powyższe braki w prawie uniemożliwiają jednoznaczne zaliczenie nowych dotacji na kwalifikacyjne kursy zawodowe do „dotacji podmiotowych” – w rozumieniu art. 131 i 218 UFP, tak jak typowych dotacji oświatowych na szkoły, przedszkola i placówki z dotychczasowych zapisów art. 80 i 90 USO.

Wobec niemożności uściślenia wskaźnika procentowego takich dotacji zapisami uchwał z art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO, o wysokości wskaźnika (nie mniejszego niż określone wskaźniki minimalne z ust. 8 art. 80 USO i ust. 8 art. 90 USO) powinien być dotychczas decydować organ wykonawczy powiatu (miasta na prawach powiatu). W trybie nowelizacji do ustawy o systemie oświaty z dniem 18 stycznia 2014 r. do art. 80 USO i art. 90 USO dodano dwa dodatkowe „ust. 8a”. Nowymi przepisami upoważniono radę powiatu do „określania wysokości dotacji”. Zapisy nie powinny być interpretowane „dosłownie”, aby rada powiatu określała wysokość dotacji w złotych. Ustawa określa podstawę dotacji poprzez odwołania się do kwoty otrzymywanej przez powiat w części oświatowej subwencji ogólnej. Zastosowane w ust. 8 art. 80 USO i w ust. 8 art. 90 USO – sformułowanie: „...nie niższej niż...”, powinno oznaczać, że rzeczą rady powiatu jest podjęcie uchwały usztywniającej ustawy współczynnik (mnożnik) podstawy dotacji.

Możliwe wydaje się w tym względzie różnicowanie stawek dotacji (nie mniej niż podstawa ustawowa) w zależności od rodzaju uprawnień do wykonywania zawodu, które nabywa uczestnik kursu organizowanego przez szkoły ponadgimnazjalnej.

#### 4.10. Podsumowanie oraz wnioski *de lege ferenda*

1. Przeprowadzona powyżej analiza przepisów art. 80 USO i art. 90 USO w zapisach dotyczących wysokości dotacji oświatowych – prowadzi do generalnego wniosku, że nie sposób w dwóch tylko „artykułach” nadal regulować „całość” spraw z zakresu dotacji oświatowych. Z legislacyjnego punktu widzenia, przejęta jednostka będąca jednym „artykułem 80” dla dotacji udzielanych jednostkom publicznym i jednym tylko „artykułem 90” w przypadku dotacji dla jednostek niepublicznych – uniemożliwia rozpisanie wszystkich „ogółów” i „szczegółów” oraz „odstępstw” w zakresie całości problemów dotacji oświatowych. Materię prawną należałoby rozpisać w większej ilości „artykułów” z „ustępami”, w jakich regulowano by:

- a) konstrukcje kilkunastu podstaw obliczania wysokości dotacji;
- b) kwestie szczegółowe podstaw opartych na wagach otrzymywanej przez JST części oświatowej subwencji ogólnej;
- c) kwestie szczegółowe dotyczące zasad obliczania „wydatków bieżących”, w ramach tych podstaw, jakie odsyłają do tego pojęcia, w tym określenie sposobu obliczania ilości uczniów w samorządowych jednostkach budżetowych oświaty (wydatki bieżące w przeliczeniu „na ucznia”);
- d) kwestie dotyczące sposobu obliczania liczby uczniów w jednostce dotowanej, gdzie aktualne przepisy odsyłają do ogólnego i niezdefiniowanego w prawie pojęcia „dotacja na każdego ucznia”.

Kwestiom powyższym – podstaw dotacji opartych na wydatkach bieżących – powinny towarzyszyć miarodajne i kompletne regulacje (ustępy) określające sposób obliczania wysokości dotacji w sytuacjach, gdy dotująca JST nie prowadzi jednostek własnych tego profilu, jak jednostka dotowana.

Osobnego uściślenia wymaga doprecyzowane pojęcia „szkoła tego samego rodzaju” (jak dotowana), czego nie wyjaśniają żadne przepisy ustawy o systemie oświaty.

Dodatkowo należy wskazać na nieprzystawalność przepisów-delegacji ustawowych z art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO, do tego wszystkiego – czego od tego rodzaju uchwał wymaga orzecznictwo sądów administracyjnych. W tym względzie materię uchwał określonych ww. przepisami należałoby uzupełnić o wymóg określania w nich współczynników (mnożników) procentowych (nie mniej niż wielkość określona w ustawie).

2. Ilość wszystkich nowych „artykułów” i „ustępów” przemawia za zgrupowaniem znowelizowanych i rozbudowanych przepisów o dotacjach oświatowych w jednej jednostce redakcyjnej typu „rozdział”. Zastępując oznaczenie dotychczasowego „rozdziału 8a”, oznaczeniem „rozdział 8b”, w nowym „rozdziale 8a” można byłoby pomieścić całość artykułów dotyczących dotacji oświatowych, w tym ich przekazywania, przeznaczenia i kontroli. W dodanym nowym „rozdziale” znalazłyby miejsce również przepisy regulujące nie do końca jasne kwestie zwrotu między gminami dotacji wypłaconej na ucznia uczęszczającego do dotowanej formy wychowania przedszkolnego, jeśli taki uczeń jest mieszkańcem gminy, innej niż gmina dotująca.

3. Opisane powyżej zabiegi legislacyjne nie rewidują, ale tylko uściślają i doprecyzowują przepisy dotychczasowe. W pole rozważań *de lege ferenda* nasuwają się również rozwiązania odstępujące od dotychczasowych dwóch rodzajów podstaw obliczania dotacji.

Obiektywnie możliwe *de lege ferenda* jest wprowadzenie jednej tylko metody obliczania dotacji, aby w miejsce przepisów, które odsyłają do wydatków bieżących jednostek oświatowych dotującej JST – wprowadzić nowe wagi do części oświatowej subwencji ogólnej.

Wypada zaznaczyć, że na zadania przedszkolne od dnia 1 września 2013 r. gminy otrzymują dotację przedszkolną z budżetu państwa – obliczaną na zasadach z art. 14d USO. Przemianowując ją w „część przedszkolną subwencji oświatowej” i zarazem uzupełniając o dodatkowe środki (kosztem pomniejszenia innych dochodów gmin) możliwe byłoby pełne uniknięcie problemów, jakie aktualnie rodzi obliczenie wysokości dotacji oświatowej, tam gdzie ustawa odsyła do wydatków bieżących gminnych form wychowania przedszkolnego.

Ostatnio wskazana propozycja musiałaby jednak uzyskać pełen konsensus ze strony gmin na istotną rewizję wysokości źródeł dochodów gmin określonych w przepisach dotychczasowej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Dotychczasowy sposób obliczania dotacji oświatowej na jednostki wychowania przedszkolnego prowadzone przez inne podmioty niż JST, jaki uzależnia jej wysokość od wszystkich bez mała wydatków bieżących gminy zdaje się budzić coraz większe wątpliwości ze strony JST w zakresie dochowania wymogów „sprawiedliwości społecznej” i „przewidywalności wyników obliczeń” – przez co zdaje się kłócić z konstytucyjną zasadą państwa prawa z art. 2 ustawy zasadniczej.

## Bibliografia

1. M. Korolewska, *Rola państwa w finansowaniu oświaty*, „Studia BAS” 2010 nr 2(22), s. 153–178.
2. *Finansowanie przez gminy przedszkoli publicznych i przedszkoli niepublicznych oraz wykonywania przez te placówki niektórych zadań w zakresie kształcenia, wychowania i opieki*, informacja o wynikach kontroli: LGD-4101-009/2013, nr ewidencyjny: 147/2014/P/13/142/LGD, NIK, Warszawa 2014.
3. *Finansowanie ponadgimnazjalnych szkół niepublicznych przez JST województwa wielkopolskiego*, materiał z 27.07.2012 r.
4. Postanowienie NSA z dnia 14 stycznia 2009 r. (sygn. akt II GSP 7/08).
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1053).
6. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z 18 grudnia 2013 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2013 (Dz.U. poz. 1687).
7. Uchwała Nr 312/g118/D/09 Kolegium RIO w Gdańsku z dnia 3 grudnia 2009 r.
8. Uchwała Nr 22/94/2011 Kolegium RIO w Łodzi z dnia 16 czerwca 2011 r.
9. Uchwała Nr 195/2011 Kolegium RIO w Zielonej Górze z dnia 6 kwietnia 2011 r.
10. Uchwała Nr XXI/6980/2009 Kolegium RIO w Rzeszowie z dnia 6 października 2009 r.

11. Uchwała Nr 31/2011 Kolegium RIO we Wrocławiu z dnia 2 marca 2011 r.
12. Uchwała Nr KI-411/229/13 Kolegium RIO w Krakowie z dnia 25 września 2013 r.
13. *Udzielanie dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego jednostkom oświatowym, dla których organem prowadzącym są podmioty inne niż jednostki samorządu terytorialnego*, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Lublin 2014.
14. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2014 r., poz. 1115 z późn. zm.).
15. Ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.).
16. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).
17. Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572, ze zm.).
18. Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 827).
19. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 stycznia 2008 r. (sygn. akt II GSK 320/07).
20. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 marca 2013 r. (sygn. akt II GSK 2404/11).
21. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 marca 2013 r. (sygn. akt II GSK 2296/11).
22. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 grudnia 2014 r. (sygn. akt GSK 1187/04).
23. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lutego 2006 r. (sygn. akt II GSK 375/05).
24. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2010 r. (sygn. akt I OSK 672/10).
25. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 3 grudnia 2009 r. (sygn. akt I ACa 855/09).
26. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2008 r. (sygn. akt K 19/07).
27. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 11 grudnia 2009 r. (sygn. akt I SA/Op 475/09).
28. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 stycznia 2012 r. (sygn. akt V SA/Wa 1852/11).
29. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 7 lutego 2013 r. (sygn. akt II SA/Ke 858/12).
30. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 października 2014 r. (sygn. akt I SA/Gl 26/14).
31. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z Łodzi z dnia 3 kwietnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Łd 127/14).
32. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 13 czerwca 2013 r. (sygn. akt I SA/Po 197/13).
33. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 31 stycznia 2012 r. (sygn. akt II SA/Ke 848/11).
34. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 23 listopada 2011 r. (sygn. akt I SA/Bk 365/11).
35. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 13 grudnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Kr 1540/11).
36. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 15 kwietnia 2010 r. (sygn. akt IV SA/Wr 42/10).
37. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2011 r. (sygn. akt II SA/Bd 699/10).
38. W podobny sposób wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 13 grudnia 2011 r. (sygn. akt I SA/Kr 1540/11).
39. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 29 stycznia 2013 r. (sygn. akt: I SA/Rz 1130/12).

## ROZDZIAŁ 5

# Zasady wykorzystywania i rozliczania dotacji udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego na zadania oświatowe

*Piotr Walczak*

### 5.1. Uwagi wprowadzające

Dotacje udzielane z budżetów jednostek samorządu terytorialnego na rzecz publicznych i niepublicznych przedszkoli, szkół oraz placówek oświatowych – jak w każdej innej sytuacji wydatku dotacyjnego – podlegają ocenie na kilku płaszczyznach, między innymi w zakresie sposobu ich wykorzystania. Ma to o tyle istotne znaczenie, gdyż dotacje wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem objęte są sankcją zwrotu do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia takiej okoliczności, o czym przesądza art. 252 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.) (dalej: UFP). Nieprawidłowe wykorzystanie środków dotacyjnych, poza sankcją związaną z zapłatą odsetek, uznane zostało przez ustawodawcę za istotne naruszenie prawnych powinności związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi. Zgodnie z art. 9 pkt 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 168) (dalej: UFP) – naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację.

### 5.2. Pojęcie przeznaczenia dotacji

Wzorcem normatywnym jest zatem w rozważanej sytuacji wykorzystanie dotacji zgodnie z przeznaczeniem. Konieczne jest wobec powyższego zidentyfikowanie powołanego przeznaczenia, czyli wskazanie punktu odniesienia dla oceny sposobu wykorzystania dotacji. Ten punkt odniesienia określa, w szczególności art. 251 ust. 4 UFP, zgodnie z którym – wykorzystanie dotacji następuje w szczególności przez zapłatę za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona, albo, w przypadku gdy odrębne przepisy stanowią o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji, wykorzystanie następuje przez realizację celów wskazanych w tych przepisach.

Analiza przytoczonego unormowania pozwala na wyodrębnienie dwóch odrębnych formuł wykorzystania dotacji, poprzez zapłatę za wykonane zadania oraz poprzez realizację celów wskazanych w odrębnych przepisach. W zestawieniu z przepisami ustawy z 7 września 1991 roku o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572 ze zm.) (dalej: USO) odnoszącymi się do wykorzystania środków dotacyjnych uzasadniony jest wniosek, że w rozważanym zakresie znajduje zastosowanie pierwsza z powołanych formuł, wiążąca wykorzystanie dotacji z zapłatą za zrealizowane zadania, na które dotacja została udzielona.

Zasady wykorzystania dotacji określa w istotnym stopniu charakter prawny dotacji, inne są bowiem reguły dotyczące dotacji podmiotowych, a inne przedmiotowych i celowych<sup>117</sup>. Ze środków dotacji podmiotowej finansowana (dofinansowana) jest działalność bieżąca określonego podmiotu, wyznaczona przez przepisy prawa materialnego lub umowy międzynarodowe<sup>118</sup>. Beneficjent dotacji rozlicza się z otrzymanych środków finansowych dowodami poniesienia kosztów, które muszą być związane z jego bieżącą działalnością. Wskazana bieżąca działalność identyfikuje przeznaczenie dotacji. Jeżeli środki dotacji finansują bieżącą działalność beneficjenta uzasadnia to przekonanie, że dotacja została wykorzystana zgodnie z przeznaczeniem.

### 5.3. Wykorzystanie dotacji oświatowej – ewolucja stanu prawnego

Zarysowany w ten sposób klasyczny model wykorzystania dotacji podmiotowej miał swoje odzwierciedlenie w przepisach ustawy o systemie oświaty obowiązujących do dnia 1 stycznia 2014 roku. Zarówno, w przypadku przedszkoli, szkół, placówek publicznych, jak i niepublicznych, ustawodawca w tożsamy sposób ustalił, że dotacje powinny zostać przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań przedszkola, szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Dotacje mogły być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły lub przedszkola (odpowiednio art. 80 ust. 3d USO i art. 90 ust. 3d USO).

Przenosząc treść przytoczonych unormowań ustawy o systemie oświaty na grunt reguł wpisanych w system finansów publicznych, przyjęć można, że zgodnie z wymogiem art. 131 UFP ustawodawca wyznaczył w odrębnych przepisach (ustawa o systemie oświaty) ramy bieżącej działalności (zadania w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej) beneficjenta (jednostki oświaty publiczne i niepubliczne) dofinansowanej środkami dotacji podmiotowej. Obowiązująca od 2009 roku<sup>119</sup> regulacja wywołała w okresie jej stosowania szereg kontrowersji interpretacyjnych, jak również była przedmiotem uwag i postulatów niezależnych od dedukcji dotyczącej znaczenia obowiązujących norm prawnych.

#### 5.3.1. Zagadnienia sporne

Jednym z istotniejszych zagadnień spornych było pojęcie wydatków bieżących przedszkola, szkoły lub placówki oświatowej. Oś sporu dotyczyła dylematu finansowania ze środków dotacyjnych zakupów środków trwałych, czy też inwestycji. Przeciwnicy takiej możliwości wskazywali na aktualne w systemie finansów publicznych rozróżnienie wydatków bieżących i majątkowych<sup>120</sup>, podkreślając, że posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem wydatków bie-

<sup>117</sup> W przypadku dotacji celowej dofinansowaniu podlega określony, szczegółowo opisany w zawartej z beneficjentem umowie, w przypadku dotacji przedmiotowej dofinansowanie dotyczy produktu lub usługi.

<sup>118</sup> Zob. art. 131 ustawy o finansach publicznych.

<sup>119</sup> Art. 80 ust. 3d i art. 90 ust. 3d dodane zostały na mocy ustawy z 19.3.2009 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 56, poz. 458 ze zm.).

<sup>120</sup> Zgodnie z art. 236 ust. 2 i 4 ustawy o finansach publicznych, przez wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego rozumie się wydatki budżetowe niebędące wydatkami majątkowymi. Do wydatków majątkowych zalicza się wydatki na: 1) inwestycje i zakupy inwestycyjne, w tym na programy finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3, w części związanej z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego; 2) zakup i objęcie akcji i udziałów; 3) wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego.

zących, dyskwalifikowało prawo wykorzystania środków dotacyjnych na zakupy inwestycyjne i inwestycje. Opozycyjny pogląd kwestionował odczytywanie znaczenia pojęcia wydatki bieżące w oparciu o definicję przyjęte w systemie finansów publicznych, wiążąc je z działalnością bieżącą danego podmiotu (wydatki bieżące to wydatki finansujące działalność bieżącą). Zabieg ten nie eliminował możliwości wykorzystania dotacji np. na modernizację obiektu, w którym znajdowała się siedziba szkoły, przedszkola, czy też placówki oświatowej.

Kolejna kwestia odnosiła się do finansowania kosztów obsługi administracyjnej, finansowej i organizacyjnej podmiotu dotowanego (szkoły, przedszkola, placówki oświatowej), które to czynności – zgodnie z przepisami ustawy o systemie oświaty – obciążały organ prowadzący dany podmiot. Stosownie do art. 5 ust. 7 USO, organ prowadzący szkołę lub placówkę odpowiada za jej działalność. Do zadań organu prowadzącego szkołę lub placówkę należy w szczególności:

- 1) zapewnienie warunków działania szkoły lub placówki, w tym bezpiecznych i higienicznych warunków nauki, wychowania i opieki;
- 2) wykonywanie remontów obiektów szkolnych oraz zadań inwestycyjnych w tym zakresie;
- 3) zapewnienie obsługi administracyjnej, finansowej, w tym w zakresie wykonywania czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt 2-6 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.) (dalej: URACH), i organizacyjnej szkoły lub placówki;
- 4) wyposażenie szkoły lub placówki w pomoce dydaktyczne i sprzęt niezbędny do pełnej realizacji programów nauczania, programów wychowawczych, przeprowadzania sprawdzianów i egzaminów oraz wykonywania innych zadań statutowych.

Wyraźnie w omawianym zakresie ukształtował się pogląd, że w ramach dotacji dofinansowanie może jedynie obejmować zadania w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, realizowane wobec uczniów przez konkretną szkołę, a dotacje nie mogą stanowić dofinansowania zadań organu prowadzącego szkołę.

### 5.3.2. Poglądy orzecznictwa

Istniejące wątpliwości interpretacyjne znalazły też swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym, które próbowało wyznaczyć granice wykorzystania dotacji oświatowej.

W wyroku z 5 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1381/13, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku stwierdził, że *Dotacja oświatowa, o której mowa w art. 90 ust. 3d USO, nie może być przeznaczona na wynagrodzenie organu prowadzącego. Wydatki na spłatę pożyczki nie mogą być finansowane z dotacji oświatowej.* W uzasadnieniu Sąd wskazał, m.in.: *Niewątpliwie dotacja oświatowa, o której mowa w art. 90 ust. 3d USO nie może być przeznaczona na wynagrodzenie organu prowadzącego. Wydatki na rzecz podmiotu prowadzącego szkołę, niebędącego jednocześnie kadrą nauczycielską, nie mogą być sfinansowane z dotacji, gdyż w istocie stanowią one zysk prowadzącego szkoły mimo, że prowadzący szkoły – co jest oczywiste – wykonuje na jego rzecz określone prace administracyjne. Tym samym Sąd podziela pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie zawarty w wyroku z 23 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/Kr 1434/10 (publ. orzeczenia.nsa.gov.pl), w którym Sąd wskazał, że art. 90 ust. 3d USO nie tylko przewidział zakaz wykorzystywania dotacji na wydatki inne niż bieżące, ale dodatkowo zezwolił na finansowanie z dotacji wyłącznie takich wydatków bieżących, które związane są z realizacją zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wycho-*

wania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Wynagrodzenie podmiotu prowadzącego szkołę niepubliczną nie mieści się w tym zakresie. (...). Wyjaśnić należy, że istnieje istotna różnica pomiędzy pojęciami wydatków bieżących i kosztów bieżącej działalności jednostki gospodarczej. Kategoria wydatków wiąże się z konstrukcją i zasadami wykonania budżetu podmiotów publicznoprawnych. Wydatek ogólnie oznacza przepływ środków finansowych od finansującego (dającego) do finansowanego (otrzymującego). W aspekcie ewidencji rachunkowej wiąże się on z tzw. zasadą kasową, tzn. z ewidencjonowaniem zdarzeń gospodarczych nie w chwili powstania zobowiązania do dokonania przesunięcia majątkowego (co stanowi treść tzw. zasady memoriałowej) lub roszczenia, lecz w chwili faktycznej dyspozycji składnikami majątku jednostki. Z punktu widzenia rachunkowego wydatkiem będzie wypływ aktywów majątkowych jednostki, a bardziej konkretnie: rozdysponowanie płynnych środków pieniężnych, np. otrzymanie pieniędzy za sprzedany budynek, zapłata za zafakturowaną wcześniej usługę itp. Właśnie na zasadzie kasowej opiera się kontrola wykonania budżetu: sprawozdawczość budżetową w rozbiciu na poszczególne kategorie wydatków sporządza się na podstawie kont ksiąg pomocniczych (analitycznych) prowadzonych dla kont księgi głównej (syntetycznych) zespołu 1 zakładowego planu kont „Środki pieniężne”. Wydatek zostanie przypisany do tego roku, w którym zapłata została dokonana. Jest to najistotniejsza różnica kosztem a wydatkiem. W kontekście poczynionych ustaleń uznać należy za prawidłowe stanowisko organów, że wydatki na spłatę pożyczki nie mogą być finansowane z dotacji oświatowej. Nie są to bowiem ani wydatki bieżące, ani związane z realizacją zadań placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki w tym profilaktyki społecznej<sup>121</sup>.

W wyroku z 6 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 1017/12, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie stwierdził, że 1) W ramach dotacji dofinansowanie obejmować może jedynie zadania w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, realizowane wobec uczniów przez konkretną szkołę. 2) Niewątpliwie do wydatków bieżących w zakresie działalności dydaktycznej, opiekuńczej i wychowawczej zaliczyć należy wydatki związane z ponoszeniem kosztów osobowych i materiałowych, a także kosztów utrzymania (eksploatacji) obiektów własnych i korzystania z obiektów obcych. 3) Do wydatków bieżących placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki nie będą mogły być zaliczane wydatki na nabycie środków trwałych, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 13 ustawy z 1994 r. o rachunkowości, w tym gruntów, prawa użytkowania wieczystego gruntu, budowli i budynków oraz pojazdów, w tym pojazdów specjalistycznych. 4) Wydatki związane z bieżącym remontem pomieszczeń w których odbywają się zajęcia dydaktyczne których celem jest zapewnienie bezpieczeństwa dziecka, można uznać za wydatki przeznaczone na realizację zadań szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki. O ile nie zostaną zaliczone do wydatków na nabycie środków trwałych<sup>122</sup>.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z 13 lutego 2013 r. (sygn. akt I SA/Bk 6/13) orzekł z kolei, że „Dotacja, o której mowa w art. 90 ust. 2a USO ma charakter dotacji podmiotowo-celowej. Dotacja przysługuje na każdego ucznia i w tym zakresie ma charakter podmiotowy, jednakże jest przeznaczona na dofinansowanie realizacji konkretnych zadań szkoły (kształcenie, wychowanie i opieka, w tym profilaktyka społeczna) i w tym zakresie przyznawana dotacja ma charakter celowy. Obsługa administracyjna, finansowa i organizacyjna stanowi obowiązek organu prowadzącego szkołę i nie można wydatków z nią związanych uznać za wydatki poniesione na realizację zadań w zakresie kształcenia, wychowania im

<sup>121</sup> Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>122</sup> Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>



*opieki. Ponieważ celem dotacji jest dofinansowanie zadań szkoły jedynie w zakresie wyszczególnionym w art. 90 ust. 3d USO, wydatki na wspólną obsługę administracyjną, finansową i organizacyjną nie mogą być finansowane z dotacji”<sup>123</sup>.*

## 5.4. Zakres dopuszczalnych wydatków na realizację zadań oświatowych

Mając na względzie zgłaszane uwagi i istniejące wątpliwości, na mocy ustawy z 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 827 ze zm.) (dalej: 2013ZMUSO) prawodawca, w ramach tzw. nowelizacji przedszkolnej, zmienił także w istotny sposób regulacje wyznaczające zakres możliwych do poniesienia wydatków kwalifikujących się do uwzględnienia przy rozliczaniu dotacji otrzymanej przez szkołę, przedszkole, placówkę oświatową z budżetu jednostki samorządowej<sup>124</sup>.

Ponownie w tożsamych przepisach adresowanych zarówno do przedszkoli, szkół, placówek publicznych, jak i niepublicznych, ustawodawca wskazał, że dotacje, oświatowe są przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Dotacje mogą być wykorzystane wyłącznie na:

- 1) pokrycie wydatków bieżących szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego i placówek, obejmujących każdy wydatek poniesiony na cele działalności szkoły, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki, w tym na wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej szkołę, przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego lub placówkę, jeżeli odpowiednio pełni funkcję dyrektora szkoły lub placówki albo prowadzi zajęcia w innej formie wychowania przedszkolnego, z wyjątkiem wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne, zakup i objęcie akcji i udziałów lub wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego;
- 2) zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, obejmujących:
  - a) książki i inne zbiory biblioteczne,
  - b) środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach, przedszkolach i placówkach,
  - c) sprzęt rekreacyjny i sportowy,
  - d) meble,
  - e) pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do użytkowania.

Ustawodawca odszedł poprzez nowe unormowania od klasycznej formuły identyfikującej przeznaczenie dotacji podmiotowej, zakreślając w przepisach art. 80 ust. 3d USO (podmioty publiczne) i art. 90 ust. 3d USO (podmioty niepubliczne) granice wykorzystania dotacji, rozstrzygając jednocześnie ukształtowane w tym obszarze spory (np. wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej szkołę, przedszkole, placówkę, czy też wykorzy-

<sup>123</sup> Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>124</sup> Jednym z celów nowelizacji – jak wynika z materiałów dotyczących prac nad projektem ustawy – było przeciwdziałanie nadużyciom polegającym na wydatkowaniu dotacji na cele gospodarcze osób prowadzących szkoły i placówki oraz czerpaniu, sprzecznie z ogólnymi zasadami ustawy o systemie oświaty, zysków z działalności oświatowej przy zaniżaniu standardów kształcenia (zob. druk Sejmu VI kadencji nr 1343, s. 35-36 uzasadnienia).

stanie dotacji na zakup środków trwałych i inwestycje). Powyższe dało nawet podstawy do formułowania wniosków, iż dotacja oświatowa w swoim statusie łączy w sobie cechy dotacji podmiotowej i celowej, co nie wydaje się dostatecznie uzasadnione, nie jest jednak materią przedmiotowego rozdziału. Ewentualny przymiot celowości widoczny byłby wyłącznie w zakresie wykorzystania środków. Przymiot ten nie określa jednak w sposób zupełny tego etapu gospodarowania dotacją, wciąż bowiem przeznaczona jest ona na bieżącą działalność beneficjenta wyznaczoną przez przepisy ustawy o systemie oświaty (realizacja zadań dotyczących kształcenia, wychowania i opieki), co mieści się w definicji zawartej w art. 131 UFP.

Sumując, według stanu prawnego obowiązującego po dniu 1 stycznia 2014 roku, dotacja oświatowa:

- 1/ może być wykorzystana na dofinansowanie realizacji zadań szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej<sup>125</sup>.

Wyłącza to możliwość pokrywania ze środków dotacyjnych kosztów wykonywania zadań obciążających organ prowadzący szkołę, przedszkole lub placówkę, wymienionych w art. 5 ust. 7 USO, które to wyłączenie obejmuje, w szczególności koszty obsługi organizacyjnej, finansowej i administracyjnej, jak również koszty wynagrodzenia osoby prowadzącej szkołę. Wyjątkiem w tym zakresie jest sytuacja, w której osoba fizyczna prowadząca szkołę, przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego lub placówkę pełni funkcję dyrektora takiego podmiotu albo prowadzi zajęcia w innej formie wychowania przedszkolnego.

Kwestia możliwości finansowania wydatków obciążających organ prowadzący szkołę, przedszkole lub placówkę pozostaje jednak przedmiotem ożywionych dyskusji oraz licznych kontrowersji. Zakres dopuszczalnych wydatków mogą zmienić propozycje zawarte w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw zawartym w druku sejmowym nr 2957 i przedłożonym Sejmowi w dniu 26 listopada 2014 r. Autorzy tego projektu proponują m.in. aby środki z tytułu dotacji oświatowej mogły być wykorzystywane m.in. na pokrycie wydatków bieżących szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego i placówek, obejmujących każdy wydatek poniesiony na cele działalności szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki, w tym na:

- a) wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej szkołę, przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego lub placówkę, jeżeli odpowiednio pełni funkcję dyrektora szkoły, przedszkola lub placówki albo prowadzi zajęcia w innej formie wychowania przedszkolnego,
  - b) sfinansowanie wydatków związanych z realizacją zadań organu prowadzącego, o których mowa w art. 5 ust. 7 USO
    - z wyjątkiem wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne, zakup i objęcie akcji i udziałów lub wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego.
- 2/ dotacja może być wykorzystana na wydatki bieżące związane z działalnością przedszkola, szkoły, placówki oświatowej, przy czym ustawodawca uznał, że działalność bieżąca tych podmiotów obejmuje także wydatki kwalifikowane na gruncie przepisów o finansach publicznych, jako wydatki majątkowe i jednocześnie wyłączył te wydatki

<sup>125</sup> Formy i sposoby realizacji wymienionych zadań oświatowych normuje szczegółowo ustawa o systemie oświaty.

– co do zasady – z możliwości rozliczenia w ramach dotacji oświatowej (możliwość wykorzystania dotacji nie obejmuje wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne, zakup i objęcie akcji i udziałów lub wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego<sup>126</sup>).

3/ dotacja może być wykorzystana – w granicach wyznaczonych przez ustawodawcę – na zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli zakup niezbędny jest do realizacji zadań szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Dotyczy, to w szczególności zakupu zbiorów bibliotecznych, sprzętu sportowego, środków dydaktycznych, mebli.

Definicję pojęcia środka trwałego sformułował ustawodawca w art. 3 ust. 1 pkt 15 URACH, wskazując, że przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności: a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy, c) ulepszenia w obcych środkach trwałych, d) inwentarz żywy. Z kolei, według art. 3 ust. 1 pkt 14 URACH, przez wartości niematerialne i prawne rozumie się nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności: a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje; b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych; c) know-how.

Zauważyć należy, że wymienione przez ustawodawcę środki trwałe, np. meble, pomoce dydaktyczne, sprzęt sportowy, na gruncie regulacji art. 80 ust. 3d USO i art. 90 ust. 3d USO, mogą być objęte także kategorią pozostałych środków trwałych, jeżeli nie przekroczą wartości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do używania (np. zakup biblioteki za kwotę 1200 zł). W perspektywie rozliczenia środków dotacyjnych wydaje się optymalne wyodrębnienie zakupów tych przedmiotów majątkowych, które zidentyfikował w przepisach ustawodawca (meble, sprzęt sportowy i rekreacyjny, itd.) w odróżnieniu od wszystkich pozostałych, których wartość nie przekroczy kwoty 3500 zł (oczywiście cały czas pozostaje aktualny warunek związku zakupu z wykonywaniem przez szkołę, przedszkole, placówkę zadań oświatowych).

Analogiczne uwagi odnieść należy do wartości niematerialnych i prawnych.

W zakresie, w jakim ustawodawca dopuścił wykorzystanie środków dotacyjnych na zakupy inwestycyjne istotne jest pojęcie środków dydaktycznych służących procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach, przedszkolach i placówkach. Przez środki dydaktyczne należy rozumieć wszelkie przedmioty, których zadaniem jest oddziaływanie na uczniów w ramach procesu nauczania, w celu jego urozmaicenia i zapewnienia optymalnej efektywności. Jednym z najbardziej rozpoznawalnych środków

<sup>126</sup> W zakresie omawianego wyłączenia ustawodawca posłużył się definicją wydatków majątkowych sformułowaną w art. 236 ust. 4 UFP.

dydaktycznych jest tablica szkolna. Oczywiście nie jest możliwe zbudowanie katalogu środków dydaktycznych, dla których granice stanowi wyłącznie wyobraźnia ludzka. Środki dydaktyczne dzielą się na naturalne (czyli istniejące w rzeczywistości przyrodniczej, kulturowej, społecznej) i techniczne. W ramach środków technicznych dokonywana jest dalsza kategoryzacja, rozwijanie której jest jednak zbędne na potrzeby przedmiotowych rozważań. Środkiem dydaktycznym z kategorii technicznych będzie przykładowo książka, rysunek, program multimedialny, sprzęt komputerowy, mikroskop, nagranie radiowe. Niezbędne w danej sytuacji środki dydaktyczne wynikać będą z profilu kształcenia.

Omawiana regulacja stanowiła reakcję ustawodawcy na kształtującą się w orzecznictwie stanowisko wykluczające możliwość wykorzystania dotacji na zakup środków trwałych, reprezentowane między innymi w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 2 kwietnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Gd 124/14)<sup>127</sup>, w którym Sąd wskazał, że *Do wydatków bieżących szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki w tym profilaktyki społecznej nie mogą być zaliczane wydatki majątkowe, takie jak nabycie środków trwałych, czy też modernizacja przeprowadzona w obcych środkach trwałych. Nie są one bowiem bezpośrednio związane z procesem nauczania zawodowego, a zatem nie można ich uznać za realizację zadań szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki. W uzasadnieniu wyroku Sąd podniósł, w szczególności, że: Przechodząc w dalszej części przedmiotowych rozważań do zarzutu naruszenia art. 90 ust. 3d ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm., dalej jako „USO”) wskazać należy, że zgodnie z tym przepisem, dotacje są przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Ponadto dotacje mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły. Wysokość dotacji zależy przy tym od ilości uczniów danej szkoły (art. 90 ust. 3 USO). Z przepisów tych wynika, że jakkolwiek przyznanie dotacji pozostaje w ścisłym związku z ilością uczniów, którzy uczęszczają i pobierają naukę w szkole, a zatem, w tym zakresie dotacja ma charakter podmiotowy, to jej wydatkowanie zostało ograniczone przez określenie celów, na jakie może być dotacja wydatkowana. Słusznie zatem przyjmuje się, że jest to dotacja o charakterze mieszanym (podmiotowo-celowa), gdyż udziela się jej jednostkom spoza sektora finansów publicznych na cel ogólnego dofinansowania ich bieżącej działalności statutowej (M. Pilich, Ustawa o systemie oświaty. Komentarz, ABC 2012 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2011 r., I SA/Gd 1268/10, dostępny na stronie [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)). Tym samym wskazane przepisy wyznaczyły granice wykorzystania środków dotacyjnych, wskazując nie tylko na celowość, przeznaczenie tego wykorzystania, ale także na samo ich wydatkowanie, w rozumieniu poniesienia wydatku – jako formy rozdysponowania środków dotacyjnych. Potwierdza to w sposób wyraźny dodatkowo, dodany do ustawy oświatowej, przez art. 1 pkt 38 lit. e ustawy z dnia 19 marca 2009 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2009 r. Nr 56, poz. 458), z dniem 22 kwietnia 2009 r. ust. 3d do art. 90 stanowiący, że dotacje, o których mowa w ust. 1a-3b, są przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Dotacje mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły lub placówki. (...) Należy zgodzić się z wyrażanym w orzecznictwie poglądem, że pojęcie „wydatków bieżących” powinno być interpretowane tak, jak termin ten jest rozumiany na gruncie art. 165a ust. 6 uprzednio obowiązującej ustawy o finansach publicznych z 2005 r. oraz art. 236 ust. 2 i 3 ustawy o finansach publicznych z 2009 r. (por. wyroki*

<sup>127</sup> Wyrok wydany został po wejściu w życie nowelizacji, odnosi się jednak do wcześniejszego stanu prawnego.

NSA z 24 marca 2009 r., II GSK 284/08, LEX nr 529879, z dnia 17 stycznia 2008 r., II GSK 319/07, LEX nr 357469).

W wyroku z 27 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/Lu 968/12, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie uniknął posługiwania się pojęciem środka trwałego wskazując, że *Wydatki na zakup towarów takich jak meble, zabawki i „wyprawki” dla dzieci uznaje się za poniesione na cele określone w art. 90 ust. 3d USO, czyli służące bieżącej realizacji zadań placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej*<sup>128</sup>.

## 5.5. Wydatki na promocję i reklamę

Po dokonanej nowelizacji zasady wykorzystania dotacji oświatowej z pewnością stały się czytelniejsze, co nie znaczy, że zupełnie wolne od ryzyka pojawienia się pewnych wątpliwości. Ich źródłem będzie przede wszystkim sformułowanie, że dopuszczalny wydatek bieżący to każdy wydatek poniesiony na cele działalności szkoły, przedszkola lub placówki. Odczytanie tego przepisu w oderwaniu od wymogu, by dotacja została przeznaczona na dofinansowanie realizacji zadań szkoły, przedszkola lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, może skutkować powrotem dyskusji nad niektórymi rodzajami wydatków, w szczególności na promocję i reklamę.

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2013 roku ugruntowało się stanowisko, że koszty promocji i reklamy podmiotów oświatowych nie mogą być przedmiotem wydatków ze środków dotacji oświatowej. W pełni należy ten pogląd podzielić w aktualnym stanie prawnym. Reklama, marketing służą w szczególności zwiększeniu rozpoznawalności podmiotu wśród potencjalnych klientów i tym samym zwiększeniu przychodów. Dostarczenie informacji o ofercie edukacyjnej związane jest jedynie z informowaniem o przedmiocie prowadzonej działalności gospodarczej, a nie działalnością oświatową rozumianą jako proces kształcenia, wychowania i opieki<sup>129</sup>.

## 5.6. Kompetencje organów jednostki samorządu terytorialnego

Zasady wykorzystania dotacji – jak wynika z powyższych rozważań – ustalają przepisy ustawy o finansach publicznych (art. 131) i ustawy o systemie oświaty (art. 80 ust. 3d i art. 90 ust. 3d). Żadną kompetencją w tym zakresie nie dysponują organy jednostek samorządu terytorialnego, w szczególności organ stanowiący, który wypełniając dyspozycję art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO ustala tryb udzielania i rozliczania dotacji oraz tryb i zakres kontroli prawidłowości ich wykorzystywania, uwzględniając w szczególności podstawę obliczania dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte we wniosku o udziele-

<sup>128</sup> Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>129</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 28 maja 2014 r., sygn. akt II GSK 229/13, w: Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. W uzasadnieniu Sąd podkreślił, że „...dotacje oświatowe można wydatkować na cele ściśle związane z procesem kształcenia uczniów szkoły, a reklamowanie, czy też promowanie szkoły nie realizuje tych celów (...). Rola dotacji oświatowej nie polega bowiem na subsydiowaniu wszelkiej działalności prowadzonej przez szkoły, czy też pokrywania wszelkich ich wydatków. Nie sposób przyjąć – w świetle art. 90 ust. 3d ustawy o systemie oświaty – że dotacja może być wydatkowana na każdy cel.

nie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania, oraz termin i sposób rozliczenia dotacji. Próba wprowadzenia do uchwały postanowień modyfikujących regulację ustawową zostanie oceniona przez organ nadzoru, jako istotne naruszenie prawa.

## 5.7. Pojęcie rozliczenia dotacji

Każda dotacja, w tym także podmiotowa, podlega rozliczeniu, o czym rozstrzyga art. 126 UFP, definiując dotację jako podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki m.in. z budżetu jednostek samorządu terytorialnego przeznaczone na podstawie tej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Ustawa o finansach publicznych nie określa zasad rozliczania dotacji udzielanych na rzecz jednostek oświatowych. Tryb rozliczania dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte w rozliczeniu jej wykorzystania oraz sposób rozliczenia dotacji określają natomiast organy stanowiące jednostek samorządowych w uchwałach (aktach prawa miejscowego) podejmowanych na podstawie art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO.

Analizując zagadnienie rozliczenia dotacji podmiotowej (czy też podmiotowej, z elementami celowości na etapie wykorzystania) istotna jest uwaga, że przez rozliczenie dotacji należy rozumieć formalnie wyznaczony, związany z określonym terminem, sposób potwierdzenia wykorzystania dotacji zgodnie z przeznaczeniem. Przy czym trudno podzielić wyrażane czasem w orzecznictwie sądów administracyjnych przekonanie, że czynność ta ma wymiar wyłącznie techniczno-rachunkowy. W wyroku z 29 listopada 2012 r., sygn. akt II GSK 1609/11, Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że *W art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 USO mowa jest o prawie organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego do ustalania trybu udzielania i rozliczania dotacji, co nie oznacza kontroli wykorzystania dotacji. Wyłącznie dopuszczalną formą kontroli przyznanej dotacji może być rozliczenie faktycznej liczby uczniów, na których przyznano dotację, jako że dotacja ma charakter podmiotowy. Nie podlega rozliczeniu dotacja w zakresie kierunków jej wykorzystania – celowości. Użyte w art. 90 ust. 4 USO „rozliczenie dotacji” należy rozumieć jako czynności z zakresu księgowości, rachunkowości o charakterze materialno-technicznym. Natomiast „tryb udzielania i rozliczania” oznacza reguły i terminy zgłaszania korekty danych stanowiących podstawę naliczenia dotacji. Chodzi więc o ilość uczniów jako podstawę udzielenia dotacji*<sup>130</sup>.

Rozliczenie dotacji obejmuje zarówno aspekt rachunkowy, jak również materialny – związany z dozwolonym zakresem dysponowania środkami dotacyjnymi. Beneficjent rozliczając dotację musi w formalnej procedurze udowodnić, że wykorzystał środki finansowe w sposób, o którym mowa w art. 251 ust. 4 UFP<sup>131</sup>. Beneficjent dotacji oświatowej musi

<sup>130</sup> Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>. Analogiczne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie stwierdzając, że Sformułowanie „tryb rozliczania dotacji” oraz termin „sposób rozliczania dotacji” może odnosić się do czynności z zakresu księgowości i rachunkowości, a więc czynności o charakterze materialno-technicznym. Tryb rozliczania oznacza zwłaszcza zasady i terminy zgłaszania korekty danych stanowiących podstawę naliczenia dotacji, a także zwrotu niewykorzystanej dotacji jednostce samorządu, która ją udzieliła. Oznacza to, że ciężar tego zagadnienia – udzielania i rozliczania dotacji położony jest na obieg informacji i podstawowym kryterium udzielania dotacji, jakim jest liczba wychowanków danej jednostki (wyrok z 9 grudnia 2010 r., sygn. akt II SA/Rz 396/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

<sup>131</sup> Zgodnie z powołanym przepisem – wykorzystanie dotacji następuje w szczególności przez zapłatę za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona, albo, w przypadku gdy odrębne przepisy stanowią o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji, wykorzystanie następuje przez realizację celów wskazanych w tych przepisach.

zatem wykazać, że przeznaczeniem dotacji była realizacja zadań tego podmiotu w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej – z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 80 USO i art. 90 USO (patrz uwagi dotyczące zasad wykorzystania dotacji). Udzielająca dotacji oświatowej jednostka samorządowa musi z kolei – w ramach procedury weryfikacyjnej – ustalić, że dotacja właśnie w taki sposób została wykorzystana. Obowiązki beneficjenta dotacji związane z powinnością rozliczenia dotacji określają przepisy prawa miejscowego, sformułowane w uchwałach podejmowanych na podstawie art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO. Procedury weryfikacyjne w dużej części są materią aktów wewnętrznych obowiązujących w danej jednostce samorządowej, co nie dotyczy jednak trybu kontroli wykorzystania dotacji, będącej materią wyżej wymienionych uchwał.

Pogląd taki znalazł swoje odzwierciedlenie, m.in., w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 21 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1321/11, w którym Sąd stwierdził, że *Przepis art. 90 ust. 3f USO należy interpretować w ten sposób, że mocą przepisów ustawy, w ramach przyznanego uprawnienia do kontrolowania prawidłowości wykorzystania dotacji, osoby prowadzące kontrolę mają prawo wstępu na teren przedszkola oraz prawo do przeglądania dokumentacji przedszkolnej. Dopuszczalne jest określenie w aktach prawa miejscowego innych warunków niezbędnych do realizacji celu w postaci kontroli prawidłowości wykorzystania środków publicznych. Cel ten może być osiągnięty poprzez ustanowienie obowiązku składania comiesięcznego rozliczenia z wykorzystania środków pieniężnych, obowiązku odpowiedniego opisywania faktur, a także obowiązku sporządzania, w zakresie niezbędnym do kontroli, odpisów, wyciągów z dokumentów, jak również udzielania pisemnych odpowiedzi lub wyjaśnień*<sup>132</sup>.

W węższym znaczeniu rozliczenie dotacji identyfikuje powinności beneficjenta środków, w szerokim także obowiązki podmiotu udzielającego dotacji. Przepisy o finansach publicznych bliższe są tej pierwszej formule, co bardzo wyraźnie dostrzec można w przepisach ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, wskazujących że otrzymujący dotację ponosi odpowiedzialność za jej rozliczenie – art. 9 pkt 2 ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168) (dalej: UDFP) – a udzielający dotacji za zatwierdzenie w terminie przedstawionego rozliczenia dotacji – art. 8 pkt 2 UDFP.

## 5.8. Znaczenie pojęć koszt i wydatek dla rozliczenia dotacji

Przed analizą obowiązujących rozwiązań odnoszących się do rozliczenia dotacji istotne jest jeszcze rozważenie istotnego zagadnienia związanego z rozumieniem pojęć wydatek i koszt, co pozwoli odpowiedzieć na pytanie o termin wydatkowania środków dotacyjnych.

Wydatek oznacza fizyczny wypływ środków związany z zapłatą wynagrodzenia, czy też opłaceniem usługi lub dostawy. W aspekcie ewidencji rachunkowej wiąże się on z zasadą kasowości, polegającą na ewidencjonowaniu zdarzeń gospodarczych nie w chwili powstania zobowiązania do dokonania przesunięcia majątkowego, lecz w chwili faktycznej dyspozycji składnikami majątku jednostki (środkami finansowymi). Z kolei koszt oznacza

<sup>132</sup> Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

ekonomiczną równowartość zużycia szeroko pojętych czynników produkcji w działalności jednostki. Zgodnie z zasadą memoriałową (art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości) – koszt powstaje już w momencie zaksięgowania zobowiązania do zapłaty, niezależnie od terminu, w którym zapłata ma nastąpić. Wydatek zostanie natomiast przypisany do tego roku, w którym zapłata została dokonana<sup>133</sup>.

Teoretycznie założyć można sytuację, w której szkoła, przedszkole, placówka oświatowa nie wykorzysta według stanu na dzień 31 grudnia danego roku budżetowego całości środków z otrzymanej dotacji, pomijając w tej chwili kwestie technicznej możliwości ustalenia tego faktu.

Zagadnienia zwrotu dotacji niewykorzystanych, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości normują przepisy art. 251–253 UFP. Przepisy te – jak już wskazano – wyjaśniają, że wykorzystanie dotacji następuje w szczególności przez zapłatę za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona albo, w przypadku gdy odrębne przepisy stanowią o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji, wykorzystanie następuje przez realizację celów wskazanych w tych przepisach (art. 251 ust. 4 UFP). Zwrócić należy uwagę, że przywołana regulacja charakteryzująca stany faktyczne, w których następuje wykorzystanie dotacji, nie zawiera katalogu zamkniętego tych sytuacji. Wykorzystanie dotacji następuje z pewnością przez zapłatę, ponieważ przesądza o tym komentowany przepis. Uzasadniona jest jednak także teza, iż o wykorzystaniu dotacji decydować będzie otrzymanie przez podmiot dotowany faktur, stanowiących podstawę do ewidencji kosztów w okresie przewidzianym na wykorzystanie dotacji, nawet jeżeli zapłata nastąpi po upływie tego czasu. Wniosek ten nie znajdzie zastosowania w przypadku dotacji celowych, co do których szczegółowe zasady rozliczenia kształtują postanowienia zawieranych umów. W odniesieniu do dotacji podmiotowej udzielanej jednostce oświatowej jej przeznaczeniem jest dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie realizowanych zadań oświatowych. Jeżeli poniesione przez dany podmiot koszty związane są z powyższą działalnością w roku, na który przekazana została z budżetu dotacja, nie ma przesłanek, by przyjąć, że zapłata następująca po upływie tego roku (ale w terminach wynikających z faktur i rachunków za usługi, dostawy świadczone w roku minionym) nie może być uznana za wykorzystanie dotacji<sup>134</sup>.

Problemem jest w tym zakresie wskazanie granicznego terminu pozwalającego dokonać zapłaty za zobowiązania roku poprzedniego ze środków dotacji<sup>135</sup>.

Sumując powyższe uwagi, należy stwierdzić, że rozliczenie dotacji oświatowej nie jest wyłącznie czynnością o charakterze techniczno-rachunkowym, angażuje bowiem także obowiązek wykazania wykorzystania dotacji zgodnie z przeznaczeniem (czyli na określone zadania oświatowe beneficjenta), co następuje w sposób i trybie ustalonym w przepisach prawa miejscowego. Rozliczenie dotacji jest przedmiotem weryfikacji ze strony jednostki samorządu terytorialnego, a procedury wewnętrzne mogą przewidywać formalny akt zatwierdzenia prawidłowości rozliczenia dotacji.

<sup>133</sup> Zob. M. Pilich, *Komentarz do art. 80 ustawy o systemie oświaty*, LEX 2013.

<sup>134</sup> Niewykorzystana do końca roku budżetowego kwota dotacji podlega zwrotowi do budżetu jednostki samorządowej w terminie do 31 stycznia następnego roku – art. 251 ust.1 UFP.

<sup>135</sup> W przypadku dotacji celowych rozstrzygnięcie takie powinno nastąpić w zawartej z beneficjentem dotacji umowie.



## 5.9. Rozliczenie dotacji oświatowej

Rozliczenie dotacji przez podmiot oświatowy powinno uwzględnić dwa elementy. Pierwszy z nich związany jest z unormowaniem nakazującym udzielić dotacji na każdego ucznia przedszkola, szkoły lub placówki (w niektórych przypadkach przy zachowaniu dodatkowych warunków związanych z udziałem w obowiązkowych zajęciach edukacyjnych w danym miesiącu<sup>136</sup>). Oznacza to, że wysokość dotacji uzależniona jest od liczby uczniów w danym podmiocie oświatowym, a podanie tej liczby powinno być elementem rozliczenia dotacji za dany rok. W ostatecznym rozliczeniu udzielonej dotacji beneficjent powinien przedstawić informację dotyczącą liczby uczniów, na których przysługiwała dotacja w poszczególnych miesiącach, co pozwoli ustalić kwotę dotacji należną za dany rok (liczba uczniów w danym miesiącu x kwota dotacji na 1 ucznia – w odniesieniu do 12 miesięcy). Jeżeli kwota przekazanej z budżetu jednostki samorządowej jest większa niż wynika to z przywołanego obliczenia, różnica stanowi dotację pobraną w nadmiernej wysokości. Kwota dotacji pobranej w nadmiernej wysokości podlega zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego w ciągu 15 dni od stwierdzenia powyższej okoliczności. Po upływie terminu zwrotu naliczane są odsetki w wysokości właściwej dla zaległości podatkowych (art. 252 ust. 1 i ust. 6 UFP).

Drugi element rozliczenia dotacji zakłada udowodnienie przez beneficjenta, że środki dotacyjne wykorzystane zostały w zakresie wyznaczonym przez obowiązujące przepisy (art. 80 ust. 3d USO i art. 90 ust. 3d USO).

Przypomnijmy, że tryb rozliczania dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte w rozliczeniu jej wykorzystania oraz sposób rozliczenia dotacji określają przepisy prawa miejscowego. Beneficjent zobowiązany jest przedstawić niezbędne dane w terminie i formie wyznaczonej przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, zachowując strukturę tych danych (np. podział na określone kategorie wydatków) zgodną z przepisami uchwały.

Organ stanowiący może, poza obowiązkiem przedłożenia rocznego rozliczenia udzielonej dotacji, zobowiązać beneficjenta do rozliczeń częściowych, przykładowo miesięcznych, mając na względzie częstotliwość przekazywania dotacji (dotacje przekazywane są w 12 częściach w terminie do ostatniego dnia każdego miesiąca, z tym że część za grudzień jest przekazywana w terminie do dnia 15 grudnia).

Postulowane rozwiązania, które mogą być treścią przepisów prawa miejscowego w omawianym zakresie mogłyby przewidywać następujące rygory dotyczące trybu i sposobu rozliczania dotacji:

- obowiązek przedłożenia przez osobę prowadzącą podmiot dotowany częściowego rozliczenia dotacji – ze wskazaniem terminu złożenia rozliczenia (np. za I, II i III kwartał, do 20 dnia następującego po upływie kwartału);

<sup>136</sup> Zgodnie z art. 90 ust. 3 USO, dotacje dla szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych niewymienionych w ust. 2a przysługują na każdego ucznia uczestniczącego w co najmniej 50% obowiązkowych zajęć edukacyjnych w danym miesiącu, w wysokości nie niższej niż 50% ustalonych w budżecie odpowiednio danej gminy lub powiatu wydatków bieżących ponoszonych w szkołach publicznych tego samego typu i rodzaju w przeliczeniu na jednego ucznia, pod warunkiem, że osoba prowadząca szkołę niepubliczną poda organowi właściwemu do udzielania dotacji planowaną liczbę uczniów nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielania dotacji, z zastrzeżeniem ust. 3h oraz 3i.

- obowiązek przedłożenia przez osobę prowadzącą podmiot dotowany rocznego rozliczenia dotacji – ze wskazaniem terminu złożenia rozliczenia (do 20 stycznia roku następującego po roku, w którym udzielono dotacji);
- obowiązek rozliczenia przez osobę prowadzącą podmiot dotowany dotacji w określonym terminie (np. 20 dni) od dnia otrzymania ostatniej części dotacji, w sytuacji likwidacji podmiotu dotowanego w ciągu roku, za który udzielana jest dotacja;
- obowiązek podania w ww. rozliczeniach przez osobę prowadzącą podmiot dotowany danych o wykorzystaniu dotacji według określonej struktury informacji (np. wydatki na wynagrodzenia oraz pochodne od wynagrodzeń; wydatki eksploatacyjne; wydatki na remonty; zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych);
- obowiązek udzielenia przez osobę prowadzącą podmiot dotowany wyjaśnień w wyznaczonym przez dotującego terminie dotyczących złożonych rozliczeń;
- obowiązek prowadzenia dokumentacji finansowej w sposób umożliwiający określenie sposobu wykorzystania dotacji;
- obowiązek zamieszczania na dowodzie księgowym adnotacji o zapłacie dokonanej z dotacji w danym roku wraz z opisem przeznaczenia wydatku.

Zagadnienia kontroli wykorzystania dotacji i rzetelności przedkładanych rozliczeń udzielonej dotacji omówione zostały w odrębnym rozdziale.

## Bibliografia

1. Ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.).
2. Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 168).
3. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).
4. Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2013 r., poz. 827).
6. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 2012 r. (sygn. akt II GSK 1609/11).
7. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 marca 2014 r. (sygn. akt I SA/Gd 1381/13).
8. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 6 marca 2013 r. (sygn. akt I SA/Sz 1017/12).
9. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 13 grudnia 2013 r. (sygn. akt I SA/Bk 6/13).
10. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 2 kwietnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Gd 124/14).
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 27 lutego 2013 r. (sygn. akt I SA/Lu 968/12).
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1321/11).

## ROZDZIAŁ 6

# Kontrola wykorzystania dotacji udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego na zadania oświatowe

*Bartosz Zawadzki, Remigiusz Mazur, Arkadiusz Talik*

### 6.1. Dotacje oświatowe jako środki podlegające szczególnej kontroli

Zgodnie z art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.) (dalej: UFP) dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych, przeznaczone na podstawie tej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Szczególne zasady sprawozdawczości, o których mowa w art. 126 UFP wiążą się z jedną z naczelnych zasad finansów publicznych – zasadą przejrzystości, zgodnie z którą niezbędne jest przestrzeganie jednolitej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz jednolitych zasad rachunkowości. Drugą zasadą, która ma doniosłe znaczenie jest jawność finansów publicznych. Zasada ta wymaga dokumentowania podejmowania działań, jak również realizowanych zdarzeń – dokumentowanie to musi odbywać się w formie pisemnej<sup>137</sup>. Udzielenie dotacji bez ujawnienia zasad ich przyznawania narusza zasadę jawności finansów publicznych<sup>138</sup>.

Ze względu na fakt, że dotacje mają charakter środków publicznych, podlegają one szczególnej kontroli. Zgodnie z przyjętym w literaturze przedmiotu stanowiskiem, kontrola obejmuje ustalenie stanu obowiązującego wymaganego przez przepisy prawa, ustalenie stanu faktycznego, który dotyczy podmiotu kontrolowanego, porównanie obu stanów, które ma na celu ustalenie ich zgodności lub niezgodności oraz wyjaśnienie przyczyn stwierdzonych rozbieżności między stanem obowiązującym a stanem faktycznym – wyciągnięcie wniosków pokontrolnych<sup>139</sup>. Kontrola ma charakter władczy w tym sensie, że podmiot kontrolowany co do zasady nie może przeciwstawić się przeprowadzeniu kontroli<sup>140</sup>. Kompetencji jednego podmiotu do dokonywania kontroli w zasadzie zawsze odpowiada po stronie kontrolowanego obowiązek poddania się jej<sup>141</sup>. Kontrola może przybrać formę kontroli „na miejscu” – tj. u kontrolowanego, jak i „zza biurka” – tzn. w sie-

<sup>137</sup> Zob. Orzeczenie GKO z 19 maja 2005 r., DF/GKO/Odw. – 9/11/2005/109, niepubl.

<sup>138</sup> Zob. Uchwała Kolegium RIO w Krakowie z 4 listopada 2005 r., KI-4001/365/05, OSS 2006, z. 1, poz. 20.

<sup>139</sup> Zob. J. Boć, w: *Prawo administracyjne*, J. Boć (red.), Wrocław 2005, s. 243, a także opracowania, które wyznaczyły standard dla konstruowanych w późniejszych latach definicji kontroli: J. Starościek, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1969, s. 357; tenże, *Administracja. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1974; J. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970, s. 34; J. Homplewicz, *Ogólne zagadnienia prawne kontroli administracji*, „Kontrola Państwowa” 1965, nr 4, s. 2; F. Longchamps, *Rzut oka na system kontroli nad administracją*, „Kontrola Państwowa” 1964, nr 3, s. 4; T. Bigo, F. Longchamps, *Kontrola administracji*, „Studia Prawnicze” 1965, z. 7, s. 51.

<sup>140</sup> R. Giętkowski, *Kontrola*, w: *Leksykon prawa administracyjnego*, E. Bojanowski, K. Żukowski (red.), Warszawa 2009, s. 128.

<sup>141</sup> Ibidem i cyt. tam J. Jagielski *Kontrola administracji publicznej*, wyd. 2, Warszawa 2007, s. 28-29.

dzibie organu kontrolującego. Wskazać należy, że prawo kontroli wykorzystania udzielonej dotacji pozostaje w ścisłym związku z wyrażoną w ustawie o finansach publicznych zasadą przejrzystości i jawności finansów publicznych.

## 6.2. Tryb i zakres kontroli

Możliwość prowadzenia kontroli przez organy jednostek samorządu terytorialnego w zakresie prawidłowości wykorzystania dotacji dla szkół i placówek (zarówno publicznych, jak i niepublicznych) udzielonych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego przewiduje art. 80 ust. 3e oraz art. 90 ust. 3e ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r., nr 256, poz. 2572, ze zm.) (dalej: USO) wprowadzone przepisami ustawy z dnia 19 marca 2009 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>142</sup>. Wskazane przepisy weszły w życie 22 kwietnia 2009 roku.

Jednocześnie na mocy tej samej nowelizacji organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego (JST) zostały zobowiązane do ustalania trybu udzielania i rozliczania dotacji oraz trybu i zakresu kontroli prawidłowości ich wykorzystania, uwzględniając w szczególności podstawę obliczania dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania, oraz termin i sposób rozliczenia dotacji (odpowiednio: art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 23 listopada 2010 r. (sygn. akt I SA/Kr 1434/10) ocenił, że skoro jednocześnie w art. 90 ust. 4 USO upoważniono organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego do określenia trybu i zakresu kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji, to oczywiste jest, że taka kontrola może i powinna obejmować również sprawdzenie, czy udzielona dotacja faktycznie została wykorzystana na wydatki bieżące w zakresie opisanych wyżej zadań. Wprowadzając ograniczenia sposobu wykorzystania dotacji udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego (ust. 1a-3b), ustawodawca jednocześnie przewidział możliwość kontroli tego wykorzystania (ust. 3e) i upoważnił organ tej jednostki do ustalenia trybu i sposobu kontroli wykonywania tych ograniczeń (ust. 4). Brak jest podstaw by uznać, że ustawodawca wprawdzie wyznaczył sposób wykorzystania dotacji, jednakże nie przewidział żadnej sankcji za wykorzystanie dotacji w inny sposób, bowiem nie przyznał żadnemu z organów możliwości kontroli wykorzystania dotacji<sup>143</sup>.

W piśmie z dnia 2 czerwca 2009 r. RIO w Warszawie przypominała, że jednostki samorządu terytorialnego udzielające dotacji na podstawie ustawy o systemie oświaty uzyskały kompetencje do kontroli prawidłowości wykorzystania tych dotacji. Z powyższych uprawnień jednostki samorządu terytorialnego mogą jednak korzystać dopiero po podjęciu uchwał stosownych do nowego brzmienia art. 80 ust. 4 lub art. 90 ust. 4 USO. Uchwały te są aktami prawa miejscowego i w zakresie ich wejścia w życie obowiązują przepisy ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz.U. z 2011 r. nr 197, poz. 1172 ze zm.)<sup>144</sup>.

<sup>142</sup> Dz.U. nr 56, poz. 458 ze zm.; zwana dalej nowelizacją z 2009 r.

<sup>143</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>144</sup> patrz również A. Piszko: *Dotowanie szkół i placówek niepublicznych i publicznych prowadzonych przez podmioty niepubliczne*, Vademecum Dyrektora Finansowego, nr 112677.

Ze względu na brak odesłania w przepisach ustawy o finansach publicznych do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) (dalej: OP) regulujących tzw. czynności sprawdzające (art. 272-280 OP) oraz kontrolę podatkową (art. 281-292 OP) konieczne stało się wprowadzenie autonomicznych przepisów regulujących kontrolę prawidłowości wykorzystania dotacji oświatowych. Odpowiednie przepisy zawarto w art. 90 ust. 3e-3g USO oraz art. 80 3e-3g USO, jednak regulacja ta ma charakter kadłubowy. Postanowienia, iż:

- organy jednostek samorządu terytorialnego mogą kontrolować prawidłowość wykorzystania dotacji przyznanych szkołom i placówkom z budżetów tych jednostek,
- osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli mają prawo wstępu do szkół i placówek oraz wglądu do prowadzonej przez nie dokumentacji organizacyjnej, finansowej i dokumentacji przebiegu nauczania,
- organy w związku z przeprowadzaniem kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji przez szkoły i placówki mogą przetwarzać dane osobowe uczniów tych szkół i placówek.

Trudno uznać za wyczerpujące uregulowanie zagadnień skutecznej kontroli prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi, szczególnie w sytuacji, gdy jednostka kontrolowana nie współpracuje z kontrolującymi. Równocześnie, w konkretnych stanach faktycznych, powołane przepisy mogą być niewystarczające do zapewnienia skutecznej ochrony słusznego interesu podmiotu kontrolowanego.

Z powyższych przepisów wynika, że warunkiem przeprowadzenia kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji jest podjęcie przez organ stanowiący JST uchwały określającej tryb i zakres kontroli wykorzystania dotacji.

Wątpliwości interpretacyjne budzi zakres czynności, które mieszczą się w pojęciach „tryb” i „zakres” kontroli. Zgodnie ze stanowiskiem judykatury „pojęcie kontroli winno być rozumiane jako działanie mające na celu sprawdzenie, zestawienie zastanego stanu faktycznego ze stanem wymaganym. Uprawnienie do określenia trybu kontroli to z kolei ustalenie zasad na jakich będzie się ona odbywać, sposobu postępowania, procedury przeprowadzania kontroli. Oznaczenie zakresu kontroli należy natomiast pojmować jako wskazanie jej granic, rozmiaru, wskazanie elementów poddanych kontroli”<sup>145</sup>. W powołanym wyroku WSA wywiódł, że z art. 90 ust. 4 USO wynika uprawnienie organów stanowiących JST do określenia szczegółowych warunków co do sposobu (trybu) prowadzenia kontroli oraz oznaczenia granic (zakresu) kontroli. W ramach przyznanych prerogatyw mieści się zdaniem Sądu zobowiązanie dotowanego do umożliwienia kontrolującym sporządzenia kopii, odpisów i wyciągów z dokumentacji oraz do udzielania pisemnych lub ustnych wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli.

W nauce administracji formułuje się następujące wymogi, jakie powinna spełniać prawidłowa kontrola: powinna być ona przede wszystkim obiektywna (bezstronna), fachowa (kontrolujący powinien przewyższać kontrolowanego zakresem wiedzy i doświadczenia, a przynajmniej mu w tej mierze dorównywać), sprawna (skuteczna i ekonomiczna, tzn. z zachowaniem odpowiedniości kosztów do efektów) i proporcjonalna (kontrola nie może zbytnio utrudniać funkcjonowania podmiotu kontrolowanego)<sup>146</sup>. Ustawodaw-

<sup>145</sup> Wyrok z dnia 24 października 2012 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (sygn. akt I SA/Gd 913/12, LEX nr 1247560).

<sup>146</sup> R. Giętkowski, *Kontrola...*, s. 130.

ca w ramach prowadzonej kontroli przewidział obowiązek współdziałania beneficjenta z kontrolującym. Osoby upoważnione do przeprowadzenia kontroli mają prawo wstępu do szkół i placówek oraz wglądu do prowadzonej przez nie dokumentacji organizacyjnej, finansowej i dokumentacji przebiegu nauczania (art. 80 ust. 3f w zw. z ust. 3e USO). Takie same kompetencje zostały przyznane organowi dotującemu w stosunku do szkół i placówek niepublicznych (art. 90 ust. 3f w zw. z ust. 3e USO). Ustawodawca określił wyłącznie uprawnienia proceduralne kontrolujących, które muszą być przestrzegane przez podmioty kontrolowane. W związku z brakiem dookreślenia o jakiego rodzaju dokumentację organizacyjną, finansową i dokumentację przebiegu nauczania należy przyjąć, że określenia te należy rozumieć zgodnie z wykładnią językową, tj. powszechnym rozumieniem tych słów. Dokumentacją organizacyjną są wszystkie akty wyznaczające podstawę działalności jednostki, takie jak statut jednostki, regulamin organizacyjny, schemat organizacyjny, zarządzenia, pisma okólnie. Dokumentację finansową stanowią księgi rachunkowe jednostki, ewidencje, zasady (polityka) rachunkowości przyjęte w jednostce wraz z zakładowym planem kont. Dokumentacja przebiegu nauczania to księga uczniów (wychowanków), dziennik lekcyjny (zajęć) czy arkusz ocen ucznia. Podkreślić jednak należy, że musi istnieć związek między udzieloną dotacją a konkretnymi dokumentami będącymi przedmiotem kontroli. Na aprobatę zasługuje zatem stanowisko Ministerstwa Edukacji Narodowej, zgodnie z którym w ramach kontroli wykorzystania środków z dotacji „możliwy wydaje się wgląd do umów, w szczególności umów o pracę czy umów cywilnoprawnych, w zakresie niezbędnym do oceny prawidłowości wykorzystania dotacji”<sup>147</sup>. Umowy tego typu zawierają podstawę do wypłaty wynagrodzenia i stanowią o jego wysokości. Zapoznanie się organu dotującego z dokumentacją tego typu jest niezbędne w celu określenia, czy dotacje zostały wykorzystane prawidłowo, w tym czy poniesione i udokumentowane listami płac wydatki dotyczyły osób zatrudnionych i świadczących pracę w danej szkole oraz czy istniała podstawa prawna do wypłaty wynagrodzenia w określonej wysokości<sup>148</sup>. W sytuacji braku związku określonych dokumentów z udzieloną dotacją nie ma podstaw do prowadzenia w tym zakresie kontroli. W szczególności nieuprawnionym jest wgląd w toku kontroli wykonywanej przez organ udzielający dotacji „do dokumentacji kadrowej, która nie jest bezpośrednio związana z oceną prawidłowości wykorzystania dotacji w zakresie wydatków bieżących z przeznaczeniem na dofinansowanie realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej”<sup>149</sup>.

Na zasadzie art. 90 ust. 3g i art. 80 ust. 3g USO organy jednostek samorządu terytorialnego, w związku z przeprowadzaniem kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji przez szkoły i placówki, mogą przetwarzać dane osobowe uczniów tych szkół i placówek. Jednakże kontrolujący jest związany celem gromadzenia danych oraz obowiązkiem niezwłocznego usunięcia danych osobowych z administrowanego zbioru, kiedy już ten cel zostanie spełniony. Upoważnienia do gromadzenia i przetwarzania danych osobowych uczniów nie można interpretować w ten sposób, by zobowiązać beneficjenta dotacji do składania okresowych sprawozdań, obejmujących imiona i nazwiska oraz inne dane osobowe poszczególnych uczniów<sup>150</sup>.

<sup>147</sup> Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji Narodowej – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 4732 z dnia 1 czerwca 2012 r., <http://sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/Interpelacja-Tresc.xsp?key=325C1C16> [dostęp: 26.10.2014 r.].

<sup>148</sup> Ibidem.

<sup>149</sup> Ibidem.

<sup>150</sup> M. Pilich: *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*. Warszawa 2013.

W zakresie wątpliwości co do możliwości przekazania danych osobowych uczniów przez placówkę oświatową, w tym informacji m.in. imienia i nazwiska ucznia, daty jego urodzenia i adresu zamieszkania, a w przypadku uczniów niepełnosprawnych wskazania rodzaju niepełnosprawności, wskazać należy, że ewentualne żądanie udostępnienia danych osobowych przez kontrolera powinno mieć podstawę prawną. W świetle art. 80 ust. 3g i art. 90 ust. 3g USO organy JST w związku z przeprowadzaniem kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji przez szkoły i placówki mogą przetwarzać dane osobowe uczniów tych szkół i placówek. W odniesieniu do danych osobowych podlegających szczególnej ochronie, takich jak informacje o stanie zdrowia (stopniu niepełnosprawności) podstawa prawna powinna być zawarta bezpośrednio w ustawie. Stosowne wyjątki zostały wskazane w art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (t.j. Dz.U. z 2002 r. nr 101, poz. 926 ze zm.). W związku z powyższym podzielić należy stanowisko wyrażone w orzecznictwie sądowym, że „przepis art. 90 ust. 4 USO nie zawiera stosownego upoważnienia dla rady gminy w zakresie nakładania na osobę prowadzącą placówkę oświatową podawania danych dotyczących stanu zdrowia uczniów”<sup>151</sup>.

### 6.3. Przedmiot kontroli

Zakres przedmiotowy prowadzonej kontroli wyznaczają odpowiednio art. 80 ust. 3d USO i art. 90 ust. 3d USO, zgodnie z którymi dotacje są przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Należy więc mieć na uwadze, że dotacje mogą być wykorzystane wyłącznie na dwie kategorie wydatków. Po pierwsze, na pokrycie wydatków bieżących szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego i placówek, obejmujących każdy wydatek poniesiony na cele działalności szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki, w tym na wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej szkołę, przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego lub placówkę, jeżeli odpowiednio pełni funkcję dyrektora szkoły, przedszkola lub placówki albo prowadzi zajęcia w innej formie wychowania przedszkolnego, z wyjątkiem wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne, zakup i objęcie akcji i udziałów lub wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego (odpowiednio art. 80 ust. 3d pkt 1 USO i art. 90 ust. 3d pkt 1 USO). Po drugie, na zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, obejmujących: książki i inne zbiory biblioteczne; środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach, przedszkolach i placówkach; sprzęt sportowy i rekreacyjny; meble; pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>152</sup>, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do użytkowania (odpowiednio art. 80 ust. 3d pkt 2 USO i art. 90 ust. 3d pkt 2 USO).

**O sposobie wydatkowania środków w ramach udzielonej dotacji oświatowej przesądzają cele, którym ma ona służyć. Jak słusznie zauważono w orzecznictwie,**

<sup>151</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 15 maja 2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 245/12) dostępne w bazie CBOSA na stronie: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

<sup>152</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.).

o zakresie dokonywania wydatków przesądza treść art. 90 ust. 3d USO, zgodnie z którym *dotacje mają być przeznaczane na dofinansowanie realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej, a przy tym mogą być wykorzystane wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły lub placówki*<sup>153</sup>. Ponadto – organom jednostek samorządu terytorialnego ustawodawca zapewnił możliwość kontrolowania prawidłowości wykorzystania dotacji (art. 90 ust. 3e USO). Chodzi zatem o uprawnienie do badania, czy beneficjenci dotacji wykorzystują otrzymane środki w sposób zgodny z celami określonymi w art. 90 ust. 3d USO. Rozwinięciem tej regulacji jest zawarcie ustawowej delegacji dla organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego do szczegółowego określenia procedury kontroli oraz zakresu, elementów poddanych kontroli, przy zastosowaniu kryterium prawidłowości wykorzystania środków, a więc zgodności z celami, którym udzielone dotacje mają służyć<sup>154</sup>.

## 6.4. Procedura przeprowadzania kontroli

Należy podkreślić, że organ stanowiący nie może przekazać kompetencji do określenia trybu i zakresu kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji organowi wykonawczemu. Brzmienie art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO *expressis verbis* przyznaje organowi stanowiącemu kompetencję do ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji oraz trybu i zakresu kontroli prawidłowości ich wykorzystywania. Z aprobatą należy przyjąć stanowisko, że kompetencja ta „nie może zostać scedowana na organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego. Tryb i zakres kontroli nie powinien w szczególności stwarzać wątpliwości i pozwalać kontrolującemu na rozszerzanie zakresu kontroli według uznania”<sup>155</sup>. Zakres przedmiotowy kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji (tj. spraw objętych kontrolą) określony uchwałą, o której mowa odpowiednio w art. 80 ust. 4 USO lub art. 90 ust. 4 USO ma charakter zamknięty. Przepis ustawy ustanawiający upoważnienie do wydania aktu prawa miejscowego podlega ścisłej wykładni językowej i nie może prowadzić do objęcia zakresem upoważnienia materii w nim niewymienionych w drodze wykładni celowościowej<sup>156</sup>. Organ stanowiący JST w granicach ustalonych przez ustawodawcę, powinien w sposób niebudzący wątpliwości określić kryteria kontroli, używając pojęć jednoznacznych i precyzyjnych.

Upoważniając organy stanowiące JST do określenia trybu i zakresu kontroli prawidłowości ich wykorzystania, ustawodawca pozostawił tym organom taki margines swobody regulacyjnej, który jest konieczny dla stworzenia przepisów gwarantujących skuteczną kontrolę, nie ograniczającą przy tym w sposób niedozwolony praw beneficjentów dotacji<sup>157</sup>.

<sup>153</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 21 marca 2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1321/11); dostępne w bazie CBOSA na stronie: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

<sup>154</sup> Ibidem.

<sup>155</sup> Uchwała nr 91/2010 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 27 października 2010 r., niepubl.

<sup>156</sup> Uchwała 68/14 Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach z dnia 18 czerwca 2014 r., NZS 2014/4/76 (Lex 1477734).

<sup>157</sup> Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 15 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1268/10 oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 sierpnia 2011 r.; sygn. akt II SA/Bk 472/11; dostępne w bazie CBOSA na stronie: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)



Jakkolwiek szczegóły regulacji pozostawione są uznaniu organu stanowiącego JST, to jednak zawarte w stosownej uchwale przepisy o postępowaniu kontrolnym mogą uwzględniać m.in.:

- obowiązek uprzedzenia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli,
- obowiązek doręczenia kontrolowanemu pisemnego upoważnienia do kontroli,
- możliwość wyznaczenia przez kontrolowanego pełnomocnika, który będzie go reprezentował w zakresie kontroli,
- niemożność prowadzenia kontroli pod nieobecność kontrolowanego lub jego pełnomocnika,
- ograniczenie czasu trwania kontroli terminem podanym w upoważnieniu (z możliwością jego przedłużenia w uzasadnionych przypadkach),
- obowiązek prowadzenia kontroli w siedzibie kontrolowanego lub w miejscu przechowywania ksiąg w godzinach prowadzenia działalności przez jednostkę,
- uprawnienie kontrolującego do korzystania z pomocy lub asysty straży miejskiej (gminnej),
- obowiązek kontrolowanego udzielania wyjaśnień w zakresie przedmiotu kontroli, dostarczania kontrolującemu żądanych dokumentów oraz zapewnienia kontrolującemu warunków do pracy,
- obowiązek powiadomienia kontrolowanego o miejscu i terminie przeprowadzenia czynności dowodowych,
- obowiązek udokumentowania przebiegu kontroli w protokole,
- obowiązek doręczenia kontrolowanemu egzemplarza protokołu,
- uprawnienie kontrolowanego do przedstawienia zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu kontroli,
- obowiązek rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu kontroli.

Nadto, w uchwale Kolegium RIO w Opolu z 26 sierpnia 2009 r., nr 20/78/09, jednoznacznie stwierdzono, że brak jest podstaw prawnych do ustalenia przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w treści uchwały kryteriów kontroli wykorzystania dotacji w odniesieniu do celowości, rzetelności i gospodarności. Wprowadzenie wymienionych mierników, które miałyby służyć za podstawę oceny prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi pochodzącymi z dotacji, nie znajduje bowiem umocowania w delegacji ustawowej zawartej w art. 90 ust. 4 USO<sup>158</sup>. Bezsprzonym kryterium kontroli jest jednak legalność<sup>159</sup>.

W odniesieniu do oceny legalności przez regionalne izby obrachunkowe treści uchwały w sprawie określenia zasad i trybu kontroli, zasadnym jest przywołanie, zasługującej na aprobatę, argumentacji sądu: „to z woli ustawodawcy organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego zostały wyposażone w prerogatywę do stanowienia przepisów określających zasady kontroli. Gdyby bowiem prawo kontroli wykorzystania środków publicznych miało być realizowane wyłącznie poprzez prawo wglądu w dokumentację i prawo wstępu do przedszkoli, ustawodawca nie zawarłby w ustawie stosownej delegacji. Zatem przepis art. 90 ust. 3f USO należy interpretować w ten sposób, że mocą przepisów ustawy, w ramach przyznanego uprawnienia do kontrolowania prawidłowości wykorzystania dotacji, osoby prowadzące kontrolę mają prawo wstępu na teren przedszkola oraz prawo do przeglądania dokumentacji przedszkolnej. Jest to zatem zespół zagwarantowanych ustawowo uprawnień podmiotów kontrolujących, którym musi towarzyszyć obowiązek

<sup>158</sup> Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych 2010/1/108/108-111.

<sup>159</sup> M. Pilich: *Ustawa o systemie oświaty*, op. cit.

znoszenia takich działań przez podmioty podlegające kontroli. Niemniej jednak w ramach przyznanego prawa, zgodnie z ustawową delegacją, dopuszczalne jest określanie w aktach prawa miejscowego innych warunków niezbędnych do realizacji celu w postaci kontroli prawidłowości wykorzystania środków publicznych. Cel ten może być osiągnięty poprzez ustanowienie obowiązku składania comiesięcznego rozliczenia z wykorzystania środków pieniężnych, obowiązku odpowiedniego opisywania faktur, a także obowiązku sporządzania, w zakresie niezbędnym do kontroli, odpisów lub wyciągów z dokumentów, jak również udzielania pisemnych odpowiedzi lub wyjaśnień<sup>160</sup>.

Podkreślić należy, że organy JST mają obowiązek działania w granicach prawa. Stosownie do art. 7 Konstytucji RP „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”. Jest to zasada legalizmu, zgodnie z którą gmina podejmując jakąkolwiek aktywność musi wskazać na istnienie wyraźnej, upoważniającej do działania normy prawnej<sup>161</sup>. Niedopuszczalne jest, by w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP), w którym obowiązuje zasada praworządności i legalności (art. 7 Konstytucji RP), organ administracyjny działał bez podstawy prawnej. Sposób wykorzystania kompetencji przez organy publiczne nie jest wyrazem arbitralności ich działania, lecz wynikiem przekazanych im uprawnień<sup>162</sup>. Zadania JST są zdeterminowane prawnie – mogą zatem być podejmowane jedynie wówczas, gdy prawo im na to pozwala. Przeciwna zasada obowiązuje w odniesieniu do podmiotów prywatnych, które natomiast mogą czynić to, na co prawo im zezwala, ale także to czego prawo im wprost nie zabrania. Wskazania jednak wymaga, że przepisy ustawy o finansach publicznych, a tym samym związane ze środkami publicznymi kontrola, ewidencja i sprawozdawczość, mają zastosowanie nie tylko do jednostek sektora finansów publicznych, ale także do innych podmiotów w zakresie, w jakim wykorzystują środki publiczne lub dysponują tymi środkami (art. 4 ust. 1 pkt 2 UFP).

Ustawodawca nie wskazał formy ani terminu w jakim powiadomienie o zamiarze przeprowadzenia kontroli powinno nastąpić. Kompetencje w tym zakresie na mocy art. 80 ust. 4 USO i art. 90 ust. 4 USO posiada organ stanowiący JST. Zasadnym wydaje się postulat, aby każda zamierzona kontrola prowadzona przez organy dotujące była poprzedzona zawiadomieniem kontrolowanej jednostki o zakresie i terminie jej rozpoczęcia, a powiadomienie miało formę dokumentu.

W kompetencji organu stanowiącego pozostaje również ustalenie terminu, w jakim zawiadomienie o kontroli winno nastąpić. Zawiadomienie jednostki o zamiarze przeprowadzenia kontroli, na co najmniej 7 lub więcej dni przed jej rozpoczęciem, umożliwi niewątpliwie kontrolowanej jednostce zapewnić kontrolującym warunki niezbędne do sprawnego przeprowadzenia kontroli. Możliwe jest również przyjęcie regulacji w myśl, której zawiadomienie zostanie przekazane w terminie krótszym niż 7 dni, bądź nawet w dniu, w którym mają być rozpoczęte czynności kontrolne.

Kontrolerów do przeprowadzenia kontroli wyznacza kierownik jednostki kontrolującej, który może upoważnić właściwie dowolną osobę, choć z zasady powinien to być pracownik urzędu danej jednostki. Kierownik jednostki kontrolującej decyduje samodzielnie o liczbie kontrolerów, a z przepisów ustawy o systemie oświaty nie wynika żadna wytyczna co do ich liczby.

<sup>160</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 21 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1321/11; dostępne w bazie CBOSA na stronie: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>161</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Kr 759/08, (Lex nr 531075).

<sup>162</sup> Zob. B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 57.

Kontrolę przeprowadzają kontrolerzy na podstawie imiennego upoważnienia, które okazują przy pierwszej czynności kierownikowi jednostki wraz z legitymacją służbową lub innym dokumentem potwierdzającym tożsamość, np. dowód osobisty. Stosowne upoważnienie powinno określać co najmniej: oznaczenie wydającego upoważnienie oraz numer i datę wystawienia; podstawę prawną podjęcia kontroli; imię i nazwisko kontrolera, stanowisko służbowe oraz numer legitymacji służbowej; przedmiot kontroli i okres objęty kontrolą; nazwę i adres kontrolowanego podmiotu; okres ważności upoważnienia; podpis wydającego upoważnienie. Uzasadnione jest również zamieszczenie w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli pouczenia o prawach i obowiązkach kontrolowanego.

W literaturze podnosi się, że przepisy nie wskazują wprost, który organ jednostki samorządu terytorialnego posiada uprawnienia do prowadzenia kontroli. Jednak w świetle art. 61 ust. 1 pkt 2 UFP, art. 247 i art. 252 UFP za właściwy do spraw kontroli wykorzystania dotacji udzielanych na podstawie art. 80 USO i art. 90 USO należy uznać organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego. On zatem określa plany kontroli, udziela upoważnienia do kontroli określonym osobom, bada dokumentację dotyczącą rozliczenia dotacji itp.<sup>163</sup>. Istotną słabością dokonanej wykładni prawa jest okoliczność, iż nosi ona cechy „domniemania kompetencji”, przy czym jej przeprowadzenie było konieczne, gdyż ustanowione przepisy pozostają nieprecyzyjne.

Kierownik jednostki kontrolowanej nie może odmówić osobie upoważnionej do czynności kontroli wstępu do kierowanej przez siebie jednostki. Skoro ustawa przyznaje kompetencje organom odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego do kontroli prawidłowości przyznanych dotacji, to organ sprawujący tę kontrolę musi być wyposażony w takie uprawnienia, które zapewnią skuteczne wykonywanie kompetencji, odpowiadające celom kontroli – ocenie, czy środki publiczne przekazywane w ramach dotacji są rzeczywiście wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem<sup>164</sup>. W odniesieniu do udostępniania pomieszczeń kontrolerom przez podmiot kontrolowany warto przywołać stanowisko sądu administracyjnego, który słusznie zauważył, że „nałożone na kontrolowanego obowiązki nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla zapewnienia skutecznej kontroli prawidłowości wykorzystanych dotacji, nie stanowią dlań nadmiernego obciążenia i w żaden sposób nie ograniczają prawa do dotacji. Podstawowym materiałem kontrolnym są dokumenty więc ich przedstawienie przez kontrolowanego jest warunkiem skuteczności kontroli. Podobnie obowiązek złożenia wyjaśnień – służy ustalaniu ewentualnych przyczyn rozbieżności i wątpliwości dotyczących dokumentów. Złożenie wyjaśnień leży też w interesie kontrolowanego, który dzięki temu może już w trakcie kontroli podnosić argumenty potwierdzające prawidłowość wykorzystania dotacji. Obowiązek udostępnienia oddzielnych pomieszczeń z odpowiednim wyposażeniem jest obwarowany zastrzeżeniem: „w miarę możliwości”. Zatem jeśli kontrolowany nie będzie miał obiektywnie takich możliwości, będzie zwolniony z obowiązku udostępnienia oddzielnych pomieszczeń i wyposażenia. Nie można stawiać skutecznie zarzutu, że sposób określenia obowiązków kontrolowanego jest nazbyt ogólnikowy. W toku przeprowadzania kontroli mogą się pojawić sytuacje nietypowe, co wymaga pozostawienia w regulacji trybu kontroli pewnej koniecznej swobody, nie wykraczającej przy tym poza to co konieczne dla zrealizowania jej celu, tak jak w badanym przypadku”<sup>165</sup>.

<sup>163</sup> M. Pilich: *Ustawa o systemie oświaty*, op. cit.

<sup>164</sup> Wyrok WSA w Lublinie z 29 maja 2012 r., sygn. akt III SA/Lu 129/12; dostępne w bazie CBOSA na stronie: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

<sup>165</sup> Wyrok WSA w Lublinie z 29 maja 2012 r., sygn. akt III SA/Lu 129/12; dostępne w bazie CBOSA na stronie: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

W literaturze wskazuje się również na wymagające uregulowania problemy takie jak:

- dopuszczalność kopiowania dokumentów przez kontrolujących,
- dopuszczalność ich poświadczania za zgodność z oryginałem przez kontrolującego lub kontrolowanego,
- dopuszczalność udzielania zaleceń pokontrolnych<sup>166</sup>.

W piśmiennictwie wskazano na praktyczne aspekty prowadzenia kontroli wykorzystania dotacji oświatowej podnosząc, że aby prawidłowo przeprowadzić kontrolę należy zweryfikować dwie płaszczyzny:

- sprawdzić, czy rzeczywista liczba uczniów jest zgodna z tą wykazaną we wniosku o udzielenie dotacji,
- następnie objąć kontrolą prawidłowość wykorzystania dotacji<sup>167</sup>.

Z przeprowadzonej kontroli sporządza się protokół kontroli, który zawiera opis czynności kontrolnych i wynikające z nich ustalenia. Dokonane w postępowaniu kontrolnym ustalenia powinny się opisać w protokole kontroli w sposób uporządkowany, zwięzły i przejrzysty. W ustawie o systemie oświaty nie wskazano wzoru, ani elementów koniecznych protokołu kontroli, pozostawiając kompetencję do ustalenia organom stanowiącym jednostki samorządu terytorialnego.

Niezależnie od powyższego można zasadnie przyjąć, że protokół kontroli, oprócz opisu stanu faktycznego, powinien zawierać dane informacyjne, takie jak: oznaczenie jednostki podlegającej kontroli, jej siedzibę i adres, imię i nazwisko kierownika, z uwzględnieniem zmian zaistniałych w okresie objętym kontrolą; imię i nazwisko, stanowisko służbowe kontrolujących oraz numer i datę upoważnienia do przeprowadzania kontroli; datę rozpoczęcia i zakończenia czynności kontrolnych w jednostce podlegającej kontroli, z wymienieniem dni będących przerwami w kontroli; określenie przedmiotu kontroli i okresu objętego kontrolą, dane o liczbie egzemplarzy protokołu oraz wzmiankę o doręczeniu jednego egzemplarza kontrolowanemu; datę i miejsce podpisania protokołu.

W związku z ustaleniami dokonanymi podczas kontroli protokół powinien zawierać opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakresu i skutków. W sytuacji, gdy do protokołu są dołączane inne dokumenty potwierdzające dokonane ustalenia, muszą one stanowić integralną część protokołu.

Istotnym wymogiem formalnym jest podpisanie przez kontrolującego i kierownika jednostki kontrolowanej protokołu. Podpisanie protokołu przez kierownika podmiotu kontrolowanego jest jednoznaczne z jego przyjęciem przez kontrolowanego. W związku z powyższym koniecznym jest zawarcie w protokole informacji o powiadomieniu kierownika jednostki kontrolowanej o prawie odmowy podpisania protokołu i złożenia wyjaśnień co do przyczyny tej odmowy.

Interesującym zagadnieniem jest dopuszczalność udzielania zaleceń pokontrolnych, gdyż P. Ciszewski i W. Lachiewicz wyjaśniają, że udzielenie takich zaleceń jest słuszne, uzasadnione i dopuszczalne<sup>168</sup>, podczas gdy w ocenie np. RIO w Warszawie organy stanowią-

<sup>166</sup> W. Lachiewicz, P. Ciszewski (red.): *Dotacje oświatowe – udzielanie, rozliczanie, kontrola wykorzystania*, Warszawa 2013.

<sup>167</sup> U. Stupałkowska, *Dotacje dla przedszkoli niepublicznych – naliczanie i rozliczanie, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2014/10/25-28*.

<sup>168</sup> W. Lachiewicz, P. Ciszewski (red.): *Dotacje oświatowe*, op. cit.

ce jednostek samorządu terytorialnego nie mogą wprowadzać uregulowań przewidujących wydawanie zaleceń pokontrolnych<sup>169</sup>.

W dotychczasowej praktyce stosowania prawa brak było jednolitego stanowiska w zakresie konieczności stosowywania zaleceń pokontrolnych przez organ kontrolujący. Uzależnione to jest od uprzedniego zaakceptowania bądź nie uchwały dotacyjnej organu stanowiącego JST przez kolegium właściwej regionalnej izby obrachunkowej. W sytuacji, gdy uchwała dotacyjna, którą zaakceptuje w procesie nadzoru legalności kolegium właściwej regionalnej izby obrachunkowej przewiduje takie zalecenia pokontrolne, to w razie nieprawidłowości – należy takie zalecenia wystosować<sup>170</sup>. Na uwagę zwraca jednak stanowisko organu nadzoru: „brak podstaw do stanowienia przez Radę Gminy o wymogach „technicznych” czy też formalnych, które powinny być spełnione w procesie kontroli, po przeprowadzeniu czynności kontrolnych. Właściwym organem do określenia spraw związanych z kontrolą wykorzystania udzielonych dotacji jest organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego (...). Postanowienia uchwały Rady Gminy o czynnościach kontrolującego i kontrolowanego związanych ze sporządzeniem i podpisaniem protokołu z kontroli oraz możliwości kierowania, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, wystąpienia do jednostki kontrolowanej, niebędącej jednostką organizacyjną Gminy, nie mają oparcia w obowiązującym prawie i wykraczają poza delegację art. 90 ust. 4 ustawy o systemie oświaty, które nakładają na organ stanowiący obowiązek określenia trybu i zakresu kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji”<sup>171</sup>.

Wyraźnym potwierdzeniem problemów jakie powstają na tle stosowania omawianych przepisów jest ponadto wyrok WSA w Bydgoszczy z 23 marca 2011 r. (sygn. akt II SA/Bd 699/10), w którym Sąd wyjaśnił, że żądanie sporządzenia odpisów lub wyciągów z dokumentów, zestawień i obliczeń wykracza poza regulację ustawową dającą kontrolującym jedynie uprawnienie wglądu do prowadzonej przez szkołę czy placówkę dokumentacji organizacyjnej, finansowej i dokumentacji przebiegu nauczania<sup>172</sup>.

## 6.5. Nieprawidłowości stwierdzone w wyniku kontroli

Nieprawidłowości stwierdzone w ramach kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji oświatowych mogą skutkować w konsekwencji koniecznością zwrotu dotacji. Organem właściwym do podjęcia decyzji o zwrocie dotacji, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej, podejmuje wójt, burmistrz, prezydent miasta albo starosta (art. 61 ust. 1 pkt 2 UFP).

Dotacje udzielone z budżetu JST: wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem, pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości – podlegają zwrotowi do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia wskazanych okoliczności (art. 252 ust. 1 UFP). Jednakże ustawodawca nie definiuje pojęcia wykorzystania dotacji niezgodnie z przeznaczeniem. Analizując prze-

<sup>169</sup> Uchwała Kolegium RIO w Warszawie z 29 marca 2011 r., nr 114/K/11, Dz.Urz. Woj. Mazowieckiego 2011/103/3276.

<sup>170</sup> P. Ciszewski, Kontrola beneficjentów dotacji ze strony samorządu, w: *Dotacje oświatowe. Udzielanie, rozliczanie, kontrola wykorzystania*, W. Lachiewicz, P. Ciszewski (red.), Warszawa 2013, s. 292.

<sup>171</sup> Uchwała 68/14 Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach z dnia 18 czerwca 2014 r., NZS 2014/4/76 (Lex 1477734).

<sup>172</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

pisy ustawy o systemie oświaty, można zauważyć, iż wykorzystanie dotacji przyznanych niezgodnie z przeznaczeniem, będzie miało miejsce w przypadku wydatkowania dotacji przez szkoły, przedszkola czy placówki na inne cele niż wydatki bieżące związane z realizacją zadań w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej.

W omawianym zakresie należy wskazać, iż ustawodawca przewidział, że naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest: przekazanie lub udzielenie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania lub udzielania dotacji; niezatwierdzenie w terminie przedstawionego rozliczenia dotacji; nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu – art. 8 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168) (dalej: UDFP). Zgodnie z dyspozycją art. 9 UDFP naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest: wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotacją; nierozliczenie w terminie otrzymanej dotacji; niedokonanie zwrotu dotacji w należytym wysokości.

Ponadto, w art. 82 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.) (dalej: KKS) ustawodawca przewidział odpowiedzialność karno-skarbową: „Kto naraża finanse publiczne na uszczuplenie poprzez nienależytą wypłatę, pobranie lub niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie dotacji lub subwencji, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych” (art. 82 § 1 KKS). Jeżeli wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego, o którym mowa w art. 82 §1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 82 § 2 KKS).

## Bibliografia

1. T. Bigo, F. Longchamps, *Kontrola administracji*, „Studia Prawnicze” 1965 z. 7.
2. J. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970.
3. *Dotacje oświatowe – udzielanie, rozliczanie, kontrola wykorzystania*, W. Lachiewicz, P. Ciszewski (red.), Warszawa 2013.
4. R. Giętkowski, *Kontrola*, w: *Leksykon prawa administracyjnego*, E. Bojanowski, K. Żukowski (red.), Warszawa 2009.
5. J. Homplewicz, *Ogólne zagadnienia prawne kontroli administracji*, „Kontrola Państwowa” 1965 nr 4
6. J. Jagielski *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007.
7. F. Longchamps, *Rzut oka na system kontroli nad administracją*, „Kontrola Państwowa” 1964 nr 3.
8. M. Pilich: *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*. Warszawa 2013.
9. *Prawo administracyjne*, J. Boć (red.), Wrocław 2005.
10. J. Starościak, *Administracja. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1974.
11. J. Starościak, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1969.
12. U. Stupałkowska: *Dotacje dla przedszkoli niepublicznych – naliczanie i rozliczanie*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2014/10/25-28.
13. Uchwała nr 91/2010 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z 27 października 2010 r., niepubl.
14. Uchwała 68/14 Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach z dnia 18 czerwca 2014 r., NZS 2014/4/76 (Lex 1477734).
15. Uchwała nr 114/K/11 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z 29 marca 2011 r., Dz. Urz. Woj. Mazowieckiego 2011/103/3276.

16. Ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r. poz. 885 ze zm.).
17. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).
18. Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 197, poz. 1172 ze zm.).
19. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).
20. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 23 listopada 2010 r. (sygn. akt I SA/Kr 1434/10).
21. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 24 października 2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 913/12, LEX nr 1247560).
22. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 15 maja 2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 245/12).
23. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1321/11).
24. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 15 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Gd 1268/10).
25. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 15 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Gd 1268/10).
26. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 21 marca 2012 r. (sygn. akt I SA/Gd 1321/11).
27. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2011 r. (sygn. akt II SA/Bk 472/11).
28. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2011 r. (sygn. akt II SA/Bk 472/11).
29. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 23 marca 2011 r. (sygn. akt II SA/Bd 699/10).
30. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 29 maja 2012 r. (sygn. akt III SA/Lu 129/12).
31. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 29 maja 2012 r. (sygn. akt III SA/Lu 129/12).

## ROZDZIAŁ 7

# Postępowanie w przedmiocie zwrotu dotacji oświatowej udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego

*Remigiusz Mazur, Arkadiusz Talik*

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie kluczowych problemów powstających na tle spraw administracyjnych, których przedmiotem jest określenie wysokości wadliwie wydatkowanej dotacji oświatowej, podlegającej zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

### 7.1. Podstawy prawne żądania zwrotu dotacji oświatowej

Przepisy ustanawiające prawny fundament prowadzenia postępowania w przedmiocie zwrotu dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego zostały umieszczone w ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.) (dalej: UFP). W świetle tej ustawy zwrotowi podlegają:

- dotacje w części niewykorzystanej do końca roku budżetowego (art. 251 ust. 1 UFP),
- dotacje w części niewykorzystanej w określonym terminie (art. 251 ust. 2 i 3 UFP),
- dotacje wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem (art. 252 ust. 1 pkt 1 UFP),
- dotacje pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości (art. 252 ust. 1 pkt 2 UFP).

Na mocy art. 60 pkt 1 UFP kwoty dotacji podlegające zwrotowi stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. Jakkolwiek w ustawie o finansach publicznych brak jest odesłania do Działu I „Przepisy ogólne” ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) (dalej: OP), to jednak uzasadnione w ramach systemowej wykładni prawa jest sięgnięcie do przepisu art. 3 ust. 8 OP, który definiuje niepodatkowe należności budżetowe jako niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych.

Organami właściwymi do prowadzenia postępowania w sprawie zwrotu dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego i wydania stosownej decyzji są odpowiednio wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa (art. 61 ust. 1 pkt 2 UFP). Organy te są wymienione również w art. 13 § 1 pkt 1 OP jako organy podatkowe pierwszej instancji. Jednak – w interesującym nas zakresie spraw – nie wykonują kompetencji organów podatkowych wzmiankowanych w art. 2 § 1 pkt 1 OP, a dotyczących wymiaru niepodatkowych należności budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Organy te wykonują natomiast kompetencje organów administracyjnych wynikające z przepisów ustawy o finansach publicznych.

Ze względu na konieczność respektowania zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, ustanowiono organ uprawniony do rozpatrywania środków odwoławczych, którym jest samorządowe kolegium odwoławcze (art. 61 ust. 3 pkt 4 UFP). Postępowanie



w przedmiocie zwrotu dotacji prowadzone jest zgodnie z przepisami ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.) (art. 67 UFP). Ponadto, decyzja organu jednostki samorządu terytorialnego, określająca wysokość dotacji podlegającej zwrotowi, wydawana jest przy odpowiednim zastosowaniu Działu III „Zobowiązania podatkowe” ustawy – Ordynacja podatkowa (art. 67 UFP). Przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa stosuje się więc w ograniczonym zakresie i nie wprost, lecz z uwzględnieniem swoistych cech należności jaką jest podlegająca zwrotowi dotacja.

W przypadku niewykonania obowiązku zwrotu dotacji przez podmiot do tego zobowiązany, organ jednostki samorządu terytorialnego jest uprawniony do zainicjowania postępowania egzekucyjnego, które będzie prowadzone według przepisów ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. 2012 r., poz. 1015 ze zm.) (art. 66 UFP).

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę również na art. 254 pkt 1 UFP, zgodnie z którym ustalanie, pobieranie i odprowadzanie dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów. Zapisana w nim zasada legalności wywiera m.in. taki skutek, że organy jednostek samorządu terytorialnego są nie tylko uprawnione do korzystania z przysługujących im kompetencji władczych, ale również zobowiązane do ich wykonywania, a w tym – do dochodzenia zwrotów dotacji w przypadkach określonych w ustawie. Teza ta znajduje potwierdzenie m.in. w art. 8 pkt 3 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 168), zgodnie z którym naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu.

Powołane dotychczas przepisy należy oczywiście odczytywać w kontekście przepisów art. 90 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572, ze zm.) (dalej: USO), dopuszczających wydatkowanie środków publicznych w formie dotacji udzielonej niepublicznej szkole lub przedszkolu, a więc jednostce nienależącej do sektora finansów publicznych, a także przepisów art. 80 USO regulujących sprawy udzielania dotacji publicznym szkołom i przedszkolom.

## 7.2. Tryb dochodzenia zwrotu dotacji oświatowej

Problem prawidłowego i terminowego wykorzystania dotacji oświatowej jest źródłem sporów pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego a podmiotami korzystającymi z dotacji oświatowej, nie tylko co do zaistnienia przesłanek zwrotu tej dotacji, ale nawet co do trybu postępowania.

Sąd Najwyższy w wyroku z 13 lutego 2003 r. (sygn. akt III RN 11/02) zajął stanowisko, iż kontrola wydatkowania dotacji i stwierdzenie obowiązku zwrotu środków wykorzystywanych niezgodnie z przeznaczeniem następuje w postępowaniu administracyjnym. Przekazane środki nie tracą publicznego charakteru. Rozwiązania przyjęte w systemie finansów publicznych, mające na celu ochronę wydatków budżetowych, stanowią regulację o charakterze bezwzględnie obowiązującym, a dochodzenie zwrotu niewłaściwie wydatkowanej dotacji nie zostało pozostawione woli reprezentantów jednostki samorządu terytorialnego<sup>173</sup>.

<sup>173</sup> OSNP 2004/5/72.

Tezy przedstawione przez SN znalazły swe odbicie również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Należałoby tu przywołać na przykład wyrok WSA w Warszawie z 5 września 2007 r. (sygn. akt V SA/Wa 495/07), w którym Sąd podniósł, że beneficjent dotacji ma obowiązek jej rozliczania w zakresie finansowym i rzeczowym oraz zwrotu w określonych sytuacjach. Nie zachodzi więc zmiana statusu dotacji ze środków publicznych na wartość prywatną beneficjenta. Beneficjent nie włada bowiem dotacją jak właściciel bez ograniczeń – wręcz przeciwnie może ją wykorzystać jedynie w sposób ściśle określony przez dotującego. Także zwrot dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem następuje w drodze wydania decyzji organu administracji<sup>174</sup>.

W powołanym wyżej stanie prawnym niezwykle interesujące jest postanowienie Sądu Najwyższego z 5 lipca 2013 r. (sygn. akt IV CSK 12/13), w którym dopuszczono stosowanie drogi cywilnej dochodzenia zwrotu dotacji. Sąd zważył w nim, że strona pozwana, wbrew wymaganiam przepisów UFP, nie wydała stosownej decyzji administracyjnej określającej wysokość nieprawidłowo wykorzystanej kwoty dotacji podlegającej zwrotowi przez stronę powodową. Skorzystała natomiast z instrumentu cywilnoprawnego – potrącenia – do odzyskania tej należności. Skoro zatem nie doszło w ogóle do wszczęcia przewidzianej prawem procedury administracyjnoprawnej w celu dochodzenia zwrotu środków dotacji, a strony posłużyły się środkiem cywilnoprawnym, strona powodowa nie dysponuje możliwością obrony w postępowaniu administracyjnym. Sformułowane przez nią roszczenia mają charakter roszczeń cywilnych, wywodzą się z umowy cywilnoprawnej oraz ze *stricte* cywilistycznej czynności prawnej potrącenia<sup>175</sup>.

Uzupełnienie dotychczasowych rozważań odnajdujemy w wyroku WSA w Białymstoku z 16 kwietnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Bk 110/14) odnoszącym się do charakteru prawnego należności z tytułu dotacji zasądzonej wyrokiem sądu powszechnego. Sąd wskazał, że uzupełnienie dotacji przekazane skarżącemu na podstawie wyroku sądowego (sądu powszechnego) dotacją nie jest i nie może tym samym podlegać rygorom stawianym instytucji dotacji, w tym jej rozliczeniu (ani za rok, w którym należna dotacja przysługiwałaby – gdyż wówczas jej nie przyznano, ani tym bardziej za rok, w którym należność została wypłacona jako uzupełnienie dotacji za lata poprzednie, co z kolei wynika z podmiotowego charakteru dotacji, o której mowa w art. 90 USO i liczby uczniów w danym roku jako podstawy udzielenia dotacji). Skoro bowiem dotacji nie udzielono w roku, w którym powinna była ona zostać udzielona, to mimo realizacji zadań publicznych nie można jej (dotacji) było wykorzystać i w konsekwencji rozliczyć za rok, za który przysługiwała<sup>176</sup>.

### 7.3. Strona postępowania administracyjnego w sprawie zwrotu dotacji oświatowej

Na zasadzie art. 28 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 267 ze zm.) (dalej: KPA) stroną jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek. Stronami mogą być osoby fizyczne i osoby prawne, a gdy chodzi o państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne

<sup>174</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>175</sup> LEX nr 1383293.

<sup>176</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

i organizacje społeczne – również jednostki nieposiadające osobowości prawnej (art. 29 KPA). Natomiast w świetle art. 90 USO należy zauważyć, że jednostką uprawnioną do otrzymania dotacji oświatowej jest niepubliczna szkoła lub przedszkole. Przepisy nie udzielają jednak wprost odpowiedzi, czy taka jednostka równocześnie może być stroną postępowania administracyjnego dotyczącego zwrotu dotacji oświatowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 12 grudnia 2012 r. (sygn. akt I SA/Kr 1304/12) dokonał wykładni prawa, z której wynika, że stroną postępowania w sprawie zwrotu dotacji jest organ prowadzący szkołę, o której mowa w art. 90 USO. Sąd ocenił, że stronami postępowania administracyjnego są podmioty, które posiadają tzw. zdolność administracyjnoprawną. Niewątpliwie szkoły prowadzone przez skarżącą nie należały do żadnej z kategorii wymienionych w art. 29 KPA. Wobec powyższego na gruncie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego szkoły prowadzone przez skarżącą, nie mogły być uznane za strony postępowania. Potwierdzeniem prawidłowości stanowiska organu za uznaniem skarżącej za stronę postępowania są przepisy ustawy o systemie oświaty. W art. 5 ust. 7 USO zostało wyraźnie wskazane, że to organ prowadzący szkołę odpowiada za jej działalność. Odpowiedzialność ta dotyczy również rozliczenia otrzymywanych dotacji oraz odpowiedzialności za ich nienależyte wydatkowanie. Wynika to bezpośrednio z całości unormowania art. 5 USO, który wprost wskazuje, że szkoły i placówki wchodzące w skład struktury organizacyjnej systemu oświaty – inaczej niż szkoły wyższe oraz wyższe szkoły zawodowe – są pozbawione przymiotu osobowości prawnej. Odnosząc to do uregulowania art. 29 KPA Sąd wskazał, że nie mogą one również występować w postępowaniu administracyjnym w charakterze strony. To podmiot prowadzący szkołę może jedynie być stroną postępowania administracyjnego i skoro art. 5 ust. 7 USO wprowadza jego odpowiedzialność za działalność szkoły to jedynie na niego może zostać nałożony obowiązek zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem. W konsekwencji to organ prowadzący szkołę, czyli w sprawie skarżąca, może być stroną postępowania administracyjnego związanego z obowiązkiem zwrotu dotacji. Sąd wskazał również na art. 90 ust. 3 USO, z którego wynika, że to osoba prowadząca niepubliczną szkołę podaje liczbę uczniów od której zależy kwota dotacji. Innymi słowy, to właśnie ta osoba składa wniosek o przyznanie dotacji. Oznacza to z kolei, że dotacja przyznawana jest organowi prowadzącemu szkołę i organ ten ma ją przeznaczyć na dofinansowanie realizacji zadań prowadzonej przez siebie szkoły. To skarżąca złożyła wniosek o przyznanie dotacji i w konsekwencji to ona jest odpowiedzialna za prawidłowe jej wykorzystanie. Ustawa o systemie oświaty nie daje żadnych podstaw do uznania szkół prowadzonych przez skarżącą za stronę postępowania, lecz wręcz przeciwnie – uzasadnia uznanie skarżącej za taką stronę. Również z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że to organ prowadzący szkołę jest stroną postępowania o zwrot dotacji. Przykładowo, można wskazać na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2010 r. (sygn. akt II GSK 281/09), który wprawdzie nie zajmował się bezpośrednio tą kwestią, lecz nie dopatrył się przesłanek nieważności postępowania, które musiałby uwzględnić z urzędu na podstawie art. 183 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. 2012, poz. 270 ze zm.). W sprawie rozstrzyganej przez NSA to właśnie organ prowadzący szkołę był zobowiązany do zwrotu dotacji. Również w innych sprawach sądy administracyjne za stronę uznają organ prowadzący szkoły: wyrok WSA w Gliwicach (sygn. akt I SA/Gl 333/12), wyrok WSA we Wrocławiu (sygn. akt III SA/Wr 245/12), wyrok WSA w Poznaniu (sygn. akt I SA/Po 410/12), wyrok WSA w Lublinie (sygn. akt I SA/Lu 384/12)<sup>177</sup>.

<sup>177</sup> Dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

## 7.4. Przesłanki żądania zwrotu dotacji oświatowej

W świetle art. 251 i art. 252 UFP żądanie zwrotu dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego będzie uzasadnione, jeżeli beneficjent:

- nie wykorzystał dotacji w terminie,
- wykorzystał ją niezgodnie z przeznaczeniem,
- pobrał nienależnie,
- lub w nadmiernej wysokości.

Ustawa definiuje przy tym, że wykorzystanie dotacji następuje w szczególności przez zapłatę za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona, alb, w przypadku gdy odrębne przepisy (np. ustawa o systemie oświaty) stanowią o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji, wykorzystanie następuje przez realizację celów wskazanych w tych przepisach (art. 251 ust. 4 UFP). Dotacjami pobranymi w nadmiernej wysokości są dotacje otrzymane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego w wysokości wyższej niż określona w odrębnych przepisach, umowie lub wyższej niż niezbędna na dofinansowanie lub finansowanie dotowanego zadania (art. 252 ust. 3 UFP). Dotacjami nienależnymi są dotacje udzielone bez podstawy prawnej (art. 252 ust. 4 UFP). Zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego podlega ta część dotacji, która została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, nienależnie udzielona lub pobrana w nadmiernej wysokości (art. 252 ust. 5 UFP).

Cele, których realizacja stanowi prawidłowe wykorzystanie dotacji oświatowej wyznacza ustawa o systemie oświaty. Na mocy art. 90 ust. 3d tej ustawy dotacje oświatowe są przeznaczone na dofinansowanie realizacji zadań szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Dotacje mogą być wykorzystane wyłącznie na:

- 1 pokrycie wydatków bieżących szkół, przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego i placówek, obejmujących każdy wydatek poniesiony na cele działalności szkoły, przedszkola, innej formy wychowania przedszkolnego lub placówki, w tym na wynagrodzenie osoby fizycznej prowadzącej szkołę, przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego lub placówkę, jeżeli odpowiednio pełni funkcję dyrektora szkoły, przedszkola lub placówki albo prowadzi zajęcia w innej formie wychowania przedszkolnego, z wyjątkiem wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne, zakup i objęcie akcji i udziałów lub wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego;
- 2 zakup środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, obejmujących:
  - a książki i inne zbiory biblioteczne,
  - b środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach, przedszkolach i placówkach,
  - c sprzęt sportowy i rekreacyjny,
  - d meble,
  - e pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do użytkowania.

Analogiczne przepisy zostały zawarte w art. 80 ust. 3d USO, dotyczącym placówek publicznych.

Przykład praktycznych problemów, które często powstają na tle stosowania powyższych przepisów, ujawnił się w wyroku WSA w Krakowie z 12 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1304/12 (wyrok odnosił się do rozliczenia dotacji oświatowej za 2010 r.). Sąd wyjaśnił wówczas, że chociaż dotacja oświatowa ma charakter podmiotowy, to jej wydatkowanie zostało ograniczone przez określenie celów, na jakie może być dotacja wydatkowana. Słusznie zatem przyjmuje się, że jest to dotacja o charakterze mieszanym (podmiotowo-celowa), gdyż udziela się jej jednostkom spoza sektora finansów publicznych na cel ogólnego dofinansowania ich bieżącej działalności statutowej<sup>178</sup>. Tym samym przepisy wyznaczyły granice wykorzystania środków dotacyjnych, wskazując nie tylko na celowość, przeznaczenie tego wykorzystania, ale także na samo ich wydatkowanie, w rozumieniu poniesienia wydatku – jako formy rozdysponowania środków dotacyjnych.

W ramach dotacji przysługującej szkole niepublicznej nie mogły być sfinansowane wydatki poniesione przez nią na cele związane z reklamą i promocją placówki. Chociaż wydatki te pośrednio nawiązywały do działalności dydaktycznej, wychowawczej i opiekuńczej szkoły to jednak ich istotą było bezpośrednie służyć finansowemu interesowi skarżącej, jako organowi prowadzącemu szkołę. Wydatki te miały zwiększyć krąg zainteresowanych nauką w szkole i poprzez to zwiększyć przyszłe przychody z tytułu czesnego. Nie mogły także zatem być zakwalifikowane jako wydatki bieżące, ponieważ bez ich poniesienia placówka mogła prowadzić i prowadziła bieżącą działalność dydaktyczną, wychowawczą i opiekuńczą.

Rację mają tym organy administracyjne stwierdzając, że dotacje można wydatkować na cele ściśle związane z procesem kształcenia uczniów szkoły, a reklamowanie czy też promowanie szkoły nie realizuje tych celów. Wobec powyższego, kosztów rozpowszechniania informacji o ofercie edukacyjnej mających charakter reklamy szkoły nie można zaliczyć do bezpośrednio związanych z procesem kształcenia. Rola dotacji udzielanej z budżetu samorządu lokalnego, nie polega bowiem na subsydiowaniu wszelkiej działalności prowadzonej przez szkołę, czy też pokrywania wszelkich jej wydatków.

Organy administracyjne zakwestionowały również wydatki związane z obsługą szkoły w zakresie prowadzenia spraw kadrowo-osobowych. W ocenie Sądu organy administracyjne prawidłowo uznały powyższy wydatek, jako wykorzystany niezgodnie z celem dotacji. Jak wynika z art. 5 ust. 7 pkt 3 USO, do zadań organu prowadzącego szkołę należy zapewnienie obsługi administracyjnej, finansowej i organizacyjnej szkoły. Prowadzenie spraw kadrowo-osobowych mieści się w pojęciu obsługi administracyjnej oraz organizacyjnej szkoły. Oznacza to tym samym, że prowadzenie spraw kadrowo-osobowych stanowi obowiązek organu prowadzącego szkołę i nie można takiego wydatku zaliczyć, jako realizację zadań szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki. Wydatki na prowadzenie spraw kadrowo-osobowych stanowiłyby w istocie dotowanie organu prowadzącego szkołę, co byłoby sprzeczne z celem takich dotacji.

Również wydatki na porady i opinie prawne, związane są z zapewnieniem prawidłowej obsługi administracyjnej i organizacyjnej szkoły, jako takie nie są związane z kształceniem, wychowaniem i opieką, lecz związane są z działalnością organu prowadzącego szkołę. Nie mieszczą się one wobec powyższego również w zakresie przyznanej dotacji.

Tożsame uzasadnienie dotyczy wydatków związanych z zarządzaniem pracami związanymi z remontem szkoły. Jak wynika z art. 5 ust. 7 pkt 2 USO, zadaniem organu prowadzą-

<sup>178</sup> M. Pilich: *Ustawa o systemie oświaty*, op. cit. oraz wyrok WSA w Gdańsku z 15 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1268/10, dostępny w CBOSA.

cego jest wykonywanie remontów obiektów szkolnych oraz zadań inwestycyjnych w tym zakresie. Zakwestionowanie stanowiska organów prowadziłoby do uznania, że dotacja ma na celu finansowanie zadań organu prowadzącego szkołę, nie zaś zadania szkoły w zakresie kształcenia, wychowania i opieki. Trudno również uznać ten wydatek, za „wydatek bieżący”, a tylko taki wydatek objęty jest przedmiotem dotacji. Sama ustawa o systemie oświaty nie zawiera przy tym własnej definicji pojęcia „wydatki bieżące”. Dlatego zgodnie z zasadami wykładni systemowej pod zastosowanym w tej ustawie pojęciem wydatków bieżących należy rozumieć „wydatki bieżące” określone w art. 124 ust. 3 w zw. z art. 236 ust. 2 UFP. Zgodnie z tymi przepisami, jako wydatki bieżące, nie mogą zostać uznane wydatki inwestycyjne, gdyż stanowią one tzw. wydatki majątkowe określone w art. 124 ust. 4 UFP. Zastosowanie tych przepisów wydaje się celowe również i z tego powodu, że ustawa ta ma zastosowanie do zwrotu udzielonych dotacji. Wydatek na remont szkoły nie może wobec powyższego być uznany za wydatek bieżący, co samo już dyskwalifikuje go, jako wydatek poniesiony zgodnie z celem dotacji.

Sprzecznym z celem dotacji jest również opłata składek zdrowotnych za organ prowadzący szkołę. Zapłata takich składek stanowi bowiem koszt tego organu, zaś przedmiotem dotacji, co już zostało wskazane w niniejszym uzasadnieniu, nie jest dotowanie takiego organu<sup>179</sup>.

Część prezentowanych wyżej poglądów Sądu została krytycznie oceniona w nauce prawa. Między innymi w głosie do przedstawnego wyroku wskazano, iż zawarte w art. 80 ust. 3d oraz art. 90 ust. 3d USO sformułowanie „w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej”, powinno być interpretowane w sposób zgodny z dyspozycją art. 64 USO, stanowiącego, że podstawowymi formami działalności dydaktyczno-wychowawczej szkoły są: obowiązkowe zajęcia edukacyjne, zajęcia rozwijające zainteresowania i uzdolnienia, zajęcia dydaktyczno-wyrównawcze i specjalistyczne organizowane dla uczniów wymagających szczególnego wsparcia w rozwoju lub pomocy psychologiczno-pedagogicznej, a w szkołach prowadzących kształcenie zawodowe – praktyczna nauka zawodu, zajęcia rewalidacyjne dla uczniów niepełnosprawnych, zajęcia prowadzone w ramach kwalifikacyjnych kursów zawodowych oraz inne zajęcia edukacyjne<sup>180</sup>. Wyliczenie to – wbrew pozorom – nie wyczerpuje katalogu form tej działalności, skoro mowa w nim tylko o „podstawowych formach”. Pełnego katalogu tych form nie da się zresztą skonstruować. W ramach „dofinansowania realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki” mieści się praktycznie cała podstawowa działalność statutowa szkoły lub placówki i mogą być finansowane wszystkie potrzeby związane z jej funkcjonowaniem w sferze zadań dydaktycznych, wychowawczych i opiekuńczych<sup>181</sup>. Należy więc uznać, że z przekazywanej organowi prowadzącemu dotacji na dofinansowanie realizacji zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki mogą być finansowane wydatki związane z obsługą administracyjną, finansową i kadrową tej szkoły<sup>182</sup>.

Rygorystyczne stanowisko przyjęły natomiast regionalne izby obrachunkowe, czego przykładem jest pismo Przewodniczącego Krajowej Rady RIO z 7 lipca 2010 r., sygn. KRRIO 0100/Ł/36/2010-2, oznajmiające, iż kosztów rozpowszechniania informacji o ofer-

<sup>179</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>180</sup> A. T. Olszewski: Glosa do wyroku WSA z dnia 12 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 1304/12. Zakres zadań możliwych do sfinansowania z dotacji oświatowej, *Finanse Komunalne* 2013/7-8/119-125.

<sup>181</sup> M. Pilich: *Ustawa o systemie oświaty*, op. cit.

<sup>182</sup> A. T. Olszewski: Glosa do wyroku WSA z dnia 12 grudnia 2012 r., op. cit.

cie edukacyjnej, mających charakter reklamy szkoły, nie można zaliczyć do bezpośrednio związanych z procesem kształcenia, a tym samym nie ma możliwości kwalifikowania kosztów reklamy w rozliczeniu dotacji przyznawanej na podstawie art. 90 ust. 3d USO. Przepis ten wskazuje wyraźnie, na jakie cele dotacja może być wykorzystana, są to cele ściśle związane z procesem kształcenia poszczególnego ucznia. Cel taki wynika również z przesłanek stanowiących podstawę naliczania wielkości dotacji (którą ustala się jako iloczyn liczby uczniów i kwoty przewidzianej na każdego wychowanka w części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego, która jest podmiotem dotującym), jak i jej rozliczania<sup>183</sup>.

W piśmie z 30 lipca 2009 r. Kolegium RIO w Szczecinie, (znak nr K-0542/58/MK/09), stwierdziło, że zasadność ujmowania poszczególnych wydatków w przedkładanych rozliczeniach z wykorzystania dotacji powinna być w każdym przypadku szczegółowo badana przez organ przyznający dotacje. Ocenie powinny być poddane wszystkie okoliczności służące lub niesłużące realizacji zadań w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej. Należy uwzględnić, iż każdy przypadek jest nieco inny, każdy wymaga szczegółowej indywidualnej oceny i trudno w tej sytuacji ustalić jednoznaczną wykładnię odnoszącą się do poszczególnych wydatków. Generalnie należy jednak stwierdzić, że przedmiotowe dotacje nie mogą wychodzić ponad pokrycie wydatków bieżących szkoły bezpośrednio związanych z realizacją zadań w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej<sup>184</sup>.

## 7.5. Decyzja nakazująca zwrot dotacji

Istotnym elementem podstawy prawnej decyzji określającej wysokość dotacji przypadającej do zwrotu do budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest odpowiednio stosowany art. 21 ust. 3 OP, na mocy którego: jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Przepis ten, stosowany z uwzględnieniem specyfiki zobowiązania jakim jest podlegająca zwrotowi dotacja, uprawnia więc organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego, wymieniony art. 61 ust. 1 pkt 2 UFP, do wydania decyzji określającej wysokość dotacji podlegającej zwrotowi, jeżeli beneficjent dotacji nie dokona takiego zwrotu dobrowolnie, pomimo zakwestionowania przez donatora sposobu spożytkowania dotacji lub ustalenia, że dotacja nie została wykorzystana w całości w odpowiednim terminie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z 20 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 23/12, wskazał, że decyzja w przedmiocie zwrotu dotacji ma charakter deklaratoryjny. Jest decyzją potwierdzającą istnienie dotychczasowego stosunku prawnego, w którym prawa i obowiązki wynikają z przepisów prawa. Decyzja o zwrocie dotacji nie tworzy nowego stosunku prawnego, ale potwierdza istnienie dotychczasowego stosun-

<sup>183</sup> [http://www.bibliotekako.pl/news.aid.797,Pokrycie\\_kosztow\\_reklamy\\_z\\_dotacji\\_podmiotowych\\_udzielanych\\_szkolom\\_niepublicznym.html](http://www.bibliotekako.pl/news.aid.797,Pokrycie_kosztow_reklamy_z_dotacji_podmiotowych_udzielanych_szkolom_niepublicznym.html) (dostęp: 26.10.2014 r.). Podobnie też wyrok WSA w Warszawie z 27 lutego 2013 r., sygn. akt V SA/Wa 2682/12, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>184</sup> Lex nr 26540.

ku prawnego (vide: wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 305/04), wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2008 r. (sygn. akt V SA/Wa 1748/08). Na mocy przepisu art. 70 § 1 OP zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (dotacji). W konsekwencji, roszczenie o zwrot dotacji przedawnia się po upływie 5 lat<sup>185</sup>.

W tym miejscu warto zauważyć, że organy właściwe do orzekania w sprawach o zwrot dotacji czasami nie doceniają znaczenia, stosowanego odpowiednio, art. 21 OP i wydają decyzje ustalające kwotę dotacji podlegającej zwrotowi, np. jako wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem. Na gruncie Ordynacji podatkowej istotne znaczenie ma jednak rozróżnienie decyzji określających zobowiązanie i ustalających zobowiązanie, czyli odpowiednio: opisujących istniejące zobowiązanie i tworzących nieistniejące wcześniej zobowiązanie.

W literaturze zauważono, że organy jednostek samorządu terytorialnego czasem mają problem z ustaleniem momentu, od którego nalicza się odsetki. Ustalenie, że dotacje pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi wraz z odsetkami, liczonymi jak od zaległości podatkowych, naliczanymi od dnia stwierdzenia nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji stanowi naruszenie art. 252 ust. 6 pkt 2 UFP. Przepis ten stanowi, że odsetki od dotacji podlegających zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego z powodu pobrania ich nienależnie lub w nadmiernej wysokości, nalicza się począwszy od dnia następującego po upływie terminu zwrotu dotacji, ustalonego – stosownie do art. 252 ust. 1 UFP – w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia tej okoliczności. Naliczanie odsetek powinno nastąpić po upływie ustawowego terminu zwrotu dotacji pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości, a nie od momentu stwierdzenia tej okoliczności<sup>186</sup>. Warto też zauważyć, że w decyzji nie orzeka się o wysokości odsetek, gdyż są one płatne z mocy prawa i zmienne w czasie, a przede wszystkim – brak jest przepisu, który by uprawniał organ administracyjny do takiego działania. Nadto, brak jest przepisu obligującego organ jednostki samorządu terytorialnego do wskazania w rozstrzygnięciu decyzji terminu od którego nalicza się odsetki. Obowiązek taki został ustanowiony w treści art. 169 ust. 6 UFP, jednakże przepis ten stanowi podstawę prawną decyzji nakazującej zwrot dotacji udzielonej z budżetu państwa.

Aby nakazać zwrot dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem konieczne jest uprzednie ustalenie na co była przeznaczona dotacja (jej część), bowiem bez prawidłowego zidentyfikowania tego kryterium niemożliwym staje się dokonanie oceny, czy doszło do innego wykorzystania dotacji niż było to zamierzone przy jej udzieleniu. Jednak w konsekwencji przyjąć też należy, że wszelkie inne stwierdzone nieprawidłowości mające miejsce w toku realizacji zadania (celu), a więc te, które nie odnoszą się do zmiany przeznaczenia wykorzystania dotacji, nie mogą mieć wpływu na ocenę wykorzystania jej zgodnego lub niezgodnego z przeznaczeniem.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z 7 marca 2012 r. (sygn. akt II SA/Ke 45/12) wyjaśnił, że zwrot kwot dotacji następuje w drodze decyzji, a przesłanką wydania takiej decyzji jest stwierdzenie, że dotacja została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem lub została pobrana nienależnie lub w nadmiernej wysokości. Zatem skoro decyzja o zwrocie musi zawierać ustalenie wystąpienia ww. okoliczności to nie ma

<sup>185</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>186</sup> A. Błaszko, *Przykłady najczęściej występujących naruszeń prawa w sferze udzielenia dotacji*, *Vademecum Dyrektora Finansowego*, nr 140341.



potrzeby, żeby regulować osobno [w uchwale rady powiatu] kwestię przesądzenia [poprzez wydanie decyzji administracyjnej], czy dana dotacja została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem lub została pobrana nienależnie lub w nadmiernej wysokości. Ponadto decyzja o zwrocie ma pełną ochronę prawną podlegając reżimowi określonemu w art. 60-67 UFP<sup>187</sup>.

W zakresie zwrotu dotacji udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego brak jest przepisu odpowiadającego przepisowi art. 169 ust. 6 UFP, zgodnie z którym w przypadku niedokonania zwrotu dotacji w terminie [dotacji udzielonej z budżetu państwa], o którym mowa w ust. 1 oraz w art. 150 pkt 5, art. 151 ust. 2 pkt 6, art. 168 ust. 1 i 2 UFP, organ lub inny dysponent części budżetowej, który udzielił dotacji, wydaje decyzję określającą kwotę przypadającą do zwrotu i termin, od którego nalicza się odsetki.

Trzeba jednak wskazać, że sądy administracyjne nie poddawały w wątpliwość istnienia podstawy prawnej do wydania przez organ jednostki samorządu terytorialnego decyzji nakazującej zwrot dotacji. W szczególności WSA w Białymstoku w wyroku z 2 kwietnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Bk 634/13) stwierdził, że podstawa taka istnieje, przy czym wymagało to przeprowadzenia systemowej wykładni prawa. Sąd w pierwszej kolejności wskazał, że biorąc pod uwagę treść art. 252 w zw. z art. 61 w zw. z art. 60 UFP oraz uznając, że podstawową formą załatwiania spraw administracyjnych jest decyzja administracyjna uznać należy, iż określenie zwrotu kwot dotacji następuje w drodze decyzji i jest to decyzja deklaratoryjna, a przesłanką wydania takiej decyzji jest stwierdzenie, że dotacja została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem lub została pobrana nienależnie lub w nadmiernej wysokości. Następnie Sąd rozważył przedstawiony mu problem i ocenił, że:

- żaden przepis nie przewiduje wyrażonej wprost możliwości wydania decyzji w sprawie zwrotu dotacji udzielonej z budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- gdy z przepisów prawa nie wynika w sposób wyraźny forma rozstrzygnięcia, dla uznania, że mamy do czynienia z decyzją administracyjną konieczne jest stwierdzenie, że w sprawie wymagana jest konkretyzacja prawa w odniesieniu do indywidualnej osoby, w konkretnej sprawie, do której dochodzi w sposób władczy i jednostronny,
- w przypadkach, gdy ustawodawca upoważnił organ administracji do rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy jednostki, natomiast nie wskazał wyraźnie formy prawnej działania organu, należy kierować się tzw. domniemaniem rozstrzygnięcia sprawy w formie decyzji administracyjnej,
- w przypadku gdy uprawnienie lub obowiązek strony nie powstaje bezpośrednio z mocy prawa, lecz w wyniku konkretyzacji normy prawnej, organ administracji państwowej – o ile nie jest przewidziana inna forma jego działań – obowiązany jest dokończyć tę konkretyzację w drodze decyzji administracyjnej,
- prawo do procesu – którego źródłem jest konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawnego – ma podstawowe znaczenie dla interpretacji przepisów prawa materialnego w kwestii formy rozstrzygnięcia sprawy, w kierunku przyjęcia zasady załatwiania spraw jednostki w formie decyzji administracyjnej, gdy przepis prawa materialnego nie przyjmuje *expressis verbis* innej formy załatwienia sprawy,
- obywatel ma prawo do tego, by jego oparte na prawie materialnym roszczenia i wnioski były rozpatrywane w ramach przewidzianej prawem procedury,
- nie jest zgodne z zasadami konstytucyjnymi takie postępowanie organów wykonują-

<sup>187</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

cych administrację publiczną, w którym wnioski obywateli załatwiane są poza procedurą,

- z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika ogólny wymóg, aby wszelkie postępowania prowadzone przez organy władzy publicznej w celu rozstrzygnięcia spraw indywidualnych odpowiadały standardom sprawiedliwości proceduralnej; w szczególności regulacje prawne tych postępowań muszą zapewnić wszechstronne i staranne zbadanie okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, gwarantować wszystkim stronom i uczestnikom postępowania prawo do wysłuchania, tj. prawo przedstawiania i obrony swoich racji, a jednocześnie umożliwiać sprawne rozpatrzenie sprawy w rozsądnym terminie; istotnym elementem sprawiedliwości proceduralnej jest także m.in. obowiązek uzasadniania swoich rozstrzygnięć przez organy władzy publicznej oraz prawo do zaskarżania przez strony i uczestników postępowania rozstrzygnięć wydanych w pierwszej instancji, zagwarantowane w art. 78 Konstytucji RP,
- domniemanie załatwienia sprawy administracyjnej w formie decyzji administracyjnej jest uzasadnione również w świetle konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP),
- jeżeli przepisy materialnego prawa administracyjnego przewidują kompetencję określonego organu do załatwienia sprawy jednostki w formie aktu indywidualnego, to – w braku wyraźnego przepisu przewidującego odmienną formę – załatwienie sprawy następuje w formie decyzji administracyjnej<sup>188</sup>.

Zasada następczej weryfikacji wykorzystania dotacji została podkreślona również w działalności orzeczniczej regionalnych izb obrachunkowych. Na przykład w uchwale nr 346/g131/D/09 Kolegium RIO w Gdańsku z 19 listopada 2009 r. zaznaczono, że burmistrz dopiero na etapie rozliczenia przekazanej dotacji oświatowej za okres, na który została dotacja udzielona, jest w stanie stwierdzić, czy dotacja została wykorzystana na inne cele niż określone w ustawie<sup>189</sup>. Natomiast w uchwale nr 15/838/09 Kolegium RIO w Poznaniu z 7 października 2009 r. podniesiono, że nie jest możliwe zobowiązanie osób otrzymujących dotację do częściowego zwrotu dotacji, które w ciągu miesiąca w całości nie zostały wykorzystane<sup>190</sup>.

Ostateczna decyzja (w rozumieniu art. 16 § 1 KPA) określająca wysokość dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego (lub decyzja nieostateczna, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności na podstawie art. 108 § 1 KPA) stanowi podstawę wszczęcia postępowania egzekucyjnego na podstawie przepisów ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>191</sup> (dalej: UPEA). Działając w tym trybie organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego w szczególności doręczy beneficjentowi dotacji upomnienie, o którym mowa w art. 15 § 1 UPEA, a następnie wystawi tytuł wykonawczy opisany w art. 27 § 1 UPEA. Na podstawie tytułu wykonawczego organ egzekucyjny wszczyna egzekucję administracyjną (art. 26 § 1 UPEA).

<sup>188</sup> Dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

<sup>189</sup> Lex nr 560300.

<sup>190</sup> Lex nr 560263.

<sup>191</sup> Dz.U. 2012 poz. 1015 ze zm.

## 7.6. Organ odwoławczy

Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego znajduje swoje umocowanie w Konstytucji RP. Zgodnie z jej art. 78 każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa. Oznacza to, że postępowanie jednoinstancyjne administracyjne nie może być regułą i wymaga to stworzenia systemu gwarantującego jednostce weryfikację rozstrzygnięć zgodnie z zasadami demokratycznego państwa prawnego. W orzecznictwie wskazano szczególnie na potrzebę zapewnienia gwarancji bezstronności przy weryfikacji pierwszego rozstrzygnięcia<sup>192</sup>.

Uzasadnienie znajduje teza, iż w istniejącym stanie prawnym samorządowe kolegium odwoławcze (dalej: SKO), działające jako organ wyższego stopnia w stosunku do organu jednostki samorządu terytorialnego jest gwarantem bezstronnego rozpatrzenia sprawy o zwrot dotacji w pełnym jej zakresie, we wszystkich jej aspektach, przy zachowaniu zasad procesowych wyznaczonych przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego, a w szczególności zasady ochrony słusznego interesu strony (art. 7 KPA).

Przede wszystkim warto zauważyć, że art. 61 ust. 3 pkt 4 UFP dubluje regułę wynikającą z ustawy o samorządowych kolegiach odwoławczych, zawartą w art. 1 ust. 1 ustawy z 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (t.j. Dz.U. 2001 r. nr 79, poz. 856 ze zm.), który stanowi, że samorządowe kolegia odwoławcze są organami wyższego stopnia, w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego i ustawy – Ordynacja podatkowa w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej należących do właściwości jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej.

Nadto, w art. 21 ust. 1 i 2 ustawy o SKO zapisano, że przy orzekaniu członkowie składów orzekających kolegium są związani wyłącznie przepisami powszechnie obowiązującego prawa. Kontrolę orzecznictwa kolegiów sprawuje sąd administracyjny. Stanowi to bezpośrednie nawiązanie do art. 87 Konstytucji RP ustanawiającego system źródeł prawa. W nauce prawa zauważono, że SKO weszły w strukturę i działanie dualistycznej administracji publicznej, ale związki z samorządem terytorialnym przybrały tylko postać funkcjonalną<sup>193</sup>.

Kolegium nie jest organem jednostki samorządu terytorialnego jako osoby prawnej (art. 165 ust. 1 zd. 1 Konstytucji RP). Samorządowe kolegium odwoławcze nie reprezentuje interesów żadnej wspólnoty samorządowej, którą z mocy prawa tworzy ogół mieszkańców jednostek zasadniczego podziału terytorialnego (art. 16 ust. 1 Konstytucji RP). Samorządowe kolegia odwoławcze są organami administracji publicznej nowego typu, znacznie różniącymi się od innych funkcjonujących w strukturze administracji publicznej. Przesądza o tym m.in. tryb powoływania członków tych organów w drodze konkursu, kadencyjność prezesów oraz ochrona zatrudnienia członków kolegium niezależniona od zmian politycznych, fachowość (poprzez spełnienie wymogów dotyczących wykształcenia członków kolegium), obiektywizm (poprzez procesowanie kolegialne oraz zakaz łączenia funkcji), czynny udział stron w postępowaniu przed kolegium, wreszcie poddanie rozstrzygnięć kolegium nadzorowi sądu administracyjnego, jako wyraz realizacji prawa obywateli do drogi sądowej<sup>194</sup>.

<sup>192</sup> R. Hauser: *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego ma swoje umocowanie w art. 78 Konstytucji RP*, Casus nr 63 z 2012 r. Porównaj też np. uchwała NSA z 22 lutego 2007 r., sygn. akt II GPS 2/06, wyrok TK z 15 grudnia 2008 r., sygn. akt P 57/07, wyrok TK z 6 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 3/11.

<sup>193</sup> J. Borkowski: *Samorządowe kolegia odwoławcze jako gwarant dobrej administracji*, Casus nr 63 z 2012 r.

<sup>194</sup> M. Pijewski, *Pozycja ustrojowa samorządowego kolegium odwoławczego*, Casus nr 63 z 2012 r.

Postępowanie prowadzone przez SKO w sprawie zwrotu dotacji jest administracyjnym postępowaniem odwoławczym. W jego toku kolegium zważa nie tylko na interes publiczny, przejawiający się w dochodzeniu przez jednostkę samorządu terytorialnego należności publicznoprawnej z tytułu wadliwie wydatkowanej dotacji, ale również na słuszny interes strony postępowania (art. 7 KPA). Błędy popełnione w toku postępowania administracyjnego mają istotne znaczenie dla oceny działań podejmowanych przez organ samorządowy. Ujawnione wady postępowania administracyjnego skutkują bowiem podjęciem przez SKO decyzji o charakterze kasacyjnym (art. 138 § 2 KPA).

Typowe wady decyzji wydawanych przez organy pierwszej instancji przejawiają się w:

- braku zawiadomienia strony o wszczęciu z urzędu postępowania administracyjnego (art. 61 § 4 KPA),
- prowadzeniu postępowania dowodowego bez zawiadomienia strony o wszczęciu postępowania administracyjnego i bez jej udziału w czynnościach dowodowych (art. 9 i art. 10 § 1 KPA),
- wydaniu decyzji po przeprowadzeniu kontroli, ale bez przeprowadzenia postępowania w sprawie zwrotu dotacji,
- nieuzasadnionym ograniczeniu zakresu postępowania dowodowego (art. 75 § 1 KPA),
- niepełnym lub wadliwym uzasadnieniem faktycznym lub prawnym decyzji (art. 107 § 3 KPA), np. wskutek braku opisu i oceny dowodów, braku oceny argumentów strony, podjęcia ustaleń faktycznych nieznajdujących oparcia w zebranych materiale dowodowym, niedokonania oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego, sformułowania uzasadnienia w sposób niezrozumiały dla strony,
- doręczeniu stronie pisma organu – zamiast decyzji zgodnie z wymogami art. 107 KPA,
- zdekompletowaniu rozstrzygnięcia decyzji,
- niewłaściwym ustaleniu czasu wykorzystania dotacji,
- skupieniu się na kwestiach dotyczących bezpośredniego sposobu rozliczenia środków pochodzących z dotacji, a nie – faktycznego ich wykorzystania,
- niewłaściwym ustaleniu daty, od której nalicza się odsetki.

Bardzo niekorzystnym zjawiskiem jest obserwowana przez SKO powtarzalność błędów popełnianych przez organy jednostek samorządu terytorialnego, a przejawiających się przede wszystkim w naruszeniach procedury administracyjnej. Większość tych błędów nie może być usunięta w postępowaniu prowadzonym przez organ odwoławczy, co skutkuje uchylaniem przez SKO zaskarżonych decyzji i niską efektywnością postępowań administracyjnych wszczynanych przez organy pierwszej instancji.

## 7.7. Podsumowanie

Sprawy dotyczące zwrotu dotacji oświatowych cechują się złożonością zarówno pod względem merytorycznym, jak i formalnym. Zachowania, zarówno organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego, jak i beneficjentów dotacji, regulowane są przepisami ustaw oraz aktów prawa miejscowego, które pozostawiają szerokie pole dla wykładni prawa i generują spory dotyczące wysokości przysługującej szkole dotacji, kwalifikowania wydatków na cele zgodne z przeznaczeniem dotacji, czy prawidłowości rozliczenia dotacji. Również podejmowane przez organy postępowania dowodowe są trudne, a ich wyniki często niejednoznaczne. Niemniej, należy się spodziewać, że organy zobli-

gowane do dochodzenia niepodatkowych należności publicznoprawnych nie będą usta-  
wały w staraniach zmierzających do odzyskania nieprawidłowo wydatkowanych środków  
publicznych przekazanych poza system finansów publicznych.

## Bibliografia

1. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 lipca 2013 r. (sygn. akt IV CSK 12/13).
2. Uchwała nr 346/g/131/D/09 Kolegium RIO w Gdańsku z dnia 19 listopada 2009 r.
3. Uchwała nr 15/838/09 Kolegium RIO w Poznaniu z dnia 7 października 2009 r.
4. Ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r. poz. 885 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).
6. Ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1619 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów pu-  
blicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168).
8. Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572, ze zm.).
9. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2010 r. (sygn. akt II GSK 281/09).
10. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 lutego 2003 r. (sygn. akt III RN 11/02).
11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 16 kwietnia 2014 r. (sygn.  
akt I SA/Bk 110/14).
12. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2014 r. (sygn.  
akt I SA/Bk 634/13).
13. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11 lipca 2012 r. (sygn. akt  
I SA/Gl 333/12).
14. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 grudnia 2012 r. (sygn. akt  
I SA/Kr 1304/12).
15. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 grudnia 2012 r. (sygn. akt  
I SA/Kr 1304/12).
16. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 20 marca 2012 r. (sygn. akt  
I SA/Kr 23/12).
17. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 7 marca 2012 r. (sygn. akt II  
SA/Ke 45/12).
18. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 5 września 2007 r. (sygn. akt V  
SA/Wa 495/07).
19. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 23 marca 2005 r. (sygn. akt:  
III SA/Wa 305/04).
20. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 marca 2008 r. (sygn. akt V  
SA/Wa 1748/08).
21. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 19 września 2012 r. (sygn.  
akt III SA/Wr 245/12).
22. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 29 września 2012 r. (sygn. akt  
I SA/Po 410/12).
23. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 13 lipca 2012 r. (sygn. akt I SA/  
Lu 384/12).

## ROZDZIAŁ 8

# Finansowanie szkół w świetle odpowiedzialności za niezgodne z prawem dysponowanie środkami publicznymi

Arkadiusz Talik, Remigiusz Mazur

### 8.1. Wprowadzenie

Rozpatrując zagadnienie wydatków realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego zasadnym jest przywołanie podstawowej reguły planowania i wykonywania wydatków publicznych sprowadzonej do normy art. 7 Konstytucji RP zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Powołana teza znajduje umocowanie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego<sup>195</sup>, który zwrócił uwagę, że *zasada samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej przez gminy na podstawie budżetu nie oznacza samodzielności wewnętrznej gminy rozumianej jako dowolność pobierania dochodów i dysponowania nimi. Przeciwnie, w ramach gospodarki finansowej gminom wolno tylko to, na co zezwalają im ustawy (...). Znajdujemy się bowiem na gruncie prawa publicznego, gdzie obowiązuje zasada, iż dozwolone jest to, na co zezwala ustawa.*

Przedmiot zadania publicznego w normach konstytucyjnych odzwierciedlony jest zasadniczo w dyspozycjach art. 163 oraz art. 166 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 ze zm.), które odpowiednio stanowią, że:

- samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne niezastrzeżone przez Konstytucję RP lub ustawy dla organów innych władz publicznych;
- zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej są wykonywane przez JST jako zadania własne.

Powołane normy o charakterze ogólnym, wspólnym dla JST, znajdują rozwinięcie w ustawach określających podstawy dokonywania wydatków przez gminy, powiaty oraz województwa samorządowe. Wskazać przy tym należy, iż w katalogu zadań publicznych, każdej z JST, mieści się możliwość planowania i wykonywania wydatków na zadania z zakresu edukacji publicznej, o czym literalnie stanowią przepisy art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym, art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie powiatowym oraz art. 14 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie województwa. Zaznaczyć jednak należy, iż identyfikacja ustrojowych podstaw do realizacji przez jednostki samorządu terytorialnego wydatków na edukację publiczną znajduje normatywne rozwinięcie w ustawie szczególnej (*lex specialis*) określającej zasady finansowania szkół i placówek, którą jest ustawa o systemie oświaty, precyzująca prawne ramy działania poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego i wyznaczająca zakres dopuszczalnego finansowania ze środków publicznych. W tym miejscu przywołując kolejną konstytucyjną zasadę dysponowania środkami publicznymi – art. 216 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. – w myśl której *środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie*

<sup>195</sup> Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 października 1996 r., sygn. akt K 1/96 – OTK 1996 nr 8, poz. 38.

podkreślić należy, że z zakresu działalności organów JST wykluczyć należy arbitralność w rozumieniu niczym nieograniczonej swobody działania, gdyż sfera wydatków publicznych podlega, jak uprzednio podniesiono, regulacjom ustawowym. Naruszenie prawnych zasad dokonywania wydatków na realizację zadań oświatowych obwarowane jest sankcjami o charakterze administracyjno-prawnym, karnoskarbowym oraz karnym.

## 8.2. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych to reżim odpowiedzialności administracyjnej za naruszenia prawa finansowego<sup>196</sup> określony ustawą z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168) (dalej: UDFP), której normy zarówno materialne jak i procesowe zostały jednak specyficznie ukształtowane z uwagi na jej represyjną, a także prewencyjną i wychowawczą funkcję. Główna Komisja Orzekająca, w orzeczeniu z 20 stycznia 2011 r. (sygn. akt BDF1/4900/117/129/10/3411) stwierdziła jednoznacznie, iż postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych ma spełniać nie tylko funkcję represyjną, ale również zapobiegawczą i edukacyjną<sup>197</sup>.

**Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oparta jest na dwóch koniunkcyjnie sytuowanych zasadach, tj. zasadzie określoności czynu oraz zasadzie zawinienia.** Zasadę określoności czynu wyraża art. 19 ust. 1 UDFP stanowiąc, iż odpowiedzialność tę ponosi osoba, która *popęlniła czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych określony przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia*. Należy przy tym podkreślić, że katalog karalnych czynów naruszenia dyscypliny finansów publicznych jest katalogiem zamkniętym i przypisanie odpowiedzialności może mieć miejsce tylko w przypadku popełnienia czynu w nim *expressis verbis* sformułowanego. Zatem nie każde naruszenie obowiązku przestrzegania wyrażonych w przepisach zasad publicznej gospodarki finansowej skutkuje przypisaniem odpowiedzialności sprawcy naruszenia<sup>198</sup>. Zasada zawinienia znajduje odzwierciedlenie w normach art. 19 ust. 2 UDFP stanowiących, że *odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych ponosi osoba, której można przypisać winę w czasie popełnienia naruszenia. Nie można przypisać winy, jeżeli naruszenia nie można było uniknąć mimo dołożenia staranności wymaganej od osoby odpowiedzialnej za wykonanie obowiązku, którego niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych*.

Z podmiotowego katalogu osób podlegających odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określonego dyspozycjami art. 4 oraz 4a UDFP istotnym jest wskazanie w tym miejscu na:

- kierowników jednostek sektora finansów publicznych;
- pracowników jednostek sektora finansów publicznych lub inne osoby, którym odrębną ustawą lub na jej podstawie powierzono wykonywanie obowiązków w takiej jednostce, których niewykonanie lub nienależyte wykonanie stanowi czyn naruszający dyscyplinę finansów publicznych;

<sup>196</sup> Ludmiła Lipiec-Warzecha: *Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Oficyna 2008, Lex nr 41644, komentarz do art. 1 ustawy.

<sup>197</sup> Publ. LEX nr 795091.

<sup>198</sup> Orzeczenie GKO z 21 kwietnia 2005 r. (sygn. akt DF/GKO/Odw.-107/145/2004/1325).

- osoby wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami.

Co do zasady kierownicy bądź pracownicy jednostek sektora finansów publicznych w zakresie związanym z dysponowaniem środkami publicznymi na zadania z zakresu edukacji publicznej odpowiadają najczęściej za delikty naruszenia dyscypliny finansów publicznych określone w art. 8 oraz art. 11 UDFP. Z kolei odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych osób niebędących pracownikami jednostek sektora finansów publicznych z zasady związana jest z popełnieniem czynów zabronionych określonych dyspozycjami art. 9 UDFP.

Zgodnie z art. 11 UDFP naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia lub z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków. Pojęcie „dokonania wydatku”, o którym mowa w powołanym przepisie wiązać należy z czynnością polegającą na spowodowaniu (wydaniu dyspozycji) dokonania rzeczywistego wypływu środków finansowych z jednostki, w postaci gotówkowej bądź przelewu bankowego<sup>199</sup>, przy czym działanie to odnieść należy do trzech wyodrębnionych płaszczyzn dokonania wydatku ze środków publicznych:

- 1) bez upoważnienia,
- 2) z przekroczeniem zakresu upoważnienia,
- 3) z naruszeniem przepisów dotyczących dokonywania poszczególnych rodzajów wydatków.

Jak podniesiono na wstępie wydatek ze środków publicznych musi być legitymowany określonym tytułem prawnym, zatem o podstawie istnienia upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych rozstrzyga zarówno przepis prawny o charakterze materialnym, jak i ustawy o finansach publicznych, określające uwarunkowania finansowe planowania i wykonywania wydatków z budżetów JST.

Odmienny przedmiot ochrony finansów publicznych związany jest z dyspozycją art. 8 UDFP stanowiącą, iż naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

- 1) przekazanie lub udzielenie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu przekazywania lub udzielania dotacji,
- 2) niezatwierdzenie w terminie przedstawionego rozliczenia dotacji,
- 3) nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu.

Zakres podmiotowy powołanego przepisu obejmuje odpowiedzialność za nierealizowanie lub nieprawidłowe zrealizowanie obowiązków związanych z przekazaniem, udzieleniem lub kontrolą dotacji, a adresatem powołanych norm jest osoba działająca w imieniu jednostki przyznającej lub udzielającej dotacji. Zatem to na podmiocie udzielającym dotacji spoczywa obowiązek dokonania podziału i ustalenia wysokości dotacji zgodnie z zasadami wynikającymi z ustaw szczególnych, które w rozpatrywanym zakresie wiązać należy z przedmiotem regulacji ustawy o systemie oświaty oraz z przepisami zawartymi w aktach prawa miejscowego podejmowanymi przez organy stanowiące JST na podstawie delegacji ustawowej.

<sup>199</sup> Orzeczenie GKO z dnia 12 października 2009 r. (sygn. akt BDF1/4900/48/48/09/1602).



Jak uprzednio wskazano odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych mogą ponosić również osoby wykonujące w imieniu podmiotu niezaliczanego do sektora finansów publicznych, któremu przekazano do wykorzystania lub dysponowania środki publiczne, czynności związane z wykorzystaniem tych środków lub dysponowaniem tymi środkami. Odpowiedzialność ta związana jest zasadniczo z popełnieniem czynów określonych dyspozycjami art. 9 UDFP, których wspólna płaszczyzna dotyczy szczególnej formy otrzymanych z budżetu środków publicznych, a mianowicie dotacji.

Zgodnie z przywołaną regulacją naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

- 1) wydatkowanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem określonym przez udzielającego dotację;
- 2) nierozliczenie w terminie otrzymanej dotacji;
- 3) niedokonanie w terminie zwrotu dotacji w należnej wysokości.

Adresatem powołanych norm może być wyłącznie beneficjent dotacji udzielonej z budżetu JST, a zatem ten kto środki publiczne otrzymał, przy czym stan opisany w pkt 1 powołanej jednostki redakcyjnej wiązać należy z faktycznym wydatkowaniem środków na inne niż podstawa otrzymania dotacji zadanie.

Delikt nierozliczenia w terminie otrzymanej dotacji dotyczy naruszenia obowiązków wynikających zasadniczo z ustawy o finansach publicznych, która definiuje w art. 126 dotacje jako *podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych*.

Podstawowy zakres praw i obowiązków stron umowy dotacyjnej wynika z implikacji zawartych w art. 252 ustawy z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r., poz. 885 ze zm.) (dalej: UFP), które z uwagi na ich doniosłą rolę poniżej przywołano:

1. *Dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego:*
  - 1) *wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,*
  - 2) *pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości*
    - *podlegają zwrotowi do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2.*
2. *W przypadku gdy termin wykorzystania dotacji, o których mowa w ust. 1, jest krótszy niż rok budżetowy, podlegają one zwrotowi w terminie 15 dni po upływie terminu wykorzystania dotacji.*
3. *Dotacjami pobranymi w nadmiernej wysokości są dotacje otrzymane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego w wysokości wyższej niż określona w odrębnych przepisach, umowie lub wyższej niż niezbędna na dofinansowanie lub finansowanie dotowanego zadania.*
4. *Dotacjami nienależnymi są dotacje udzielone bez podstawy prawnej.*
5. *Zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego podlega ta część dotacji, która została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, nienależnie udzielona lub pobrana w nadmiernej wysokości.*
6. *Odsetki od dotacji podlegających zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nalicza się począwszy od dnia:*
  - 1) *przekazania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem;*

- 2) *następującego po upływie terminów zwrotu określonych w ust. 1 i 2 w odniesieniu do dotacji pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości.*

W odwołaniu do powyższej regulacji sytuować należy określony art. 9 pkt 3 UDFP delikt polegający na niedokonaniu w terminie zwrotu dotacji w należytnej wysokości, bowiem zakres przedmiotowy obejmuje w ustalonym stanie prawnym zarówno zaniechanie – zwrot dotacji wbrew ustawowemu obowiązкови, jak również działanie – dokonanie zwrotu z uchybieniem ustawowym terminom.

### 8.3. Odpowiedzialność karna skarbowa i karna za niezgodne z prawem dysponowanie środkami publicznymi

Na tle rozpatrywania odpowiedzialności podmiotowej osób dysponujących środkami publicznymi z tytułu dotacji, w tym związanych z zakresem kultury fizycznej i sportu, istotnym jest również wskazanie na odrębny reżim odpowiedzialności karno-skarbowej, która również może znajdować w sprawie zastosowanie. Zgodnie z art. 82 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.) (dalej: KKS) *kto naraża finanse publiczne na uszczuplenie poprzez nienależną wypłatę, pobranie lub niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie dotacji lub subwencji, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych*. Stosownie do art. 82 § 2 KKS *jeżeli wypłata lub pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji lub subwencji nie przekracza ustawowego progu, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe*.

Kodeks karny skarbowy nie zawiera legalnej definicji narażenia finansów publicznych na uszczuplenie. Pomocniczo<sup>200</sup> można by jednak przyjąć, że jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa dotyczącego uszczerbku w zakresie środków należących do zakresu finansów publicznych – co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić<sup>201</sup>. W konsekwencji konieczne staje się odwołanie do ustawy o finansach publicznych, gdzie w art. 3 wskazano, że finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysonowywaniem, a w art. 5 wyszczególniono środki publiczne (katalog otwarty). Natomiast w świetle art. 6 ust. 1 i art. 44 UFP wszelkie środki wydatkowane z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego są środkami publicznymi. Kodeks karny skarbowy w art. 82 sankcjonuje więc naruszenia prawa w zakresie przekazania i wykorzystania dotacji lub subwencji jako środków pochodzących z budżetu państwa lub JST. Przy czym prawodawca celowo posłużył się w tym artykule konstrukcją narażenia finansów publicznych na uszczuplenie, a nie narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, gdyż definicja legalna należności publicznoprawnej zawarta w art. 53 § 26 i art. 53 §26a KKS obejmuje należności podlegające wpłacie do budżetu (w tym należności z tytułu rozliczenia udzielonej dotacji lub subwencji), podczas gdy art. 82 KKS sankcjonuje również wadliwe wydatkowanie środków publicznych.

<sup>200</sup> F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Tom II (art. 54–191), Zakamycze 2006, publ. LEX nr 21889, komentarz do art. 82 KKS.

<sup>201</sup> Porównaj: definicja narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej z art. 53 § 28 KKS.

Czyn zabroniony z art. 82 KKS stanowi przestępstwo (wykroczenie) powszechne<sup>202</sup>, czyli popełnić je może dowolna osoba, która uzyska dostęp do środków publicznych i niezgodnie z prawem je rozdysponuje. Czyn taki może popełnić zarówno dysponent środków publicznych, jak i osoba, która bezprawnie uzyskała dostęp do tych środków, np. usuwając zabezpieczenia zawarte w systemie bankowości internetowej. Wypłata nienależna to również wypłata dokonana przez osobę nieuprawnioną do decydowania o jej dokonaniu, gdy sprawca podszywa się pod uprawnionego pracownika organu, decydującego o przyznawaniu dotacji lub subwencji i spowoduje nienależną wypłatę dotacji lub subwencji<sup>203</sup>. Jakkolwiek wypłaty zazwyczaj dokonują pracownicy organów administracji rządowej i samorządowej, to jednak znamiona ustawowe czynu ograniczenia takiego nie stawiają<sup>204</sup>. Ponadto, czyn z art. 82 KKS jest przestępstwem (wykroczeniem) skutkowym, co oznacza, że zachowanie formalnie wadliwe, lecz niestanowiące zagrożenia dla stanu finansów publicznych nie podlega sankcji. Z drugiej jednak strony do popełnienia typizowanego czynu wystarczy narażenie finansów publicznych na uszczerbek, niezależnie od szczegółów zachowania sprawcy, i nie musi tu dojść do faktycznego uszczuplenia środków publicznych. Realizacja jego znamion odbywa się dwuetapowo: najpierw konieczne jest, aby sprawca dotację lub subwencję czy to nienależnie wypłacił, czy to nienależnie pobrał, czy to wykorzystał ją niezgodnie z przeznaczeniem, następnie zaś wystąpić powinien skutek w postaci niebezpieczeństwa uszczuplenia finansów publicznych. W każdym z trzech opisanych w art. 82 KKS typów czynów zabronionych mamy do czynienia z modelem dwuczłonowym konstrukcji narażenia konkretnego na niebezpieczeństwo, gdzie typizacja obejmuje nie tylko skutek – niebezpieczeństwo, ale również zachowanie.

Kodeks karny skarbowy określa również sankcje za przestępstwa (wykroczenia skarbowe) polegające na nieprowadzeniu ksiąg rachunkowych, jak też nierzetelnym lub wadliwym ich prowadzeniu, o czym stanowią dyspozycje art. 60 oraz art. 61 KKS. Przywołane regulacje stanowią, co następuje:

1) art. 60 KKS

§ 1 Kto wbrew obowiązkowi nie prowadzi księgi, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

(...)

§ 4. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1–3 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

2) art. 61 KKS

§ 1. Kto nierzetelnie prowadzi księgę, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych.

§ 2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

§ 3. Karze określonej w § 2 podlega także ten, kto wadliwie prowadzi księgę.

Wskazać w tym miejscu należy, iż również art. 77 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.) (dalej: URACH) wprowadza karną odpowiedzialność za dopuszczenie, wbrew przepisom ustawy do nieprowadzenia ksiąg ra-

<sup>202</sup> P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2009, publ. LEX nr 54582, komentarz do art. 82 KKS.

<sup>203</sup> F. Prusak, op. cit., komentarz do art. 82 KKS.

<sup>204</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz: *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, C.H.Beck, Warszawa 2005, s. 543–544.

chunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych. Sankcją za popełnienie takich czynów zabronionych jest grzywna lub kara pozbawienia wolności do lat 2, albo obie te kary łącznie. Zwrócenie uwagi na powołane przepisy, w świetle prawnych obowiązków podmiotów dysponujących i otrzymujących środki publiczne z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, znajduje umocowanie, gdyż stosownie do brzmienia art. 2 ust. 1 pkt 4 URACH przepisy tejże ustawy co do zasady stosuje się do gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:

- a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
- b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych.

Nadto, wskazaną ustawę stosuje się do jednostek niewymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 1-6 URACH, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych – od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

Z kolei beneficjenci środków publicznych otrzymywanych w formie dotacji celowej zobowiązani są do rachunkowego wyodrębnienia przychodów, kosztów i wyników prowadzonej działalności, z zastrzeżeniem przepisów o rachunkowości.

Czyny z art. 60 KKS, art. 61 KKS i art. 77 URACH to przestępstwa (wykroczenia) umyślne, które można popełnić w zamiarze bezpośrednim lub ewentualnym. Stąd, brak zamiaru popełnienia czynu zabronionego wyłącza odpowiedzialność karną sprawcy. Z tego powodu, błędy rachunkowe, czy pomyłki pisarskie, chociaż mogą podważać wiarygodność ksiąg, nie powinny stanowić podstawy pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej. Podobnie, dostarczony przez jednostkę nierzetelny dowód księgowy, jeżeli w okolicznościach sprawy nie posiadał cech dających podstawę do kwestionowania jego wiarygodności, nie jest wystarczający do przypisania osobie usługowo prowadzącej księgi rachunkowe zamiaru podania w księgach nierzetelnych danych.

Końcowo warto zauważyć, że art. 60 i 61 KKS ustanawiają również wykroczenia skarbowe. Wykroczeniami skarbowymi są wadliwe prowadzenie ksiąg (art. 61 § 3 KKS) oraz wypadki mniejszej wagi z art. 60 § 4 KKS i art. 61 § 2 KKS. W rozumieniu kodeksu wypadek mniejszej wagi jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności – zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe – zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu, w szczególności gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu z § 6 (pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia), a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowo-prawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości (dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia), czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie (art. 53 § 8 KKS).

Pojęcie wypadku mniejszej wagi w prawie karnym skarbowym powoduje złagodzenie odpowiedzialności karnej. Przepis art. 53 § 8 KKS zawiera dyrektywę uwzględniania szczególnych okoliczności przedmiotowych i podmiotowych czynu wskazujących na niski stopień szkodliwości społecznej tego czynu, dla ustalania, czy zachodzi wypadek mniejszej wagi, co z kolei determinuje konieczność uznania czynu za wykroczenie, a nie przestępstwo skarbowe<sup>205</sup>. Przy ocenie, czy zachodzi wypadek mniejszej wagi w danej sprawie,

<sup>205</sup> F. Prusak, op. cit., komentarz do art. 53 KKS.

należy brać pod uwagę przedmiotowo-podmiotowe znamiona czynu, kładąc akcent na te elementy, które są charakterystyczne dla danego rodzaju przestępstw. Wypadek mniej-szej wagi jest to bowiem uprzywilejowana postać czynu o znamionach przestępstwa typu podstawowego, charakteryzująca się przewagą łagodzących elementów przedmiotowo-podmiotowych (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1996 r. (sygn. akt V KKN 79/96, OSNKW 1997, nr 3-4, poz. 27).

Rozpatrując przepisy karne nie należy zapominać, iż również w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. 1997 nr 88, poz. 553 ze zm.) (dalej: KK) określono przestępstwa związane z przedmiotem ochrony finansów publicznych w zakresie dotyczącym realizowanych wydatków publicznych. Wiodącą rolę w tym odniesieniu przypisać należy dyspozycjom zawartym w treści art. 297 § 1 KK, które określają ramy czynów zabronionych w obszarze tzw. „dezinformacji finansowej” podmiotu dysponującego środkami publicznymi.

Zgodnie z brzmieniem przywołanego przepisu kto, w celu uzyskania dla siebie lub kogo innego, od banku lub jednostki organizacyjnej prowadzącej podobną działalność gospodarczą na podstawie ustawy albo od organu lub instytucji dysponujących środkami publicznymi – kredytu, pożyczki pieniężnej, poręczenia, gwarancji, akredytywy, dotacji, subwencji, potwierdzenia przez bank zobowiązania wynikającego z poręczenia lub z gwarancji lub podobnego świadczenia pieniężnego na określony cel gospodarczy, elektronicznego instrumentu płatniczego lub zamówienia publicznego, przedkłada podrobiony, przerobiony, poświadczający nieprawdę albo nierzetelny dokument albo nierzetelne, pisemne oświadczenie dotyczące okoliczności o istotnym znaczeniu dla uzyskania wymienionego wsparcia finansowego, instrumentu płatniczego lub zamówienia, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

W ocenie Sądu Najwyższego<sup>206</sup> przestępstwo określone w art. 297 § 1 KK jest przestępstwem formalnym (bezsukutowym), zatem w przypadku stwierdzenia jego popełnienia nie można mówić o wystąpieniu jakiegokolwiek szkody. Jak wynika z kolejnych wskazań Sądu ogólnym przedmiotem ochrony tego przepisu jest zarówno prawidłowość funkcjonowania obrotu gospodarczego, jak i ponadindywidualne interesy społeczne, związane z prawidłowym jego funkcjonowaniem, szczególnym przedmiotem ochrony jest zaś w przypadku omawianego przestępstwa prawidłowość, rzetelność i uczciwość obrotu finansowego.

Istotnym jest przy tym wskazanie, iż powołany przepis penalizuje ramy czynności przygotowawczych do podjęcia ostatecznej decyzji przez uprawniony podmiot do dysponowania środkami publicznymi, a realizacja ustawowych znamion przestępstwa następuje już w momencie przedłożenia wyszczególnionych w brzmieniu przepisu dokumentów bądź pisemnych oświadczeń celem uzyskania instrumentu finansowego, niezależnie od tego czy zostanie ona udzielona, czy też nie.

Przykładowo, ustawowe znamiona przestępstwa wystąpią w stanie, w którym podmiot ubiegający się o dotację z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na zadania z zakresu kultury fizycznej przedłoży podrobiony, przerobiony, poświadczający nieprawdę albo nierzetelny dokument albo nierzetelne, pisemne oświadczenie dotyczące okoliczności o istotnym znaczeniu dla uzyskania tejże dotacji, niezależnie od wyniku postępowania.

<sup>206</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 maja 2012 r. (sygn. akt IV KK 57/11).

Szczególny przedmiot ochrony środków publicznych implikuje również podstawę ponoszenia odpowiedzialności przez tego, kto wbrew ciążącemu na nim obowiązkowi nie powiadomił właściwego organu lub instytucji o powstaniu okoliczności mogących mieć wpływ na wstrzymanie lub ograniczenie wysokości udzielonego innego wsparcia finansowego wymienionego w § 1, o czym stanowi art. 297 § 2 KK. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu<sup>207</sup> „jest to zatem typ przestępstwa polegający na zaniechaniu, którego podmiot określony jest indywidualnie, gdyż może nim być jedynie osoba, na której ciąży wspomniany wyżej obowiązek (pracownik banku lub innej instytucji, podmiot ubiegający się o wymienione świadczenia).

Istotnym jest w tym miejscu odnotowanie, iż w art. 297 § 3 KK sytuowano klauzulę o charakterze szczególnym dotyczącą niekaralności sprawcy popełnienia czynów opisanych art. 297 § 1 i 2 KK, który po popełnieniu przestępstwa, a przed wszczęciem postępowania karnego dobrowolnie zapobiegł wykorzystaniu kredytu, pożyczki bankowej, gwarancji kredytowej, dotacji, subwencji lub zamówienia publicznego albo zaspokoił roszczenia pokrzywdzonego.

Naruszenie podstaw dysponowania środkami publicznymi może również pozostawać w związku z dyspozycjami art. 270 § 1 KK i art. 271 § 1 KK typizującymi przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów. Dyspozycje powołanych przepisów odpowiednio stanowią, iż:

- kto, w celu użycia za autentyczny, podrabia lub przerabia dokument lub takiego dokumentu jako autentycznego używa, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5;
- funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadczająca w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.

Jak wynika z powyższego dysponowanie środkami publicznymi na zadania z zakresu edukacji publicznej, w szczególności w formie dotacji, może w przypadku naruszenia prawnych zasad dysponowania tymi środkami stanowić podstawę dochodzenia odpowiedzialności zarówno od pracowników jednostki sektora finansów publicznych odpowiedzialnych za dokonanie i rozliczenie wydatku, jak i beneficjentów dotacji sytuowanych poza zakresem jednostek sektora finansów publicznych.

## Bibliografia

1. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX 2009, publ. LEX nr 54582, komentarz do art. 82 KKS.
2. A. Marek, *Komentarz do art. 297 Kodeksu karnego*, LEX 2010.
3. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 20 stycznia 2011 r. (sygn. akt BDF1/4900/117/129/10/3411, publ. LEX nr 795091).
4. Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z dnia 21 kwietnia 2005 r. (sygn. akt DF/GKO/Odw.-107/145/2004/1325).
5. F. Prusak: *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Tom II (art. 54-191), Zakamycze 2006, publ. LEX nr 21889, komentarz do art. 82 KKS.

<sup>207</sup> A. Marek, *Komentarz do art. 297 Kodeksu karnego*, LEX 2010.

6. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. 1997 nr 88, poz. 553 ze zm.).
7. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.).
8. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168).
9. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 594 ze zm.).
10. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 595 ze zm.).
11. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 596 ze zm.).
12. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).
13. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 maja 2012 r. (sygn. akt IV KK 57/11).
14. Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 1996 r. (sygn. akt V KKN 79/96, OSNKW 1997, nr 3-4, poz. 27).

## ROZDZIAŁ 9

# Finansowe wsparcie przez państwo wykonywania zadań oświatowych przez jednostki samorządu terytorialnego

*Arkadiusz Babczuk*

### 9.1. Zakres wsparcia wykonywania zadań oświatowych przez jednostki samorządu terytorialnego dotacjami celowymi z budżetu państwa

W związku z dążeniem do zwiększenia dostępności usług publicznych świadczonych przez przedszkola oraz inne formy wychowania przedszkolnego, a docelowo zapewnieniem każdemu dziecku w Polsce miejsca w tego rodzaju placówce, wprowadzony został mechanizm finansowego wspierania przez państwo wykonywania zadań oświatowych przez gminy.

Jak stanowi art. 14d ust. 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 ze zm.) (dalej: USO) na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego gmina otrzymuje dotację celową z budżetu państwa, która może być wykorzystana wyłącznie na dofinansowanie wydatków bieżących związanych z realizacją tych zadań.

Wysokość dotacji dla danej gminy jest obliczana jako iloczyn kwoty rocznej oraz liczby dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze danej gminy, ustalonej na podstawie danych systemu informacji oświatowej według stanu na dzień 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji.

Kwota roczna dotacji na każde dziecko, bez względu na czas przebywania dziecka w przedszkolu lub innej formie wychowania przedszkolnego wynosi:

1. w 2014 r. – 1242 zł;
2. w 2015 r. – 1273 zł;
3. w 2016 r. – 1305 zł;
4. w 2017 r. – 1338 zł;
5. w 2018 r. – 1370 zł;
6. w 2019 r. – 1403 zł;
7. w 2020 r. – 1437 zł;
8. w 2021 r. – 1471 zł;
9. w 2022 r. – 1506 zł.

Począwszy od 2023 r. kwota roczna dotacji podlega corocznie waloryzacji prognozowanym średniorocznym wskaźnikiem cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, określonym w ustawie budżetowej na dany rok kalendarzowy.

Podziału środków budżetu państwa przeznaczonych w danym roku dla gmin na dotacje służące wsparciu wykonywania zadań oświatowych przez gminy dokonuje minister właściwy do spraw oświaty i wychowania. O dokonanych podziale informuje on właściwego wojewodę w terminie 10 dni od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej. Następnie wojewoda w terminie 7 dni sporządza i przekazuje ministrowi właściwemu do spraw finansów



publicznych wniosków o uruchomienie środków budżetu państwa<sup>208</sup>. Dotacji na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego udzielają wojewodowie. Dotację przekazuje się w 12 częściach w terminie do 15. dnia każdego miesiąca, z wyjątkiem pierwszej części, którą przekazuje się niezwłocznie po zwiększeniu wydatków w części budżetu państwa będącej w dyspozycji wojewody, z wyrównaniem za okres od początku roku budżetowego.

## 9.2. Rozliczanie dotacji celowych z budżetu państwa dla gmin przeznaczonych na wsparcie wykonywania zadań oświatowych

Jeżeli liczba dzieci uwzględniona do obliczenia dotacji na dany rok budżetowy dla danej gminy jest większa niż średnioroczna liczba dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze danej gminy w roku budżetowym, na który została udzielona dotacja, część dotacji pobrana w nadmiernej wysokości podlega zwrotowi do budżetu państwa.

Na lata 2013–2015 przy rozliczaniu dotacji uwzględnia się konieczność zwrotu części dotacji w przypadku zmniejszenia się liczby dzieci w wieku 2,5–5 lat korzystających z wychowania przedszkolnego w roku, którego dotyczy dotacja, w stosunku do liczby dzieci w wieku 2,5–5 lat, na które dotacja została naliczona.

Począwszy od dotacji należnej na 2016 rok wysokość dotacji będzie pomniejszana o kwotę stanowiącą iloczyn kwoty rocznej w roku, na który jest udzielana dotacja, i liczby dzieci, którym gmina ma obowiązek zapewnić możliwość korzystania z wychowania przedszkolnego, nieprzyjętych w danym roku szkolnym do przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego, którym organ wykonawczy gminy (wójt, burmistrz, prezydent miasta), wbrew obowiązkowi wynikającemu z USO nie wskazał miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego.

Pomniejszenie dotacji nie zwalnia gminy z obowiązku zapewnienia dzieciom:

- warunków do spełniania przez dziecko w wieku 5 lat obowiązku odbycia rocznego przygotowania przedszkolnego,
- warunków do realizacji prawa do korzystania z wychowania przedszkolnego w przedszkolu lub innej formie wychowania przedszkolnego.

Obowiązek odbycia rocznego przygotowania przedszkolnego w latach szkolnych 2014/2015 i 2015/2016 jest realizowany w przedszkolu, oddziale przedszkolnym zorganizowanym w szkole podstawowej lub w innej formie wychowania przedszkolnego. Począwszy od roku szkolnego 2016/2017 wyłącznie w przedszkolu lub w innej formie wychowania przedszkolnego.

W latach szkolnych 2015/2016 i 2016/2017 prawo do korzystania z wychowania przedszkolnego w przedszkolu lub innej formie wychowania przedszkolnego przysługuje dzieciom czteroletnim. Począwszy od kolejnego roku szkolnego dzieciom trzy- oraz czteroletnim.

<sup>208</sup> Art. 14d ust. 2 USO; § 2 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 956).

Gminy przekazują właściwemu wojewodzie roczne rozliczenie wykorzystania dotacji z budżetu państwa za okres jednego roku budżetowego w terminie do dnia 31 stycznia roku następującego po roku, w którym ta dotacja została udzielona. Wojewoda, w terminie do dnia 1 marca roku następującego po roku, w którym dotacja z budżetu państwa została udzielona, sporządza i przekazuje ministrowi właściwemu do spraw oświaty i wychowania zbiorcze zestawienie wykorzystania tej dotacji przez gminy w danym roku budżetowym.

Rozliczenie winno zostać dokonane na formularzu stanowiącym załącznik do rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz.U. z 2013 r., poz. 956).

Wspomniane wyżej rozliczenie oraz zestawienie wykorzystania dotacji z budżetu państwa przekazuje się zarówno w postaci elektronicznej, jak i w postaci papierowej. Warto jednak zauważyć, iż dane zawarte w postaci elektronicznej rozliczenia winny być zgodne z danymi zawartymi w postaci papierowej, co świadczy o prymacie tej drugiej formy prezentacji danych<sup>209</sup>.

Rozliczenie wykorzystania dotacji celowej z budżetu państwa dotyczy wydatków bieżących poniesionych w rozdziałach: 80104 – Przedszkola, 80105 – Przedszkola specjalne oraz 80106 – Inne formy wychowania przedszkolnego, a okresie do dnia 31 grudnia 2016 r. także wydatków bieżących poniesionych w rozdziale 80103 – Oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych. Warto podkreślić, iż rozliczenie wykorzystania dotacji z budżetu państwa może dotyczyć wyłącznie wydatków bieżących, na których poniesienie gmina nie otrzymała dofinansowania ze środków europejskich<sup>210</sup>.

W rozliczeniu wykorzystania dotacji z budżetu państwa uwzględnia się średnioroczną liczbę dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze danej gminy w roku budżetowym obliczaną, po zaokrągleniu w górę do wartości setnej, według wzoru:

$$K = \frac{K \cdot 8 + N \cdot 4}{12}$$

gdzie:

- K – średnioroczna liczba dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze danej gminy w roku budżetowym,
- M – liczba dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego, która została uwzględniona do naliczenia dotacji z budżetu państwa dla gminy, zgodnie z art. 14d ust. 3 i 6 USO,
- N – liczba dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze danej gminy, wykazana w systemie informacji oświatowej według stanu na dzień 30 września roku budżetowego.

<sup>209</sup> § 4 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 956).

<sup>210</sup> § 5 ust. 1-2 oraz § 7 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 956).

Kwotę dotacji z budżetu państwa pobraną w nadmiernej wysokości (K2) oblicza się, po zaokrągleniu w dół do pełnych groszy, według wzoru:

$$KZ = \frac{R}{M} \cdot D - X - W$$

gdzie:

$KZ > 0$ ,

R – różnica pomiędzy liczbą dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego, która została uwzględniona do naliczenia dotacji z budżetu państwa dla gminy, a średnioroczną liczbą dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze gminy w roku budżetowym obliczana, z dokładnością do wartości setnej, według wzoru:

$$R = M - K$$

gdzie:

M – liczba dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego, która została uwzględniona do naliczenia dotacji z budżetu państwa dla gminy, zgodnie z art. 14d ust. 3 i 6 USO,

K – średnioroczna liczba dzieci korzystających z wychowania przedszkolnego na obszarze gminy w roku budżetowym obliczana zgodnie z ust. 3,

D – dotacja z budżetu państwa otrzymana przez gminę w roku budżetowym,

X – kwota dotacji z budżetu państwa niewykorzystanej do końca roku budżetowego,

W – kwota dotacji z budżetu państwa wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem obliczana według wzoru:

$$W = D - X - P$$

gdzie:

P – kwota dotacji wykorzystanej zgodnie z przeznaczeniem

Począwszy od 2015 r. każdy dyrektor publicznego przedszkola, publicznej lub niepublicznej szkoły podstawowej, niepublicznego przedszkola otrzymującego zwiększoną dotację (zgodnie z art. 90 ust. 1b USO), a także osoba kierująca publiczną inną formą wychowania przedszkolnego lub niepubliczną inną formą wychowania przedszkolnego (zgodnie z art. 90 ust. 1c USO) będzie przekazywał organowi wykonawczemu gminy (wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta) do dnia 15 maja roku szkolnego poprzedzającego rok szkolny, na który została przeprowadzona rekrutacja, informację zawierającą listę dzieci, którym gmina ma obowiązek zapewnić możliwość korzystania z wychowania przedszkolnego, nieprzyjętych do przedszkola lub innej formy wychowania przedszkolnego.

Począwszy od 2015 r. wprowadzona zostaje także zasada, iż do dnia 15 października roku szkolnego, na który została przeprowadzona rekrutacja organ wykonawczy gminy (wójt, burmistrz, prezydent miasta) przekazuje wojewodzie informację zawierającą listę dzieci, którym nie wskazał miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego (zgodnie z art. 14 ust. 4b USO), według stanu na dzień 30 września roku szkolnego, na który została przeprowadzona rekrutacja.

Począwszy od 2015 r. do dnia 31 października roku szkolnego, na który została przeprowadzona rekrutacja, wojewoda na podstawie list, o których mowa w ust. 2, przekazuje ministrowi właściwemu do spraw oświaty i wychowania informację o liczbie dzieci, którym nie wskazano miejsca korzystania z wychowania przedszkolnego, z rozróżnieniem na poszczególne gminy na obszarze województwa<sup>211</sup>.

<sup>211</sup> § 3 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 956).

## Bibliografia

1. Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 ze zm.).
2. Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 sierpnia 2013 r. w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 956).

## ROZDZIAŁ 10

# Dotacje oświatowe w uchwale budżetowej oraz w sprawozdawczości budżetowej

*Beata Kurek*

### 10.1. Definicja i rodzaje dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Na mocy ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 ze zm.) (dalej: USO) z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje. Ogólną definicję dotacji zawiera art. 126 ustawy z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.) (dalej: UFP). W świetle tego przepisu dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie ww. ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych.

Z budżetu jednostki samorządu terytorialnego (tak jak i z budżetu państwa) mogą być udzielane trzy rodzaje dotacji:

- podmiotowe – gdy stanowią tak odrębne przepisy (art. 218 UFP),
- przedmiotowe – dla samorządowych zakładów budżetowych, kalkulowane według stawek jednostkowych (art. 219 ust. 1 UFP),
- celowe – na cele publiczne, związane z realizacją zadań jednostki, a także na dofinansowanie inwestycji związanych z realizacją tych zadań (art. 221 ust. 1 UFP).

Dotacje udzielane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego dla publicznych i niepublicznych przedszkoli, szkół i placówek oświatowych prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego (zwanymi dalej „podmiotami oświatowymi”) na etapie ich udzielania mają charakter dotacji podmiotowych (są przyznawane „na ucznia”), dla których podstawę prawną stanowią odpowiednie przepisy ustawy z dnia 4 września 1991 r. o systemie oświaty, tj.:

- art. 80 ust. 2-3e USO dla publicznych podmiotów oświatowych,
- art. 90 ust. 1-3e USO dla niepublicznych podmiotów oświatowych.

Aby jednostka samorządu terytorialnego mogła udzielić dotacji podmiotom oświatowym, musi zaplanować je w swoim budżecie. I tak:

- w uchwale budżetowej gminy będą ujęte dotacje dla przedszkoli, w tym z oddziałami integracyjnymi, przedszkoli specjalnych oraz innych form wychowania przedszkolnego (o których mowa w art. 14a ust. 1 USO), szkół podstawowych oraz gimnazjów, w tym z oddziałami integracyjnymi (z wyjątkiem szkół podstawowych specjalnych i gimnazjów specjalnych, szkół artystycznych oraz szkół przy zakładach karnych, zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich), a także dotacje przekazywane

jednostkom systemu oświaty organizującym zajęcia wczesnego wspomaganie rozwoju dziecka<sup>212</sup>,

- w uchwale budżetowej powiatu planuje się dotacje dla szkół podstawowych specjalnych i gimnazjów specjalnych, szkół ponadgimnazjalnych, w tym specjalnych, z oddziałami integracyjnymi, szkół sportowych i mistrzostwa sportowego oraz placówek z art. 2 pkt 3-5 i 7 USO<sup>213</sup> (z wyjątkiem szkół i placówek o znaczeniu regionalnym i ponadregionalnym), a także dotacje przekazywane jednostkom systemu oświaty organizującym zajęcia wczesnego wspomaganie rozwoju dziecka,
- uchwale budżetowej samorządu województwa ujmuje się dotacje dla szkół, placówek, zakładów kształcenia i placówek doskonalenia nauczycieli oraz kolegiów pracowników służb społecznych, o których mowa w art. 5 ust. 6 USO<sup>214</sup>.

## 10.2. Miejsce dotacji oświatowych w uchwale budżetowej

Budżet jest podstawą gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym. Jest to roczny plan dochodów i wydatków uchwalany na rok budżetowy, którym jest rok kalendarzowy. W przypadku niezaplanowania dotacji w budżecie właściwej jednostki samorządu terytorialnego brak jest podstaw do udzielania ich publicznym i niepublicznym podmiotom oświatowym.

W uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego dotacje dla podmiotów oświatowych planuje się w dwóch miejscach:

- 1) W planie wydatków bieżących budżetu jednostki samorządu terytorialnego sporządzonym w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej. Zawiera on planowane kwoty wydatków bieżących, m.in. na:
  - wydatki jednostek budżetowych,

<sup>212</sup> Art. 71b ust. 2b USO – Dyrektorzy przedszkoli specjalnych, szkół podstawowych specjalnych oraz ośrodków, o których mowa w art. 2 pkt 5 USO, a także dyrektorzy właściwych ze względu na miejsce zamieszkania dziecka szkół podstawowych ogólnodostępnych i integracyjnych oraz dyrektorzy publicznych i niepublicznych poradni psychologiczno-pedagogicznych, w tym poradni specjalistycznych, mogą organizować wczesne wspomaganie rozwoju dziecka w porozumieniu z organami prowadzącymi.

<sup>213</sup> Art. 2 pkt 3 – placówki oświatowo-wychowawcze, w tym szkolne schroniska młodzieżowe;  
 Art. 2 pkt 3a – placówki kształcenia ustawicznego i kształcenia praktycznego, ośrodki doskonalenia i doskonalenia zawodowego;  
 Art. 2 pkt 3b – placówki artystyczne – ogniska artystyczne;  
 Art. 2 pkt 4 – poradnie psychologiczno-pedagogiczne, w tym poradnie specjalistyczne udzielające dzieciom, młodzieży, rodzicom i nauczycielom pomocy psychologiczno-pedagogicznej, a także pomocy uczniom w wyborze kierunku kształcenia i zawodu;  
 Art. 2 pkt 5 – młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodki umożliwiające dzieciom i młodzieży, o których mowa w art. 16 ust. 7, a także dzieciom i młodzieży z upośledzeniem umysłowym z niepełnosprawnościami sprzężonymi realizację odpowiednio obowiązku, o którym mowa w art. 14 ust. 3, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki;  
 Art. 2 pkt 7 – placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania.

<sup>214</sup> Art. 5 ust. 6 ustawy o systemie oświaty: publiczne zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli, biblioteki pedagogiczne oraz szkoły i placówki wymienione w ust. 5a o znaczeniu regionalnym lub ponadregionalnym.

- dotacje na zadania bieżące,
- świadczenia na rzecz osób fizycznych,
- wypłaty z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez jednostki samorządu terytorialnego, przypadające do spłaty w danym roku budżetowym,
- obsługę długu jednostki samorządu terytorialnego.

Plan wydatków najczęściej ma formę tabeli, w której w poszczególnych działach i rozdziałach klasyfikacji budżetowej zaplanowane są kwoty wydatków bieżących, do których ustawa o finansach publicznych zalicza też dotacje na zadania bieżące. Wydatki bieżące jednostki samorządu terytorialnego – a więc i dotacje – zaplanowane są według klasyfikacji budżetowej określonej w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1053). Klasyfikacja ta jest wyrazem przejrzystości finansów publicznych, która to zasada została określona w art. 39 ust. 1 UFP.

Poniższa tabela przedstawia przykładowy plan wydatków miasta w dziale 801 „Oświata i wychowanie” obrazujący kwoty dotacji według podziałek klasyfikacji budżetowej wymaganej ustawą o finansach publicznych (według działów i rozdziałów):

Dział	Rozdział	Treść (nazwa działu, rozdziału, zadania)	Plan ogółem	z tego				
				Wynagr. i składki	Świadc. na rzecz osób fiz.	Dotacje	Obsługa długu miasta	Pozostałe wydatki bieżące
801	80101	<b>Szkoły podstawowe</b>	4.000.000	3.000.000	200.000	<b>500.000</b>		300.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	3.500.000	3.000.000	200.000		300.000	
		<i>dotacje dla szkół podstawowych prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>	500.000		500.000			
801	80102	<b>Szkoły podstawowe specjalne</b>	500.000	400.000	50.000			50.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	500.000	400.000	50.000		50.000	
801	80104	<b>Przedszkola</b>	3.000.000	1.700.000	100.000	<b>1.000.000</b>		200.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	2.000.000	1.700.000	100.000		200.000	
		<i>dotacje dla przedszkoli prow. przez podmioty inne niż miasto</i>	1.000.000		1.000.000			
801	80105	<b>Przedszkola specjalne</b>	500.000	460.000	30.000			10.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	500.000	460.000	30.000		10.000	
801	80106	<b>Inne formy wychowania przedszkolnego</b>	500.000	150.000	10.000	<b>300.000</b>		40.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	200.000	150.000	10.000		40.000	
		<i>dotacje dla innych form wych. przedszkolnego prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>	300.000		300.000			
801	80110	<b>Gimnazja</b>	3.000.000	2.000.000	100.000	<b>500.000</b>		400.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	2.500.000	2.000.000	100.000		400.000	
		<i>dotacje dla gimnazjów prow. przez podmioty inne niż miasto</i>	500.000		500.000			

801	80111	<b>Gimnazja specjalne</b>	500.000	420.000	30.000		50.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	500.000	420.000	30.000		50.000
801	80113	<b>Dowożenie uczniów do szkół</b>	200.000				200.000
		<i>dowożenie uczniów</i>	200.000				200.000
801	80120	<b>Licea ogólnokształcące</b>	4.500.000	2.800.000	200.000	<b>1.000.000</b>	500.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	3.500.000	2.800.000	200.000		500.000
		<i>dotacje dla liceów ogólnokształcących prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>	1.000.000			1.000.000	
801	80123	<b>Licea profilowane</b>	3.000.000	1.700.00	200.000	<b>900.000</b>	200.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	2.100.000	1.700.00	200.000		200.000
		<i>dotacje dla liceów profilowanych prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>	900.000			900.000	
801	80124	<b>Licea profilowane specjalne</b>	500.000	450.000	10.000		40.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	500.000	450.000	10.000		40.000
801	80130	<b>Szkoły zawodowe</b>	3.500.000			<b>1.200.000</b>	300.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	2.300.000	1.950.000	50.000		300.000
		<i>dotacje dla szkół zawodowych prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>	1.200.000			1.200.000	
801	80132	<b>Szkoły artystyczne</b>	400.000	300.000	20.000		80.000
		<i>prowadzone przez miasto</i>	400.000	300.000	20.000		80.000

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w uchwale budżetowej może ustalić większą szczegółowość sporządzania planu wydatków. W tym przypadku dotacje mogą być sklasyfikowane nie tylko do działów i rozdziałów, ale jeszcze do odpowiednich paragrafów klasyfikacji budżetowej. Na podstawie przepisów wyżej wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. jednostka samorządu terytorialnego zaplanuje wtedy dotacje dla podmiotów oświatowych w paragrafach:

- 2540 – *Dotacja podmiotowa z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty,*
  - 2590 – *Dotacja podmiotowa z budżetu dla publicznej jednostki systemu oświaty prowadzonej przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub przez osobę fizyczną.*
- 2) W zestawieniu planowanych kwot dotacji udzielanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które stanowi załącznik do uchwały budżetowej. Zestawienie to sporządza się w podziale na:
- dotacje dla jednostek sektora finansów publicznych,
  - dotacje dla jednostek spoza sektora finansów publicznych, którymi są publiczne i niepubliczne przedszkola, szkoły i placówki oświatowe prowadzone przez osoby fizyczne i prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego,



wyodrębniając w nim dotacje:

- przedmiotowe,
- podmiotowe,
- i celowe związane z realizacją zadań jednostki samorządu terytorialnego.

Poniższa tabela przedstawia przykładowe zestawienie dotacji udzielanych z budżetu miasta w rozdziale 801 „Oświata i wychowanie” dla jednostek spoza sektora finansów publicznych:

Dział	Rozdział	Dotacja ogółem z budżetu miasta	Przedmiotowa	Podmiotowa	Celowa
801	80101	<b>Szkoły podstawowe</b>		<b>3.000.000</b>	
		<i>dotacje dla szkół podstawowych prowadz. przez podmioty inne niż miasto</i>		5.000.000	
801	80103	<b>Oddziały przedszkole w szkołach podstawowych</b>		<b>500.000</b>	
		<i>dotacje dla szkół podstawowych prowadz. przez podmioty inne niż miasto w zakresie oddziałów przedszkolnych</i>		500.000	
801	80104	<b>Przedszkola</b>		<b>4.000.000</b>	
		<i>dotacje dla przedszkoli prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>		4.000.000	
801	80106	<b>Inne formy wychowania przedszkolnego</b>		<b>500.000</b>	
		<i>dotacje dla innych form wychowania przedszkolnego prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>		500.000	
801	80110	<b>Gimnazja</b>		<b>2.500.000</b>	
		<i>dotacje dla gimnazjów prowadzonych przez podmioty inne niż miasto</i>		2.500.000	
801	80120	<b>Licea ogólnokształcące</b>		<b>3.000.000</b>	
		<i>dotacje dla liceów ogólnokształcących prowadz. przez podmioty inne niż miasto</i>		3.000.000	
801	80123	<b>Licea profilowane</b>		<b>2.500.000</b>	
		<i>dotacje dla liceów profilowanych prowadz. przez podmioty inne niż miasto</i>		2.500.000	
801	80130	<b>Szkoły zawodowe</b>		<b>2.000.000</b>	
		<i>dotacje dla szkół zawodowych prowadz. przez podmioty inne niż miasto</i>		2.000.000	

Nadmienić należy, iż jednostka samorządu terytorialnego nie ma obowiązku wskazania w ww. zestawieniu imiennie każdego podmiotu oświatowego, któremu planuje udzielić dotacji. Przepisy art. 214-215 UFP obligują tylko do zaplanowania kwot dotacji w podziale na jednostki sektora finansów publicznych i jednostki spoza tego sektora oraz do wyodrębnienia tytułu dotacji (podmiotowe, przedmiotowe i celowe). Zatem w przedmiotowym zestawieniu może znaleźć się tylko informacja o ogólnej kwocie planowanych dotacji dla podmiotów oświatowych. Wydaje się jednak, że skoro w planie wydatków bieżących budżetu ujęte są dotacje dla podmiotów oświatowych w szczególności działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej, to dla zachowania przejrzystości wydatków, zasadne byłoby powtórzenie tych informacji w zestawieniu dotacji.

Warto zwrócić uwagę, że imienne ujęcie w zestawieniu dotacji podmiotów oświatowych, którym jednostka samorządu terytorialnego planuje udzielić dotacji, rodzi ryzyko

roszczeń co do kwot zaplanowanych dotacji. Tymczasem budżet sporządzany jest na podstawie danych roku poprzedniego, a ostateczne kwoty dotacji mogą być ustalone dopiero po uchwaleniu budżetu (gdy znane są wydatki bieżące danego roku).

Warto w tym miejscu wskazać, że według postanowień art. 51 ust. 1 i 2 UFP zamieszczenie w budżecie jednostki samorządu terytorialnego wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec jednostek samorządu terytorialnego.

### 10.3. Procedura planowania dotacji dla podmiotów oświatowych

Techniczne planowanie dotacji dla podmiotów oświatowych na dany rok budżetowy, tak jak i wszystkich dochodów i wydatków ujętych w uchwale budżetowej, odbywa się zgodnie z postanowieniami określonymi przez organ stanowiący każdej jednostki samorządu terytorialnego. Przepis art. 234 UFP zobowiązuje ten organ do podjęcia uchwały w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej, która określa w szczególności:

- wymaganą szczegółowość projektu budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- terminy obowiązujące w toku prac nad projektem uchwały budżetowej jednostki samorządu terytorialnego,
- **wymogi dotyczące uzasadnienia i materiały informacyjne, które zarząd przedłoży organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego wraz z projektem uchwały budżetowej.**

Zatem pracownicy właściwych komórek urzędów gmin, miast, powiatów, samorządów województw planują kwoty dotacji dla podmiotów oświatowych zgodnie z postanowieniami uchwał podjętych przez ich organy stanowiące.

Planując kwoty dotacji należy zwrócić uwagę, aby kalkulacje były rzetelne i udokumentowane. W przypadku niestarannego i niedokładnego obliczenia kwot dotacji, niemającego potwierdzenia w dokumentach, należy zawsze liczyć się z ryzykiem braku środków na udzielenie dotacji podmiotom oświatowym, lub też z zaplanowaniem ich w nadmiernej wysokości, co w obu przypadkach odbywa się kosztem innych zadań. W efekcie skutkuje to tzw. „cięciem wydatków” lub nieracjonalnym ich wykorzystaniem. Aby temu zapobiec, uchwała w sprawie trybu prac nad projektem uchwały budżetowej, winna wprowadzać regulacje dotyczące sposobu planowania (wyliczania) dochodów i wydatków i dokumentowania tych kalkulacji, np. w formie obligatoryjnych załączników, w których należy wskazać planowane kwoty, podstawę i sposób ich obliczenia wraz z uzasadnieniem (czy też krótkim objaśnieniem). Rzetelne zaplanowanie kwot dotacji wymaga bowiem oparcia wyliczeń (kalkulacji) na dokumentach.

Wynikiem powyższych działań pracowników jest sporządzenie projektu uchwały budżetowej w nieprzekraczalnym terminie do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. Projekt ten zarząd jednostki samorządu terytorialnego przedkłada organowi stanowiącemu oraz regionalnej izbie obrachunkowej celem zaopiniowania. Do czasu podjęcia uchwały budżetowej (jednak nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego) projekt uchwały budżetowej jest podstawą gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego. Zatem, jeżeli w projekcie budżetu nie zostaną zaplanowane dotacje dla podmiotów oświatowych, to jednostka samorządu terytorialnego nie będzie mogła udzielać takich dotacji.

Przed rozpoczęciem roku budżetowego (a w szczególnie uzasadnionych przypadkach – nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego) organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego uchwala uchwałę budżetową. W zasadzie w uchwale budżetowej kwoty dotacji dla podmiotów oświatowych będą takie same jak w projekcie budżetu, ponieważ będą oparte na tych samych kalkulacjach. Jednostka samorządu terytorialnego nie będzie posiadała jeszcze informacji o wydatkach bieżących i subwencji z roku, na który planuje udzielenie dotacji, co oznacza że przyjmie kwoty obowiązujące w roku sporządzenia projektu uchwały budżetowej.

Przepis art. 249 ust. 4 UFP obowiązuje jednostki samorządu terytorialnego do ujęcia dotacji dla podmiotów oświatowych w planie finansowym urzędu jednostki samorządu terytorialnego. I tak w planie tym ujmuje się m.in:

- 1) dotacje dla samorządowych zakładów budżetowych,
- 2) dotacje i środki przekazywane na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego i związków jednostek samorządu terytorialnego,
- 3) pozostałe dotacje.

Niezaplanowanie w uchwale budżetowej dotacji dla podmiotów oświatowych uniemożliwia jednostce samorządu terytorialnego faktyczne udzielanie dotacji. Zgodnie bowiem z zasadą uprzedniości planowania wyrażoną przepisami art. 44 ust. 1 ustawy o finansach publicznych:

*Wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w:*

- 1) *ustawie budżetowej;*
- 2) *uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego;*
- 3) *planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych.*

Wskazać należy, że działanie wbrew tym przepisom, czyli przekazanie dotacji podmiotowi oświatowemu w sytuacji niezaplanowania jej w uchwale budżetowej, wskazuje na naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone przepisami art. 111 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 168). Według tego przepisu naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest bowiem dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego uchwałą budżetową lub planem finansowym.

## **10.4. Warunki ujęcia dotacji dla podmiotów oświatowych w uchwale budżetowej**

Warunkiem zaplanowania w budżecie jednostki samorządu terytorialnego dotacji dla podmiotów oświatowych jest podjęcie przez organ stanowiący tej jednostki stosownej uchwały. Kwestie te reguluje art. 80 ust. 4 USO (dotyczący publicznych przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek oraz poradni psychologiczno-pedagogicznych) oraz art. 90 ust. 4 USO (dotyczący niepublicznych przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek oraz poradni psychologiczno-pedagogicznych) ustawy o systemie oświaty. Na mocy tych przepisów organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego ustala w drodze uchwały, będącej aktem prawa miejscowego (zwanej dalej „uchwałą dotacyjną”):

- tryb udzielania i rozliczania dotacji dla publicznych i niepublicznych przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek oraz poradni psychologicz-

no-pedagogicznych prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego,

- **tryb i zakres kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji**, uwzględniając w szczególności podstawy obliczania dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte we wniosku o udzielenie dotacji i w rozliczeniu jej wykorzystania, oraz termin i sposób rozliczenia dotacji.

W przypadku niepodjęcia przez organ stanowiący uchwały dotacyjnej, jednostka samorządu terytorialnego nie ma podstaw prawnych do zaplanowania w swoim budżecie dotacji dla podmiotów oświatowych. W konsekwencji nie może więc udzielić tym podmiotom dotacji. Wynika to z art. 218 UFP, który stanowi, że *Z budżetu jednostki samorządu terytorialnego mogą być udzielane dotacje podmiotowe, o ile odrębne ustawy tak stanowią. W tym przypadku, „odrębnymi przepisami”* są art. 80 i 90 USO, które regulują kwestie dotacji dla publicznych i niepublicznych przedszkoli, szkół i placówek oświatowych prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego.

Dla ustalenia rzetelnych kwot dotacji oświatowych w uchwale budżetowej istotne są uregulowania uchwały dotacyjnej, które dotyczą w szczególności wniosków o udzielenie dotacji i liczby uczniów – zarówno tej planowanej na dany rok budżetowy, jak i tej faktycznej w danym roku budżetowym.

Informacja o liczbie uczniów ma kluczowe znaczenie w planowaniu dotacji dla podmiotów oświatowych na dany rok budżetowy, bowiem te dotacje udzielane są na ucznia. W ramach trybu udzielania dotacji uchwała dotacyjna powinna więc określać sposób i zakres danych związanych z pozyskiwaniem informacji o liczbie uczniów. W praktyce sprowadza się to do zobowiązania podmiotów oświatowych do składania wniosków o udzielenie dotacji, a w trakcie roku budżetowego – do składania miesięcznych informacji o aktualnej liczbie uczniów.

Informacje o liczbie uczniów danego typu i rodzaju podmiotów oświatowych zawarte we wniosku o udzielenie dotacji stanowią podstawę do skalkulowania najpierw w projekcie uchwały budżetowej, a potem w uchwale budżetowej, kwoty dotacji dla tych podmiotów. W sytuacji, gdy organ prowadzący niepubliczny podmiot oświatowy (przedszkole, inną formę wychowania przedszkolnego, szkołę, placówkę, a także poradnię psychologiczno-pedagogiczną) nie złoży wniosku o udzielenie dotacji w terminie wskazanym w ustawie o systemie oświaty (do 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji), jednostka samorządu terytorialnego nie zaplanuje w swoim budżecie dotacji dla tego podmiotu. Z kolei gdy organ prowadzący poda nierzetelną liczbę uczniów, jednostka samorządu terytorialnego sporządzi budżet nieadekwatny do potrzeb. Będzie on wymagał zmian polegających na przeniesieniach wydatków, co odbywa się kosztem innych wydatków (zadań) i często skutkuje korektami kwot dotacji.

Wprawdzie na mocy przepisów ustawy o systemie oświaty tylko niektóre podmioty oświatowe zostały zobowiązane do podania planowanej liczby uczniów w terminie do 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji. Niemniej jednak w celu zaplanowania rzetelnych kwot dotacji w uchwale budżetowej, wskazane jest, aby organ stanowiący wprowadził obowiązek podawania planowanej liczby uczniów, także dla pozostałych podmiotów oświatowych (np. publicznych przedszkoli, publicznych szkół). Należy jednak pamiętać, że dla podmiotów oświatowych, które na mocy ustawy o systemie oświaty nie zostały zobowiązane do podawania planowanej liczby uczniów w terminie do 30 września, brak takiej informacji nie stanowi podstawy do nieudzielenia dotacji przez jednostkę

samorządu terytorialnego. W praktyce taka informacja ułatwia tylko planowanie, a tym samym środki na wypłatę dotacji są zabezpieczone.

Pomiędzy datą złożenia wniosku o udzielenie dotacji a datą jej udzielenia liczba uczniów może ulec istotnym zmianom. Dlatego też jednostka samorządu terytorialnego powinna dysponować bieżącymi informacjami o liczbie uczniów tych podmiotów w celu udzielenia dotacji we właściwych kwotach. Ustalanie aktualnej liczby uczniów następuje na podstawie dokumentacji przebiegu nauczania. Przepisy ustawy o systemie oświaty nie zawierają jednak żadnych regulacji odnośnie wskazania, z jakiej daty należy przyjąć liczbę uczniów. Jednostki samorządu terytorialnego najczęściej przyjmują jedną datę obliczania liczby uczniów na cały okres udzielania dotacji. Biorąc pod uwagę roczny charakter dotacji zasadne jest przyjmowanie do obliczenia dotacji liczby uczniów z początku roku budżetowego, kiedy obliczana jest kwota dotacji. Należy jednak zwrócić uwagę, że od września liczba uczniów może ulec istotnym zmianom, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w jej weryfikacji przy naliczaniu dotacji od września do grudnia. Rozwiąże to problem ewentualnych nadpłat i niedopłat dotacji, ale pod warunkiem, że dotowane podmioty będą przedkładały rzetelne informacje o liczbie uczniów.

## 10.5. Zmiana kwot dotacji w uchwale budżetowej

Ustalona w uchwale budżetowej roczna kwota dotacji dla podmiotów oświatowych może ulec zmianie w ciągu roku budżetowego. Ma to miejsce w szczególności, gdy:

- podjęta zostanie uchwała budżetowa na dany rok, co oznacza że jednostka samorządu terytorialnego będzie znała kwoty wydatków bieżących, które wchodziły do podstawy naliczenia dotacji oświatowych,
- zmieniają się kwoty wydatków bieżących zaplanowanych w uchwale budżetowej,
- zmieni się wysokość przewidzianej dla jednostki samorządu terytorialnego subwencji oświatowej ogólnej (co znajduje potwierdzenie w rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla JST na dany rok, a także w metryczce subwencji oświatowej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego),
- zmieni się liczba uczniów przyjmowanych do obliczania podstawy dotacji.

Co do zasady zmian w planie wydatków dokonuje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, z tym że na mocy art. 257 UFP w toku wykonywania budżetu zarząd może dokonywać zmian w planie wydatków w ramach działu w zakresie wydatków bieżących (z wyjątkiem zmian planu wydatków na wyposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy). Organ stanowiący może też upoważnić zarząd do dokonywania innych zmian w planie wydatków, ale z wyłączeniem przeniesień wydatków między działami.

Dokonując zmian w planie finansowym należy mieć na uwadze, że według art. 10 UDFP, dokonanie zmian w budżecie lub planie finansowym bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia, wskazuje na naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

## 10.6. Dotacje dla podmiotów oświatowych w sprawozdaniach budżetowych

Na mocy przepisów art. 41 ust. 1 UFP jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem. Kwestie rodzajów i zakresu tych sprawozdań szczegółowo reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2014 r. poz. 119). Rozporządzenie to obowiązuje jednostkę samorządu terytorialnego do przedstawiania swoich wydatków w sprawozdaniu *Rb-285 – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej / jednostki samorządu terytorialnego*.

Dotacje dla podmiotów oświatowych udzielane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego jako wydatki tej jednostki (ujmowane w sprawozdaniu jednostkowym urzędu) planowane są w uchwale budżetowej według podziałek klasyfikacji budżetowej. Realizacja wydatków (przekazanie dotacji) musi następować zgodnie z uchwałą budżetową, tj. do wysokości zaplanowanych w niej kwot dotacji.

Zarówno planowanie jak i wydatkowanie środków na dotacje dla podmiotów oświatowych, są operacjami, które podlegają bieżącej ewidencji księgowej zgodnie z polityką rachunkowości jednostki. Polityka ta powinna uwzględniać szczegółowe zasady rachunkowości określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 289) (załącznik nr 3 do rozporządzenia zawiera plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych).

Przepisy wewnętrzne jednostki winny określać sposób ewidencji (wskazywać konta i zasady klasyfikacji zdarzeń), a także rodzaje dokumentów stanowiących podstawę zapisów księgowych. Ewidencja księgowa powinna z kolei umożliwiać prawidłowe sporządzenie sprawozdania budżetowego Rb-285, bowiem według przepisu art. 269 UFP sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego sporządza się na podstawie danych z ewidencji księgowej.

W sprawozdaniu Rb-285 jednostka samorządu terytorialnego przedstawia informacje m.in. o kwotach dotacji zaplanowanych w budżecie (w kolumnie „Plan po zmianach”) oraz o kwotach dotacji udzielonych podmiotom oświatowym (w kolumnie „Wydatki wykonane”). Kwoty dotacji – tak jak i inne wydatki w tym sprawozdaniu – muszą być zaprezentowane według podziałek klasyfikacji budżetowej, bowiem sprawozdanie Rb-285 sporządza się w szczególności: dział, rozdział, paragraf, sumując kwoty wyszczególnione w rozdziałach.

Sprawozdanie Rb-285 (którego wzór stanowi załącznik nr 20 do wyżej wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r., a sposób sporządzenia określa *Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego – rozdział 4 załącznika nr 39 do rozporządzenia*) zawiera poniższe informacje o dotacjach udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego podmiotom oświatowym:

1) w kolumnie „**Plan (po zmianach)**” w poszczególnych działach, rozdziałach i paragrafach klasyfikacji budżetowej ujęte są dane o planowanych dotacjach dla podmiotów oświatowych. I tak np. jeśli jednostka samorządu terytorialnego zaplanowała w uchwale budżetowej na dany rok dotacje dla publicznych i niepublicznych przedszkoli prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego, to w sprawozdaniu Rb-28S pokaże zaplanowane kwoty dotacji po zmianach dokonanych w roku budżetowym w dziale 801 „Oświata i wychowanie” w rozdziale 80104 „Przedszkola” w paragrafach:

- 2540 – „*Dotacja podmiotowa z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty – plan dotacji po zmianach dla przedszkoli niepublicznych prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego,*”
- 2590 – „*Dotacja podmiotowa z budżetu dla publicznej jednostki systemu oświaty prowadzonej przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub przez osobę fizyczną – plan dotacji po zmianach dla przedszkoli publicznych prowadzonych przez osoby fizyczne i prawne inne niż jednostka samorządu terytorialnego.*”

Kwoty dotacji we wskazanych podziałkach klasyfikacji budżetowej w sprawozdaniu w kolumnie „Plan (po zmianach)” powinny być zgodne z planem po zmianach oraz powinny wynikać z ewidencji księgowej konta 980 – „Plan finansowy wydatków budżetowych”.

Konto 980 służy do ewidencji planu finansowego wydatków budżetowych dysponenta środków budżetowych. Na stronie Wn konta 980 ujmuje się plan finansowy wydatków budżetowych oraz jego zmiany. Ewidencja szczegółowa do tego konta powinna być prowadzona w szczególności planu finansowego wydatków budżetowych umożliwiającej sporządzenie sprawozdania.

- 2) w kolumnie „**Zaangażowanie**” na koniec każdego kwartału będą wykazane kwoty dotacji wynikające z ewidencji szczegółowej prowadzonej do konta 998 – „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” według podziałek klasyfikacyjnych planu finansowego.
- 3) w kolumnie „**Wydatki wykonane**” będą wykazane kwoty dotacji przekazane podmiotom oświatowym na podstawie danych księgowości analitycznej do rachunku bieżącego (subkonto wydatków).

Kwoty dotacji wykazane w tej kolumnie powinny wynikać z ewidencji szczegółowej do konta 130 – „Rachunek bieżący jednostki” prowadzonej w szczególności planu finansowego wydatków budżetowych.

- 4) w kolumnie „Zobowiązania ogółem” ujmuje się na koniec każdego kwartału bezsporne zobowiązania z tytułu dotacji niespłacone do końca okresu sprawozdawczego, a w kolumnie „Zobowiązania wymagalne” – zobowiązania, których termin zapłaty minął przed upływem okresu sprawozdawczego, a nie są ani przedawnione, ani umorzone, z wyróżnieniem zobowiązań powstałych w latach ubiegłych i zobowiązań powstałych w roku bieżącym.

W sytuacji, gdy jednostka samorządu terytorialnego przekazuje w każdym miesiącu ustalone kwoty dotacji, te kolumny będą zerowe.

Sporządzając sprawozdanie Rb-28S należy mieć na uwadze, że niezgodność kwot wykazanych w sprawozdaniu z ewidencją księgową stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych określone w art. 18 pkt 2 UDFP.

## Bibliografia

1. Ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r. poz. 885 ze zm.).
2. Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (t.j. Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572 ze zm.).
3. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 168).
4. Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1053).
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 119).
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 289).



# **ZAŁĄCZNIK**

## **Analiza danych z zakresu dotacji oświatowych z wykorzystaniem systemu BeSTi@**

*Adam Głębski*

### **1. System BeSTi@ – wprowadzenie**

W roku 2006 Ministerstwo Finansów udostępniło wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego oraz regionalnym izbom obrachunkowym nowy elektroniczny system zarządzania budżetami jednostek samorządu terytorialnego BeSTi@. Pierwsze sprawozdania zostały sporządzone w systemie za I kwartał 2006 r., jednakże był to tylko test funkcjonalności nowego rozwiązania informatycznego. Dopiero od II kwartału 2006 r. system BeSTi@ stał się obligatoryjnym dla JST narzędziem do przekazywania danych ze sprawozdawczości budżetowej.

System BeSTi@ zrealizowany został w ramach projektu PHARE 2002/000.580.01.09 „Zarządzanie finansami publicznymi”, w ramach porozumienia bliźniaczego notyfikowanego w grudniu 2003 r., partnerem twinningowym Ministerstwa Finansów było Ministerstwo Gospodarki, Finansów i Przemysłu Republiki Francji.

System od samego początku swego istnienia pozwalał na obsługę sprawozdań zbiorczych oraz sprawozdań jednostkowych jednostek organizacyjnych JST, w szczególności jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, obsługę sprawozdań miesięcznych, kwartalnych, półrocznych i rocznych. Ponadto, umożliwiał także obsługę sprawozdań przekazywanych dysponentom środków budżetu państwa – Rb-27ZZ i Rb-50.

Dodatkowo, system umożliwia obsługę sprawozdań finansowych (komplet formularzy), bilansu z wykonania budżetu JST, a także bilansu skonsolidowanego.

W ramach wsparcia dla sfery planowania system pozwala na sporządzanie/ewidencję planów finansowych jednostek budżetowych oraz projektu budżetu, uchwały budżetowej, uchwał i zarządzeń zmieniających budżet (moduł Uchwały).

System umożliwia weryfikację danych sprawozdawczych z dokumentami planistycznymi. Niewątpliwą nowością w systemie informatycznym przekazany jednostkom samorządu terytorialnego w 2006 r. była funkcjonalność umożliwiająca tworzenie definicji własnych zestawień i wykonywanie ich w oparciu o wprowadzone do systemu dane (moduł Raporty).

Sprawozdania sporządzane były na podstawie art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 z późn. zm.) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. nr 115, poz. 781 ze zm.). Sprawozdania przekazywane były przez JST w formie dokumentu i elektronicznie do regionalnej izby obrachunkowej.

Jednostki samorządu terytorialnego na mocy § 12 ust. 2 wyżej wymienionego rozporządzenia po raz pierwszy otrzymały możliwość przekazywania sprawozdań wyłącznie

w formie elektronicznej (z wyjątkiem sprawozdania Rb-PDP) pod warunkiem, że zastosują podpis elektroniczny.

W roku 2010 zmianie uległa podstawa prawna sporządzania sprawozdań budżetowych. Z dniem 1 stycznia 2010 r. weszła w życie nowa ustawa z dnia 26 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2013 r. poz. 885 ze zm.), a z dniem 8 lutego 2010 r. nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. 2010 r. nr 20, poz. 103). Dodatkowo z dniem 19 marca 2010 r. zaczęło obowiązywać rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. nr 43, poz. 247).

W związku z nałożonym na jednostki organizacyjne JST obowiązkiem przekazywania sprawozdań do jednostki samorządu terytorialnego również w formie elektronicznej Ministerstwo Finansów udostępniło jednostkom samorządu i ich jednostkom organizacyjnym system SJO BeSTi@.

System SJO BeSTi@ zrealizowany został przez Ministerstwo Finansów w ramach projektu Transition Facility 2006/018-180.01-04 „System zarządzania budżetami jednostek samorządu terytorialnego – sprawozdawczość jednostek organizacyjnych” i ma służyć poprawie zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego na poziomie jej jednostek organizacyjnych w zakresie:

- planowania budżetu począwszy od etapu przygotowania projektu budżetu, poprzez wszystkie jego zmiany,
- sporządzania sprawozdań jednostkowych w miesięcznych i kwartalnych okresach sprawozdawczych,
- sporządzania bilansów jednostkowych jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- bilansów z wykonania budżetu JST oraz bilansu skonsolidowanego,
- wymiany danych między jednostkami organizacyjnymi a jednostką samorządu terytorialnego.

Od 2014 r. obowiązuje Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2014 r. poz. 119), w którym po raz pierwszy wprowadzono (§ 12 ust. 1) obowiązek przekazywania przez zarządy JST sprawozdań budżetowych wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego.

Biorąc powyższe pod uwagę system BeSTi@ zawiera bardzo cenne i pewne źródło bieżącej oraz archiwalnej informacji sprawozdawczej, która może być w bardzo prosty sposób poddawana przeróżnym analizom, w tym w szczególności z obszaru finansowania zadań oświatowych.

## **2. Dotacje oświatowe – analiza na podstawie sprawozdawczości budżetowej w oparciu o funkcje systemu BeSTi@**

Najprostszą metodą analizy danych sprawozdawczych w systemie BeSTi@ dostarcza podstawowa funkcjonalność formularzy ekranowych służących do wprowadzania sprawozdań dostępna praktycznie od samego początku istnienia systemu. Szczegółowe in-

formacje dotyczące sposobu uruchamiania tych funkcjonalności opisano w podrozdziale „2.3 Obsługa list – tabel” Dokumentacji użytkownika JST opublikowanej na stronie [www.budzetjst.pl](http://www.budzetjst.pl).

Każdy użytkownik systemu BeSTi@ wie, że na formularzu elektronicznym każdego sprawozdania Rb-27s oraz Rb-28s na samym jego końcu znajduje się podsumowanie wprowadzonych danych, ale już nie każdy ma świadomość, że dzięki grupowaniom list<sup>215</sup> w czasie pracy z tymi sprawozdaniami można uzyskać podsumowanie danych także w innych, wybranych przekrojach np. wg paragrafu, wg paragrafu i działu itp.

Przykładowe pogrupowanie sprawozdania Rb-28s za II kwartał pewnej JST, prezentujące w/w funkcjonalność systemu BeSTi@ wyglądałoby następująco:

Sprawozdania->Sprawozdania; rok: 2014, okres: II Kwartał, paczka: Sprawozdania->Sprawozdanie Rb-28s

Nagłówek    Pozycje

Pozycje (Łódź - 1061000 - M - 2014 - II Kwartał)

Paragraf    Dział

	Dział	Rozdział	Paragraf	P4	Plan	Zaangażowanie	Wydatki wykonane	Zobowiązania ogółem
+	Paragraf: 231				728 500,00	728 500,00	267 133,95	10 102,17
+	Paragraf: 233				120 000,00	120 000,00	60 000,00	0,00
+	Paragraf: 236				42 968 500,00	37 247 827,70	21 413 559,13	0,00
+	Paragraf: 248				68 168 305,00	68 120 950,00	35 270 850,00	0,00
-	Paragraf: 254							
+	Dział: 801				62 053 880,00	58 553 880,00	35 218 628,11	0,00
+	Dział: 854				4 116 865,00	4 116 865,00	2 266 085,73	0,00
					66 170 745,00	62 670 745,00	37 484 713,84	0,00

Kolejną przydatną funkcjonalnością formularza ekranowego, z której może korzystać każdy użytkownik aplikacji BeSTi@ jest funkcja „Szybkie filtrowanie”. Jest ona dostępna w skróconym menu kontekstowym i otwiera dodatkowy pasek przeszukiwania (nad danymi sprawozdawczymi), który pozwala na szybkie przefiltrowanie danych w oparciu o wpisane/wybrane informacje<sup>216</sup>. Po wybraniu z rozwijalnej listy odpowiedniej podziałki klasyfikacji (np. paragrafu) i wciśnięciu klawisza Enter, na ekranie pozostaną wyłącznie tylko te pozycje (wiersze sprawozdania), które pasują właśnie do tej wybranej podziałki.

Dane można filtrować równocześnie w kilku kolumnach np. dział i paragraf. Zaprezentowano to na kolejnym przykładowym rysunku, w którym ze sprawozdania Rb-28s wybrano informację sprawozdawczą dla dz. 801 – Oświata i wychowanie oraz paragrafu wydatków 254 – „Dotacja podmiotowa z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty”.

<sup>215</sup> Cała lista (w tym wypadku dane ze sprawozdania Rb-27s lub Rb-28s może zostać ułożona według zawartości wybranej kolumny. Aby pogrupować dane na liście, należy kliknąć i przytrzymać lewy przycisk myszy na nagłówku wybranej kolumny, a następnie przeciągnąć go na pole grupowania oznaczone napisem Upuść nagłówek kolumny aby pogrupować.

<sup>216</sup> Dla kolumn zawierających klasyfikację budżetową wybór podziałki, która ma zostać wybrana do wyświetlenia następuje w oparciu o rozwijalną listę ze słownika klasyfikacji budżetowej.

Łatwo można z niego odczytać plan po zmianach ogółem oraz wykonanie dla wybranej kombinacji tej formy dotacji w dziale Oświata i wykonanie, ale także ustalić rozdziały klasyfikacji budżetowej w jakich ten rodzaj dotacji występuje.

Dział	Rozdział	Paragraf	Pł.	Plan	Zaangażowana	Wykonanie
801	254					
801	80101	254	3	7 808 718,00	7 408 718,00	4 598 482,83
801	80102	254	3	3 687 473,00	3 687 473,00	2 088 984,89
801	80103	254	3	278 270,00	278 270,00	173 106,80
801	80104	254	3	13 284 288,00	12 288 885,00	7 770 881,14
801	80105	254	3	8 851 475,00	8 431 473,00	5 888 485,89
801	80106	254	3	888 238,00	888 238,00	210 154,78
801	80107	254	3	8 982 171,00	8 982 171,00	4 704 800,88
801	80111	254	3	2 188 877,00	2 188 877,00	1 228 485,71
801	80120	254	3	11 484 003,00	11 484 003,00	6 782 188,87
801	80121	254	3	434 126,00	434 126,00	289 210,20
801	80122	254	3	1 058 345,00	1 058 345,00	489 842,44
801	80130	254	3	5 748 018,00	5 748 018,00	2 781 882,78
801	80134	254	3	214 118,00	214 118,00	100 106,80
				62 058 880,00	60 808 880,00	36 218 428,11

Czasem w ramach prowadzonych analiz zachodzi potrzeba ustalenia np. rozdziału klasyfikacji budżetowej, w którym JST poniosła największe wydatki na np. dotacje z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty w ramach dz. 801 – Oświata i wychowanie. Do realizacji tego zadania będzie przydatna omówiona już wcześniej funkcjonalność filtrowania danych połączona z kolejną – sortowaniem<sup>217</sup> informacji.

Poniższy wygląd ekranu z wycinkiem sprawozdania Rb-28s uzyskano poprzez założenie filtra na kol. „Dział” (801) oraz na kol. „Paragraf” (S 254) by następnie posortować wybrane w ten sposób dane klikając dwa razy na nagłówku kol. „Wykonanie” (sortowanie malejące).

Dział	Rozdział	Paragraf	Pł.	Plan	Zaangażowana	Wykonanie
801	254					
801	80104	254	3	13 284 288,00	12 288 885,00	7 770 881,14
801	80120	254	3	11 484 003,00	11 484 003,00	6 782 188,87
801	80105	254	3	8 851 475,00	8 431 473,00	5 888 485,89
801	80101	254	3	7 808 718,00	7 408 718,00	4 598 482,83
801	80106	254	3	8 982 171,00	8 982 171,00	4 704 800,88
801	80102	254	3	3 687 473,00	3 687 473,00	2 088 984,89
801	80111	254	3	2 188 877,00	2 188 877,00	1 228 485,71
801	80121	254	3	1 058 345,00	1 058 345,00	489 842,44
801	80108	254	3	888 238,00	888 238,00	210 154,78
801	80122	254	3	434 126,00	434 126,00	289 210,20
801	80103	254	3	278 270,00	278 270,00	173 106,80
801	80134	254	3	214 118,00	214 118,00	100 106,80
				62 058 880,00	60 808 880,00	36 218 428,11

<sup>217</sup> Pojedyncze kliknięcie lewym przyciskiem myszy na nagłówku kolumny spowoduje posortowanie listy względem tej kolumny. Po pierwszym kliknięciu lista będzie posortowana rosnąco, a po drugim malejąco. Istnieje możliwość posortowania listy względem kilku kolumn. W tym celu należy posortować każdą z wybranych kolumn trzymając wciśnięty klawisz Shift.

W tej konkretnej jednostce największe wydatki w dziale 801 i § 254 poniesiono w rozdziale „80104 – Przedszkola”, a drugim co do znaczenia był rozdział „80120 – Licea ogólnokształcące”.

Sprawne posługiwanie się funkcjonalnościami filtrowania, grupowania oraz sortowania danych niewątpliwie pozwala na bardzo szybkie uzyskanie informacji (bez konieczności użycia kalkulatora) na podstawie sprawozdań budżetowych wprowadzonych do systemu. Należy przy tym także pamiętać, iż sprawozdania z podpisami elektronicznymi zawarte w systemie (a takimi są wszystkie sprawozdania przekazywane do MF za pośrednictwem RIO za okresy począwszy od 2014 r.) mają przymiot dokumentu. Można więc na tej podstawie powiedzieć wprost, że prowadzone powyższymi metodami analizy sporządzane są na podstawie dokumentu elektronicznego.

Omówione wyżej proste mechanizmy filtrowania i grupowania mają niestety swoje ograniczenia (np. w ramach filtrowania można wybrać tylko jeden paragraf, w ramach działu nie można wybrać jednocześnie dz. 801 oraz 854). Istnieje wprawdzie w systemie BeSTi@ filtr zaawansowany, jednakże jego obsługa wymaga od użytkownika posiadania większej wiedzy informatycznej niezbędnej do budowy odpowiednich zapytań, w związku z czym nie zaleca się jego użytkowania.

Kolejną przydatną funkcjonalnością do prowadzenia analiz danych sprawozdawczych, są wydruki sprawozdań o wspólnej nazwie „**Grupowane Rb-...**” (są one dostępne po rozwinięciu listy dostępnych dla danego dokumentu „Podglądów wydruku”).

Uzyskanie oczekiwanych wyników w oparciu o tę grupę zestawień wymaga starannego wykonania następujących kroków:

- 1) wybór parametrów zestawienia (m.in. wybór podziałek klasyfikacji budżetowej, które mają być ujęte w zestawieniu, poziomy grupowania danych w zestawieniu, itd.),
- 2) wykonanie zestawienia,
- 3) wydruk i/lub zapis zestawienia poza systemem BeSTi@.

Poniżej przedstawiono przykład zestawienia „Grupowane Rb-28s”, w którym wybrano następujące parametry:

- Grupowanie: Grupa pierwsza -> Paragraf  
 Filtrowanie – dział: tylko działy 801 i 854  
 Filtrowanie – paragraf: tylko paragrafy „dotacyjne”, które mogą pojawić się w wydatkach związanych z realizacją zadań oświatowych tj. od 200 do 284.

Klasifikacja budżetowa	Plan (w ramach)	Zaangażowanie	Wydatki wykonane	Zobowiązania w tym okresie			Wydatki wykonane w tym okresie	Wydatki wykonane w tym okresie	Wydatki wykonane w tym okresie
				ogółem	z tytułu umów	z tytułu zamówień publicznych			
201	888 888,00	888 888,00	238 888,00	18 188,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
201-1-80104-2510	888 888,00	888 888,00	238 888,00	18 188,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
206	921 888,00	920 888,00	888 888,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
206-1-80104-2520	921 888,00	920 888,00	888 888,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
206-1-80104-2520-1	921 888,00	920 888,00	888 888,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
206-1-80104-2520-1-2000	921 888,00	920 888,00	888 888,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
204	88 178 748,00	82 870 748,00	37 484 718,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Tak uzyskane zestawienie może zostać wydrukowane lub wyeksportowane poza system BeSTi@ do jednego z popularnych formatów plików (m.in. pdf, xls).

Podglądy wydruku „Grupowane Rb-...” pozwalają dodatkowo na opatrzenie symboli podziałek klasyfikacji wg której grupowane są dane sprawozdawcze treścią wynikającą z opisów określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków ...<sup>218</sup> co czyni takie zestawienia trochę bardziej czytelnymi dla osób nie zajmujących się na co dzień sprawami finansów publicznych np. radnych, mieszkańców, itp.

Klasyfikacja budżetowa			Plan (po zmianach)	Zaangażowanie	Wydatki wykonane	Zobowiązania wg stanu na koniec okresu spraw.			Wydatki, zrealizowane w ramach funduszu sołeckiego <sup>25</sup>	Wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego <sup>26</sup> (art.263 ust. 2 ustawy o finansach publicznych)
dział	rozdział	paragraf				ogółem	w tym wymagalne:			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>254 Dotacja podmiotowa z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty</b>			<b>66 170 745,00</b>	<b>62 670 745,00</b>	<b>37 484 713,84</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
801	80101	2540	7 608 118,00	7 608 118,00	4 545 652,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
801	80102	2540	3 667 472,00	3 667 472,00	2 068 064,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
801	80103	2540	318 210,00	318 210,00	173 105,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
801	80104	2540	13 358 355,00	10 358 355,00	7 770 861,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
801	80105	2540	6 931 472,00	6 431 472,00	3 889 455,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

### 3. Dotacje oświatowe – analiza danych planistycznych w oparciu o funkcje systemu BeSTi@

Opisane w poprzedniej części mechanizmy analiz danych sprawozdawczych można zastosować nie tylko w module „Sprawozdania”, ale także w module „Uchwały” o ile w systemie BeSTi@ ewidencjonowane są dane z uchwały budżetowej oraz kolejnych jej zmian wprowadzanych przez organ stanowiący i wykonawczy.

Poniżej zaprezentowano przykładowy wyciąg z załącznika „plan wydatków”<sup>219</sup> pogrupowanego wg rodzaju zadania oraz odfiltrowanego wg działu 801 i grupy wydatków o której mowa w art. 236 ust. 3 pkt 2 tj. dotacji na zadania bieżące.

<sup>218</sup> Dz.U. z 2014, poz. 1053 t.j. z późn. zm.

<sup>219</sup> Zrzut ekranu prezentuje widok planu wydatków z aktywną opcją „Pokaż pozycje z poprzednich układów” dostępną w menu Edycja.

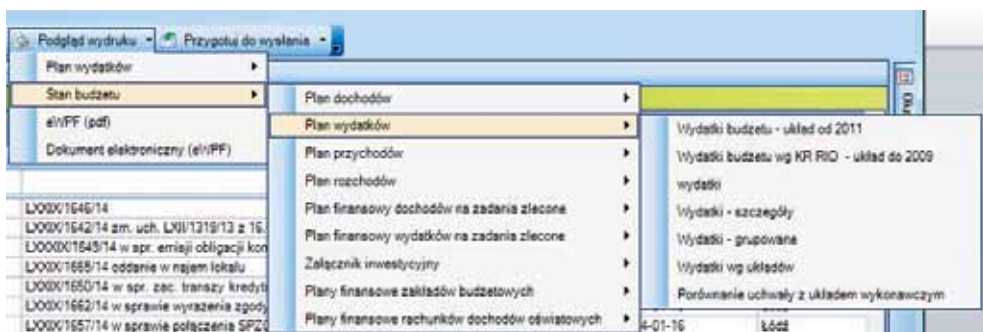
Pozycje							
Rodzaj							
Dział	Rozdział	Zadanie	Grupa	Rodzaj	Przed zmianą	Wartość	Po zmianie
801			B2DOT				
Kliknij tutaj aby dodać nową pozycję							
Rodzaj: Własne (Przed zmianą: 88 438 298,00, zmiana: 0,00, po zmianie: 88 438 298,00)							
801	80101		B2DOT	Własne	9 034 714,00	0,00	9 034 714,00
801	80102		B2DOT	Własne	3 687 472,00	0,00	3 687 472,00
801	80103		B2DOT	Własne	352 363,00	0,00	352 363,00
801	80104		B2DOT	Własne	19 581 488,00	0,00	19 581 488,00
801	80105		B2DOT	Własne	6 931 472,00	0,00	6 931 472,00
801	80106		B2DOT	Własne	655 235,00	0,00	655 235,00
801	80110		B2DOT	Własne	14 388 258,00	0,00	14 388 258,00
801	80111		B2DOT	Własne	2 193 677,00	0,00	2 193 677,00
801	80120		B2DOT	Własne	19 345 339,00	0,00	19 345 339,00
801	80121		B2DOT	Własne	444 126,00	0,00	444 126,00
801	80122		B2DOT	Własne	868 345,00	0,00	868 345,00
801	80130		B2DOT	Własne	10 515 283,00	0,00	10 515 283,00
801	80134		B2DOT	Własne	254 118,00	0,00	254 118,00
801	80195		B2DOT	Własne	186 408,00	0,00	186 408,00
Rodzaj: Zlecone (Przed zmianą: 37 249,00, zmiana: 0,00, po zmianie: 37 249,00)							
801	80101		B2DOT	Zlecone	37 249,00	0,00	37 249,00
					<b>88 475 547,00</b>	<b>0,00</b>	<b>88 475 547,00</b>

Równie pomocne mogą być także zdefiniowane w systemie podglądy wydruku załączników służących do ewidencji zmian planu dochodów jak i wydatków, które co do zasady prezentują wielkości planowane po zmianach wg stanu na wybrany dokument planistyczny.

Zdecydowana większość z tych podglądów wydruku umożliwia ograniczenie prezentowanych danych do oczekiwanego przez użytkownika zakresu informacji poprzez wskazanie m.in.:

- wybranych podziałek klasyfikacji budżetowej,
- wybranego rodzaju zadania wydatkowego,
- części budżetu (w przypadku miast na prawach powiatu), które mają zostać ujęte w generowanym zestawieniu.

Dodatkowo przeglądając listę wprowadzonych uchwał i zarządzeń wpływających na stan budżetu po zmianach istnieje możliwość wygenerowania zestawienia stanu budżetu po zmianach nie tylko na wybrany dokument ale także na inną wybraną przez siebie datę – dostęp do tych zestawień jest możliwy przez opcję „Stan budżetu”.





Niejednokrotnie prowadząc różnego rodzaju analizy zmian planu wydatków czy dochodów budżetowych pojawia się potrzeba ustalenia, którymi uchwałami i zarządzeniami dokonano zmian planu w konkretnej podziałce klasyfikacji budżetowej np. dotyczącej wspomnianego wyżej § 254 tj. dotacji podmiotowej z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty.

Szczególnie przydatnymi do realizacji ww. analizy są dostępne w systemie BeSTi@ następujące zestawienia analityczne:

- 1) „dochody wg układów” w zakresie zmian planu dochodów,
- 2) „wydatki wg układów” w zakresie zmian planu wydatków.

Poniżej przykład zestawienia zawierającego wykaz zmian wprowadzonych w ciągu całego roku budżetowego 2013 do planu wydatków budżetowych w § 254 oraz § 282 w działach 801 i 854 (takie informacje zostały podane w filtrze raportu przed jego wykonaniem). Z tego konkretnego przykładu prowadzonej analizy wynika, że zmiany do uchwały budżetowej w ww. podziałkach były wprowadzane w ciągu roku budżetowego czterokrotnie – poprzez uchwały z 4 lipca, 15 października, 28 listopada i 19 grudnia.

Zadanie	Rodzaj	Jednostka	Część	ZST	WK	PK	GR	GT	PT	MSWA
Data/Wyjęcia										
Numer										
2013-07-04 (1)										
2013-07-04 (16)										
2013-10-15 (28)										
2013-11-28 (34)										
2013-12-19 (37)										
2009/222/2013										
2009/16/260/2013										
627/2013										
XLIJ/290/2013										
XLIIJ/294/2013										
Razem										
001	00120	254	0	1 259 855,00	154 000,00	77 500,00	7 000,00			1 498 355,00
	00130	254	0	2 469 544,00	-154 000,00	-77 500,00	-150 364,00			2 062 680,00
	80195	282	0	4 000,00						4 000,00
	Razem			3 732 399,00	0,00	0,00	-151 364,00	-16 000,00		3 565 035,00
054	05410	254	0	245 094,00			700,00			245 794,00
	Razem			245 094,00			700,00			245 794,00
	Razem			3 977 493,00	0,00	0,00	-150 664,00	-16 000,00		3 810 829,00

Należy zaznaczyć, że powyższe zestawienie uzyskane w systemie BeSTi@ samo w sobie jest aktywnym narzędziem analitycznym umożliwiającym m.in. zmianę:

- a) kryteriów informacji wybieranych do zestawienia (np. ograniczenie zestawienia do danych z działu 801, skrócenie okresu analizy np. do 30 września (poprzez wyeliminowanie z zestawienia uchwał wchodzących w życie po tym dniu)
- b) pozycji prezentowanych w boczku tabeli np. poprzez usunięcie zbędnych w danej analizie kolumn (np. rozdział)
- c) wskazania, które kolumny/wiersze zestawienia mają być podsumowane, a które nie.

Niestety na dzień dzisiejszy w żadnej dokumentacji systemu BeSTi@ ani SJO BeSTi@ opublikowanej na stronie [www.budzetjst.pl](http://www.budzetjst.pl) nie znajdziemy instrukcji ułatwiającej posługiwanie się zestawieniami wygenerowanymi w formie kostek OLAP.

Jednakże z doświadczeń użytkowników, którzy odważyli się skorzystać z tego typu zestawień wynika, że wystarczy odrobina odwagi by nauczyć się sprawnego operowania tym narzędziem.

Na koniec warto jeszcze podkreślić, że oba ww. zestawienia tzn. „Dochody wg układów” oraz „Wydatki wg układów” zadziałają poprawnie tylko w przypadku prowadzenia ewidencji zmian budżetu w pełnej szczegółowości klasyfikacji budżetowej tzn. z uwzględnieniem działu, rozdziału i paragrafów klasyfikacji budżetowej. Próba wykonania tych zestawień dla planu dochodów i wydatków ewidencjonowanych w szczegółowości niewykraczającej poza art. 235 i art. 236 ustawy o finansach publicznych zakończy się niepowodzeniem.

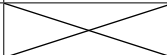


#### 4. Dotacje oświatowe na podstawie danych publicznie dostępnych w BIP Ministerstwa Finansów

System BeSTi@ nadal jest bardzo często postrzegany przez służby finansowe JST jako narzędzie służące wyłącznie realizacji celów regionalnych izb obrachunkowych i Ministerstwa Finansów. Nic bardziej mylnego, gdyż sprawozdania przekazane przez poszczególne jednostki samorządowe – zgodnie z zasadą jawności finansów publicznych – publikowane są na stronach Biuletynu Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów<sup>220</sup>. Stanowią one także podstawę do analiz sytuacji finansowej podsektora samorządowego, które umożliwiają porównanie własnej jednostki z innymi jednostkami o podobnych charakterze – analizy te są publikowane na stronie <http://www.finance.mf.gov.pl/budzet-panstwa/finanse-samorzadow/opracowania>.

Skorzystajmy więc z powyższych źródeł – w szczególności z danych ze sprawozdań rocznych Rb-27s oraz Rb-28s za 2013 r.

Planowane i wykonane dochody wszystkich JST wraz ze związkami komunalnymi wg Rb-27s w dziale 801 i 854 na koniec 2013 r. z wyodrębnieniem dotacji bieżących i majątkowych przedstawia poniższa tabela:

Dochody w dz. 801 i 854		Plan	Wykonanie	% wyk.
		(tys. zł)		
Dotacje	bieżące	1 866 831,93	1 704 584,56	91,3%
	majątkowe	619 138,21	540 069,15	87,2%
	<b>razem</b>	<b>2 485 970,13</b>	<b>2 244 653,71</b>	<b>90,3%</b>
Pozostałe dochody	bieżące	1 834 993,60	1 731 399,87	94,4%
	majątkowe	91 802,06	76 488,04	83,3%
	<b>razem</b>	<b>1 926 795,66</b>	<b>1 807 887,91</b>	<b>93,8%</b>
Ogółem Polska	bieżące	3 701 825,53	3 435 984,43	92,8%
	majątkowe	710 940,27	616 557,19	86,7%
	<b>razem</b>	<b>4 412 765,79</b>	<b>4 052 541,62</b>	<b>91,8%</b>
<b>Udział dotacji w dochodach ogółem dz. 801 i 854</b>		<b>56,3%</b>	<b>55,4%</b>	

Jak widać, dotacje stanowią nieco ponad połowę (55,4%) dochodów uzyskanych przez JST w obu powyższych działach.

<sup>220</sup> Dane te są dostępne na stronie [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) po przejściu następującej ścieżki łącz górnego i bocznego menu: Ministerstwo Finansów -> Działalność -> Finanse publiczne -> Budżety jednostek samorządu terytorialnego -> Sprawozdania budżetowe -> Rok [20..] – bazy danych


Dochody bieżące JST z tytułu dotacji celowych otrzymane w dz. 801 i 854 w 2013 r. wg najważniejszych źródeł przedstawiały się następująco:

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>§</b>	<b>Wykonanie (tys. zł)</b>	<b>% udziału</b>
<b>Dotacje celowe zaliczane do dochodów bieżących JST razem w tym:</b>		<b>1 704 584,56</b>	<b>100,0%</b>
Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację własnych zadań bieżących gmin (związków gmin)	203	875 783,80	51,4%
Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 i 6 ustawy, lub płatności w ramach budżetu środków europejskich	200	540 684,25	31,7%
Dotacje celowe otrzymane z gminy na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego	231	134 778,59	7,9%
Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację zadań bieżących gmin z zakresu edukacyjnej opieki wychowawczej finansowanych w całości przez budżet państwa w ramach programów rządowych	204	99 463,95	5,8%
Dotacje celowe otrzymane z powiatu na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego	232	21 100,00	1,2%

Dochody majątkowe JST z tytułu dotacji celowych otrzymane w dz. 801 i 854 w 2013 r. wg najważniejszych źródeł przedstawiały się następująco:

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>§</b>	<b>Wykonanie (tys. zł)</b>	<b>% udziału</b>
<b>Dotacje celowe zaliczane do dochodów majątkowych JST razem, w tym:</b>		<b>540 069,15</b>	<b>100,0%</b>
Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 i 6 ustawy, lub płatności w ramach budżetu środków europejskich	620	394 849,21	73,1%
Dotacje otrzymane z państwowych funduszy celowych na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych jednostek sektora finansów publicznych	626	64 180,49	11,9%
Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych gmin (związków gmin)	633	57 958,05	10,7%
Dotacja celowa otrzymana z tytułu pomocy finansowej udzielanej między jednostkami samorządu terytorialnego na dofinansowanie własnych zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych	630	9 334,12	1,7%
Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych powiatu	643	6 904,55	1,3%

Planowane i wykonane wydatki wszystkich JST wraz ze związkami komunalnymi wg Rb-28s w dziale 801 i 854 na koniec 2013 r. z wyodrębnieniem wydatków na dotacje bieżące i majątkowe przedstawia poniższa tabela:

Wydatki w dz. 801 i 854		Plan	Wykonanie	% wyk.
		(tys. zł)		
Dotacje	bieżące	4 672 952,8	4 517 134,9	96,7%
	majątkowe	65 944,0	60 044,3	91,1%
	<b>razem</b>	<b>4 738 896,8</b>	<b>4 577 179,2</b>	<b>96,6%</b>
Pozostałe wydatki	bieżące	55 500 980,0	54 194 794,9	97,6%
	majątkowe	2 676 876,3	2 322 743,1	86,8%
	<b>razem</b>	<b>58 177 856,3</b>	<b>56 517 538,0</b>	<b>97,1%</b>
<b>Ogółem Polska</b>	bieżące	60 173 932,8	58 711 929,8	97,6%
	majątkowe	2 742 820,3	2 382 787,4	86,9%
	<b>razem</b>	<b>62 916 753,1</b>	<b>61 094 717,2</b>	<b>97,1%</b>
<b>Udział dotacji w wydatkach ogółem dz. 801 i 854</b>		<b>7,5%</b>	<b>7,5%</b>	

Udział wydatków budżetowych JST ponoszonych w formie dotacji celowych stanowi mniej niż 10,0% wydatków budżetowych w dz. 801 „Oświata i wychowanie” oraz dz. 854 – „Edukacyjna opieka wychowawcza”.

Największe wydatki budżetowe JST na dotacje w 2013 r. przedstawia poniższe zestawienie:

Wyszczególnienie	§	Wykonanie (tys. zł)	% udziału
<b>Wydatki na dotacje (bieżące i majątkowe) ogółem</b>		<b>4 577 179,21</b>	<b>100,0%</b>
Dotacja podmiotowa z budżetu dla niepublicznej jednostki systemu oświaty	254	3 413 276,53	74,6%
Dotacja podmiotowa z budżetu dla publicznej jednostki systemu oświaty prowadzonej przez osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego lub przez osobę fizyczną	259	768 935,43	16,8%
Dotacje celowe przekazane gminie na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego	231	137 534,46	3,0%
Dotacje celowe przekazane dla powiatu na zadania bieżące realizowane na podstawie porozumień (umów) między jednostkami samorządu terytorialnego	232	31 112,33	0,7%
Dotacja celowa z budżetu na finansowanie lub dofinansowanie zadań zleconych do realizacji stowarzyszeniom	282	24 251,69	0,5%
Dotacje celowe z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, udzielone w trybie art. 221 ustawy, na finansowanie lub dofinansowanie zadań zleconych do realizacji organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego	236	23 407,88	0,5%
Dotacja podmiotowa z budżetu dla jednostek niezaliczanych do sektora finansów publicznych	258	10 130,35	0,2%

Nie bez znaczenia były również dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 i 6 ustawy, lub płatności w ramach budżetu środków europejskich:

- bieżące (§ 200) 86 241,7 tys. zł (1,9% wydatków ogółem dz. 801 i 854)
- majątkowe (§ 620) 42 030,1 tys. zł (0,9% wydatków ogółem dz. 801 i 854).

Ponad 90% wydatków budżetowych JST poniesionych w 2013 r. w formie dotacji było związane z finansowaniem następujących rodzajów działalności:

Rozdział	Wyszczególnienie	Dotacje (w tys. zł)			% udziału
		bieżące	majątkowe	razem	
80104	Przedszkola	1 466 125,0	712,7	1 466 837,8	32,0%
80101	Szkoły podstawowe	667 497,1	4 347,5	671 844,6	14,7%
80130	Szkoły zawodowe	606 924,5	2 398,1	609 322,7	13,3%
80110	Gimnazja	428 780,5	83,2	428 863,7	9,4%
80120	Licea ogólnokształcące	421 544,0	1 345,3	422 889,3	9,2%
85419	Ośrodki rewalidacyjno-wychowawcze	159 383,0	75,2	159 458,2	3,5%
80195	Pozostała działalność	94 281,8	43 466,5	137 748,3	3,0%
85403	Specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze	93 924,0	1 798,6	95 722,6	2,1%
80106	Inne formy wychowania przedszkolnego	86 948,7		86 948,7	1,9%
80102	Szkoły podstawowe specjalne	63 918,8	450,0	64 368,8	1,4%

Zakres dostępnych informacji jest o wiele szerszy i pozwoliłby na sporządzenie znacznie większej liczby zestawień obrazujących rozmaite aspekty pozyskiwania oraz wydatkowania dotacji oświatowych.

## Bibliografia

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. nr 115, poz. 781 ze zm.).
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. nr 20, poz. 103).
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U., poz. 119).
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. nr 43, poz. 247 ze zm.).
5. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 ze zm.).
6. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.).

Zachęcamy Państwa do zapoznania się także z innymi publikacjami opracowanymi w ramach projektu *Doskonalenie strategii zarządzania oświatą na poziomie regionalnym i lokalnym*, I i II etap, Priorytet III, Działanie 3.1 Poddziałanie 3.1.2. Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.



**Status dyrektora szkoły – poradnik dla samorządowców i dyrektorów szkół.** A. Pery, Warszawa, 2012 r.

Publikacja powstała w oparciu o obowiązujące przepisy prawa, ekspertyzy prawne, raporty oraz wyniki badań opracowane w ramach projektu. Jest to praktyczne kompendium wiedzy dla dyrektorów szkół i przedstawicieli organów prowadzących szkoły.

Publikacja szczegółowo omawia zagadnienia związane z wymaganiami prawnymi stawianymi przed kandydatami na stanowisko dyrektora szkoły, procedurą powierzania stanowiska dyrektora, oceny pracy oraz awansu zawodowego. Omawia zadania i zakresy odpowiedzialności dyrektora szkoły oraz istotne warunki wynikające ze stosunku pracy lub kontraktu zawieranego z dyrektorem. Ciekawym elementem pozycji jest także analiza porównawcza sytuacji dyrektorów szkół w Polsce i w innych krajach europejskich. Niewątpliwym atutem publikacji jest zwrócenie uwagi na niejednoznaczności i luki w obowiązującym prawie lub złe praktyki w stosowanych procedurach. Na ich podstawie autor formułuje wnioski i rekomendacje wymagające zmian obowiązującego stanu prawnego.



**Innowacyjne przykłady zarządzania i finansowania oświaty przez samorządy. Baza dobrych praktyk** – pod red. A. Levitasa, Warszawa, 2013 r.

Publikacja przygotowana przez Zespół Uniwersytetu Warszawskiego zawiera 15 szczegółowych przykładów dobrych praktyk, a więc inicjatyw jednostek samorządu terytorialnego, mających na celu wzmocnienie lokalnych systemów oświatowych. Przedstawione analizy dotyczą szerokiego zakresu problemów i zagadnień. Wszystkie zostały przygotowane przez samorządowców odpowiedzialnych za oświatę na swoim terenie. Wszystkie mają też zbliżoną strukturę i zaczynają się od skrótego przedstawienia lokalnego systemu szkolnego z jego problemami i wyzwaniem oraz od zwięzłego opisu innowacyjnego programu lub projektu. Następnie podany został bardziej szczegółowy opis jak te programy i projekty zostały wdrożone, jakie były ich sukcesy i porażki, a na koniec, jakie wnioski z tych doświadczeń mogą wyciągnąć dla siebie inne samorządy w Polsce pragnące wdrożyć podobne rozwiązania.

Autorom publikacji przyświecały dwa cele. Z jednej strony chcieli uzyskać od wiodących praktyków pogłębione analizy o tym, w jaki sposób stawiają czoła wyzwaniom, przed którymi stoją wszystkie samorządy w Polsce. Z drugiej zaś strony mieli nadzieję, że upowszechnienie tych przykładów może pomóc innym samorządom podnosić jakość pracy prowadzonych przez nie szkół (ze *Wstępu* do publikacji).



**Zarządzanie siecią szkół ponadgimnazjalnych. Polityka oświatowa dużych miast.** pod red. A. Sobotki, Warszawa, 2012 r.

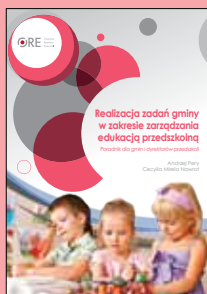
Tematyka roli samorządu w zarządzaniu szkolnictwem ponadgimnazjalnym jest dosyć zaniedbanym tematem badawczym. Niniejsza publikacja to próba całościowego spojrzenia na szkoły kształcące absolwentów gimnazjum, z punktu widzenia organu prowadzącego, odpowiedzialnego za zapewnienie im adekwatnej i atrakcyjnej oferty edukacyjnej. Publikacja skupia uwagę na pięciu dużych miastach – Gdańsku, Łodzi, Kielcach, Poznaniu i Wrocławiu, żeby lepiej zrozumieć rolę i możliwości samorządu oraz główne problemy szkolnictwa ponadgimnazjalnego. Zaprezentowane w publikacji analizy pokazują podobieństwa i różnice między wybranymi miastami oraz przedstawiają je na tle innych dużych miast (38 miast powyżej 100 tys.) oraz na tle wszystkich powiatów w kraju.

Do stworzenia publikacji zaproszeni zostali zarówno eksperci oświatowi, jak i pracownicy samorządowi. Ci pierwsi przygotowali analizy zróżnicowania wskaźników organizacji profili kształcenia i wyników egzaminów zewnętrznych. Dyrektorzy wydziałów oświaty poszczególnych miast przygotowali na zaproszenie Zespołu Uniwersytetu Warszawskiego studia przypadków, jak wygląda zarządzanie szkołami ponadgimnazjalnymi w ich miastach. Studia te dostarczają pogłębionej wiedzy o tym, w jaki sposób wybrane miasta starają się zarządzać siecią szkół ponadgimnazjalnych i jak oceniają efekty swoich wysiłków.



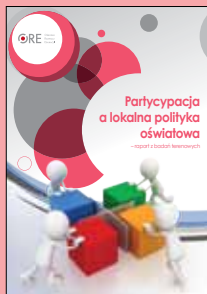
### **Świetlica – szkolną przestrzeńią czasu wolnego. Funkcjonowanie świetlic szkolnych poradnik dla gmin i dyrektorów szkół.** A. Pery, D. Kmita, Warszawa, 2014 r.

Jednym z zadań realizowanych przez organy prowadzące jest zapewnienie opieki i bezpieczeństwa dzieci w czasie pobytu w szkole. Dlatego też, szczególnym miejscem w szkole, powinna stać się świetlica szkolna, która pełni istotną rolę w realizacji zadań opiekuńczo-wychowawczych szkoły. Nowelizacja ustawy o systemie oświaty z dnia 24 kwietnia 2014 r. wprowadziła nowe ustawowe zobowiązania dotyczące uruchamiania i pracy świetlicy szkolnej. Głównym impulsem do zmiany w tym zakresie było zapewnienie jakościowo lepszej opieki świetlicowej w szkołach, szczególnie dla najmłodszych uczniów. Współczesna świetlica szkolna, jako wewnątrzszkolna instytucja opieki i wychowania, wspomaga i uzupełnia pracę szkoły we wszystkich jej zakresach, tj. w zakresie opieki, wychowania, dydaktyki oraz w zakresie oddziaływań profilaktyczno-terapeutycznych. By świetlica szkolna stała się faktyczną przestrzenią czasu wolnego, potrzeba jest jej prawidłowego zorganizowania. Aby wspomóc organy prowadzące oraz dyrektorów szkół w tym procesie, powstał poradnik pt. Świetlica – szkolną przestrzeńią czasu wolnego, dotyczący funkcjonowania świetlic szkolnych, będący kompendium wiedzy w powyższego zakresu. W poradniku, obok podstaw prawnych funkcjonowania świetlic szkolnych, zasad ich organizacji i finansowania, autorzy dokonują analizy niezbędnej i wymaganej dokumentacji oraz podają bardzo szczegółowe przykłady dobrych praktyk działania świetlic z terenu całej Polski.



### **Realizacja zadań gminy w zakresie zarządzania edukacją przedszkolną. Poradnik dla gmin i dyrektorów przedszkoli.** A. Pery, C. M. Nawrot, Warszawa, 2014 r.

Organy gminy znajdują w tej publikacji praktyczne informacje potrzebne do prawidłowego rozstrzygnięcia spraw związanych z funkcjonowaniem przedszkoli publicznych prowadzonych przez te organy oraz innych przedszkoli funkcjonujących na ich terenie, w tym wynikających z ostatnio przyjętych ustaw: „przedszkolnej” i „rekrutacyjnej”. Publikacja służy praktycznymi radami także dyrektorom przedszkoli, zarówno publicznych, jak i niepublicznych. Ponieważ nowelizacja ustawy o systemie oświaty wprowadziła znaczące zmiany w podstawowe funkcjonowanie wszystkich placówek przedszkolnych, w niniejszej pracy przedstawione zostały kluczowe zagadnienia związane z edukacją przedszkolną w świetle nowych uregulowań, ze szczególnym uwzględnieniem nowych elementów w systemie edukacji przedszkolnej (ze *Wstępu* do publikacji).



### **Partycypacja a lokalna polityka oświatowa – raport z badań terenowych.** Praca zbiorowa, Warszawa, 2014 r.

Na publikację złożony się wywiady prowadzone z formalnymi i nieformalnymi uczestnikami lokalnych systemów edukacji oraz analiza dostępnych danych, opis procesów włączania mieszkańców wybranych miast, gmin i powiatów w współdecydowanie o kierunkach lokalnej polityki edukacyjnej. Obok przykładów współdziałania władz samorządowych z mieszkańcami, które należy uznać za pozytywne przejawy partycypacji – w raporcie opisane zostały przypadki deficytów w badanym obszarze i zawodności procesów włączania. Opracowanie zawiera szczegółową analizę takich zagadnień, jak to, które obszary polityki oświatowej są obejmowane działaniami partycypacyjnymi, jacy aktorzy – formalnie i nieformalnie związani z systemem edukacji – w nich uczestniczą, kto przewodzi tym działaniom oraz jaki jest styl i charakter tego przywództwa. Celem przeprowadzonego badania była również identyfikacja barier w rozwoju partycypacji i największych wyzwań, jakie obecnie stają przed przedstawicielami władz samorządowych w obszarze kształtowania polityki oświatowej. Poza opisem stanu bieżącego, celem badania było również sformułowanie rekomendacji dla przedstawicieli samorządów, które zawarto w końcowej części niniejszego raportu. (z *Wprowadzenia* do publikacji).



### **Biblioteczka oświaty samorządowej:**

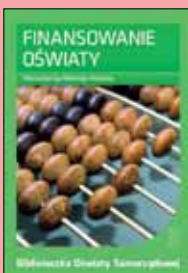
#### **Tom 1. STRATEGIE OŚWIATOWE**

Pierwszy tom Biblioteczki przedstawia analizę obecnych samorządowych strategii oświatowych, proces ich przygotowywania, a także techniki i narzędzia, które ułatwiają samorządom strategiczne zarządzanie lokalnym system oświaty. Publikacja podpowiada jak samorząd stojąc przed wieloma wyzwaniami (m.in. niż demograficzny, upowszechnienie edukacji przedszkolnej) może wykorzystywać planowanie strategiczne jako narzędzie skutecznego zarządzania oświatą.



### **Tom 2. ZARZĄDZANIE OŚWIATĄ**

W drugim tomie Biblioteczki zaproponowano – po raz pierwszy w Polsce – klasyfikację modeli zarządzania oświatą na poziomie lokalnym oraz przedstawiono najistotniejsze problemy z tego zakresu; relacje dyrektora szkoły z organem prowadzącym, monitorowanie pracy szkół, kontrola zarządcza w oświacie. Obok analiz ilościowych i studiów przypadku publikacja zawiera także liczne przykłady efektywnych narzędzi wspomagających zarządzanie.



### **Tom 3. FINANSOWANIE OŚWIATY**

Tom ten omawia teoretyczne założenia i praktykę procesu budżetowego w polskiej oświacie, stan faktyczny i przyczyny zróżnicowania wynagrodzeń nauczycieli, możliwości wprowadzenia lokalnych standardów zatrudnienia w oświacie, wyniki analizy nauczycielskich regulaminów płacowych oraz wykorzystanie pomiaru osiągnięć szkolnych uczniów oraz raportów z ewaluacji zewnętrznych do oceny pracy szkół.



### **Tom 4. EDUKACJA PRZEDSZKOLNA**

W tomie 4. szczegółowo omówiona została polityka gmin w zakresie upowszechniania edukacji przedszkolnej. Autorzy na podstawie przeprowadzonych badań scharakteryzowali; zróżnicowany poziom uczestnictwa w edukacji przedszkolnej (miasto/wieś, przedszkola publiczne/niepubliczne/inne formy wychowania przedszkolnego), wydatki na przedszkola, opłaty (sposoby ustalania, wysokość), preferowane formy finansowania opieki przedszkolnej, w tym znaczenie środków unijnych, na zakończenie wskazali na bariery w upowszechnieniu edukacji przedszkolnej.



### **Tom 5. INFORMACJE OŚWIATOWE**

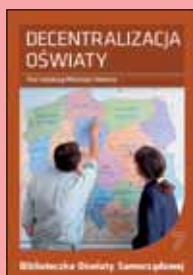
W związku z obowiązkiem corocznego (od 2009 r.) przygotowywania przez organy wykonawcze jednostek samorządu terytorialnego *Informacji o stanie realizacji zadań oświatowych*, publikacja podpowiada samorządowcom jak poradzić sobie z realizacją tego ustawowego obowiązku. Przedstawia obszerne modele *Informacji oświatowych* dla samorządów różnego szczebla. Szczególną uwagę zwrócono w publikacji na konieczność szerszego wykorzystania w *Informacjach* obok danych statystycznych i budżetowych, także różnorodnych wskaźników oświatowych. Publikacja ta stanowi uzupełnienie o uwagi i opinie samorządowców II wydanie publikacji pod red. Jana Herczyńskiego *Przygotowanie informacji o stanie realizacji zadań oświatowych. Propozycje dla jst.*



### **Tom 6. WSKAŹNIKI OŚWIATOWE**

W 6. tomie Biblioteczki autorzy przedstawili propozycję zestawu 24 oświatowych wskaźników odniesienia, które obejmują tematykę organizacji sieci szkół, procesu nauczania, zatrudnionej w szkołach kadry oraz problemy finansowania. Zadaniem zaprezentowanych w publikacji wskaźników jest dostarczenie wszystkim samorządom w Polsce aktualnych i porównywalnych informacji charakteryzujących lokalne systemy oświatowe. W książce szczegółowo omówiono metodologię obliczania wskaźników odniesienia oraz możliwości wykorzystania ich w praktyce.





### **Tom 7. DECENTRALIZACJA OŚWIATY**

Cechą szczególną polskiej oświaty jest jej daleko posunięta decentralizacja, która polega na przekazaniu znacznych kompetencji zarządczych z zakresu oświaty samorządom oraz szkołom i placówkom. Prezentowany tom *Biblioteczki* zawiera analizy i raporty dotyczące doświadczeń międzynarodowych oraz kształtowania się ustroju polskiej oświaty w ciągu minionego dwudziestolecia, w podziale na dwie dekady: tworzenie systemu (lata 1990-1999) i stabilizacja systemu (lata 2000-2010). Decentralizacja oświaty omawia ponadto kluczowe dla podnoszenia jakości oświaty relacje między dyrektorami szkół/placówek i samorządami.



### **Sześciolatki w szkole. Działania samorządów – dobre praktyki.** Warszawa, 2012 r.

Publikacja upowszechnia wyniki badań zleconych przez Ośrodek Rozwoju Edukacji w lutym 2012 roku na temat działań podejmowanych przez jednostki samorządu terytorialnego w zakresie obniżenia wieku szkolnego. W ramach badania przeprowadzone zostały wywiady z przedstawicielami samorządów gminnych z wysokim odsetkiem sześciolatków wśród pierwszoklasistów. Niewątpliwą zaletą tej niewielkiej publikacji jest to, że opisuje działania, które zostały podjęte przez poszczególne gminy w celu jak najlepszego przygotowania szkół na przyjęcie 6-letnich uczniów. Zaprezentowane przykłady dobrych praktyk (gmin miejskich, wiejskich i miejsko-wiejskich) w omawianym zakresie mogą zostać wykorzystane przez inne samorządy. Zapraszamy do lektury.



### **Samorządy i administracja rządowa na rzecz osób niepełnosprawnych. Informator dla rodziców dotyczący uprawnień dzieci z niepełnosprawnością.** M. Czarnocka, V. Pulwarska, Warszawa, 2013 r.

Broszura przygotowana w Ośrodku Rozwoju Edukacji we współpracy z Departamentem Zwiększania Szans Edukacyjnych Ministerstwa Edukacji Narodowej.

*...niniejszy poradnik, jest w stanie zapełnić swoistą „lukę informacyjną”, zarówno dla rodziców, jak i pracowników poradni oraz innych osób. Dzięki niemu, rodzice szybko i sprawnie będą mogli uzyskać informacje o pomocy, jaka przysługuje im i ich niepełnosprawnemu dziecku ze strony państwa, szczególnie w zakresie kompetencji i obowiązków spoczywających na samorządzie lokalnym w zakresie pomocy społecznej, opieki zdrowotnej i oświaty. Pracownicy poradni zaś będą mogli udzielić rodzicom pełniejszego wsparcia, wspólnie z nimi analizując zapisy zawarte w niniejszym poradniku, pomagając ustalić, które z nich, mogą dotyczyć konkretnie ich dziecka. Poradnik ten może więc przynieść wymierne korzyści wielu osobom, zarówno „odbiorcom” pomocy, jak i jej „dawcom”. I trzeba mieć tylko nadzieję, że będzie on szeroko rozpowszechniony i dotrze do jak największej grupy zainteresowanych (Monika Gołubiew-Konieczna, psycholog, pedagog specjalny, dyrektor Poradni Psychologiczno-Pedagogicznej Nr 7 w Gdańsku).*



### **Moje dziecko idzie do przedszkola. Nowe regulacje prawne w wychowaniu przedszkolnym.** I. Konopka, Warszawa 2014 r.

To broszura przygotowana z myślą o rodzicach dzieci, które wkrótce dołączą do grona przedszkolaków. Publikacja podpowiada jak można przygotować dziecko do tej nowej, ważnej dla niego roli. Zwraca uwagę na szereg zmian prawnych dotyczących upowszechnienia wychowania przedszkolnego i obniżenia wieku realizacji obowiązku szkolnego z 7 do 6 lat. Omawia szczegółowo nowe regulacje prawne, które mają na celu dostosowanie systemu opieki, kształcenia i wychowania dzieci we wczesnym okresie rozwoju do dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości oraz umożliwienie dzieciom jak najwcześniejszego dostępu do edukacji wysokiej jakości, zgodnej z ich wiekiem, możliwościami i umiejętnościami. Rodziców zachęcamy do lektury broszury a samorządowców do wykorzystania jej do podniesienia poziomu upowszechnienia wychowania przedszkolnego w swojej jednostce samorządu terytorialnego.

Wszystkie poniższe pozycje dostępne są do pobrania w wersji elektronicznej ze strony [www.ore.edu.pl](http://www.ore.edu.pl).

W celu otrzymania publikacji w formie tradycyjnej, prosimy o kontakt bezpośrednio z Zespołem projektowym.



## OŚRODEK ROZWOJU EDUKACJI

Aleje Ujazdowskie 28

00-478 Warszawa

tel. 22 345 37 00, fax 22 345 37 70

mail: sekretariat@ore.edu.pl

www.ore.edu.pl

egzemplarz bezpłatny

zdjęcie na okładce: [www.fotolia.com](http://www.fotolia.com)



Publikacja współfinansowana przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego