

GINA MIASTA RADOMIA
ul. J. Kilińskiego 30, 26-600 Radom
NIP 7962817529
REGON 670223451

Regionalna Izba Obrachunkowa
w Warszawie

Wpłynęło dn. 15.05.2019

AF 1040

podpis e-mail z ZZ Radom

Wniosek o udzielenie wyjaśnienia w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych

2019-05-15

WNIOSEK O UDZIELENIE WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH

NA. 43. 26. 2019

996

Podstawa prawna: Art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 o regionalnych izbach obrachunkowych (t. jedn. Dz. U. z 2012 poz. 1113 z późn. zm.)

A. ADRESAT WNIOSKU

Regionalna Izba Obrachunkowa w Warszawie, ul. Koszykowa 6 A, 00-564 Warszawa

B. DANE WNIOSKODAWCY

B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

Rodzaj wnioskodawcy (zaznaczyć właściwy kwadrat)

- ☒ 1. jednostka samorządu terytorialnego ☐ 2. związek międzygminny ☐ 3. stowarzyszenie gmin, gmin i powiatów
☐ 4. związek, stowarzyszenie powiatów (w tym samorządowe osoby prawne) ☐ 5. samorządowe jednostki organizacyjne (w zakresie ich wykorzystania) ☐ 6. beneficjenci dotacji z budżetów jst

Nazwa pełna

Gmina Miasta Radomia

B.2. ADRES SIEDZIBY

Powiat	Gmina	Miejscowość
Radomski	Gmina Miasta Radomia	Radom
Ulica	Nr domu	Nr lokalu
Kilińskiego	30	-
Kod pocztowy	Pocztą	
26-600	Radom	

B.3. WSKAZANIE PRZEPISÓW O FINANSACH PUBLICZNYCH BĘDĄCYCH PRZEDMIOTEM WYJAŚNIENIA W ZAKRESIE ICH STOSOWANIA

Należy wskazać jednostki redakcyjne przepisów wraz z nazwą aktu prawnego do każdego zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (bez przytaczania treści przepisów)

art. 223 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych

art. 22 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych

C. PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO (STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO (ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH I PYTANIA (PYTAŃ))

Krótki opis stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych), bez dokumentacji sprawy.

Stosownie do art. 223 ustawy o finansach publicznych w przedszkolach gminnych mogą funkcjonować rachunki dochodów własnych. Jak wskazuje się również w literaturze, przepis ten stanowi podstawę prawną do utworzenia w samorządowych jednostkach budżetowych, prowadzących działalność określoną w ustawie o systemie oświaty wydzielonych rachunków i gromadzenia na nich dochodów określonych w uchwale przez organ stanowiący tej jednostki dochodów. Umieszczone w tym przepisie wyliczenie dochodów nie ma charakteru zamkniętego, na co wskazuje użyte tamże określenie: "w szczególności". Oznacza to, że gromadzenie dochodów przez samorządową jednostkę budżetową również na podstawie

innych niż wskazane wprost w treści przepisu źródeł, a więc także wynikających z treści art. 67a ust. 2 ustawy to jest wpłaty opiekunów uczniów przedszkola z tytułu wyżywienia wychowanków, może stanowić dochód gminy nieumieszczany w budżecie gminy. W tej sytuacji wpłaty dokonywane na rachunek własny publicznego przedszkola nie były objęte budżetem gminy, skoro wydatki przedszkola ponoszone z dochodów własnych z art. 223 ustawy o finansach publicznych nie stanowiły części budżetu gminy. Podkreślić należy, że wydzielone rachunki budżetowe prowadzone są we wszystkich placówkach oświatowych, których organem prowadzącym jest Gmina Miasta Radomia, zatem również w przedszkolach publicznych. Przy uchwalaniu budżetu Gminy środki z wydzielonych rachunków budżetowych nie są uwzględniane ani po stronie dochodów ani po stronie wydatków. Stanowią one środki pozabudżetowe. Pozostają w dyspozycji jednostki budżetowej. Na wyodrębnionym rachunku przedszkola publicznego, którego organem prowadzącym jest Gmina Miasta Radomia gromadzone są głównie środki pochodzące z wpłat rodziców na wyżywienie dzieci. Odpłatność pobierana od rodziców na ten cel stanowi stawkę żywieniową, która w całości jako tzw. „wsad do kotła” jest przeznaczana na zakup artykułów żywnościowych. Zatem skoro środki na wyżywienie pozostają na rachunku przedszkola tym samym nie mogą stanowić środków budżetowych. W uchwale budżetowej uwzględniane są jako środki pozabudżetowe.

Podkreślić należy, że budżet Gminy Miasta Radomia nie jest konstruowany jak w niektórych gminach, gdzie wpłaty od rodziców na wyżywienie dzieci w przedszkolu samorządowym uiszczane są do jednostki budżetowej czyli przedszkola, w postaci dochodów budżetowych a następnie odprowadzane na konto gminy i wykazywane w sprawozdaniu budżetowym Rb-27S. Gmina natomiast przekazuje je do jednostki w planie wydatków w paragrafie 4220 na zakup artykułów żywnościowych, na sporządzenie posiłków dla wychowanków i wykazuje je w sprawozdaniu Rb-28S. Dopiero w takiej sytuacji wydatki wyżywienie stanowią część budżetu gminy.

Pytanie (pytania) przyporządkowane do stanu faktycznego (stanów faktycznych) lub zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) przedstawionego wyżej

Czy do podstawy naliczenia dotacji dla niepublicznych przedszkoli w latach 2005 do 2014 należało ujmować środki zgromadzone na wydzielonych rachunkach dochodów?

D. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Stanowisko wnioskodawcy do pytania (pytań) przedstawionego w części C.

W ustawie z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych wprowadzona została instytucja dochodów własnych jednostek budżetowych. Są to tylko te rodzaje dochodów, które wymienia ustawa (art. 22 ust. 1 i 2) lub które określone są w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego (art. 22 ust. 3). Są to na ogół dochody z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, statutowej jednostki budżetowej, na przykład wyżywienie. Jednostki budżetowe mogą gromadzić dochody własne wyłącznie na wyodrębnionym rachunku.

Po wejściu w życie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych przepis art. 223 stanowi podstawę prawną do możliwości utworzenia w samorządowych jednostkach budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie oświatowej wydzielonych rachunków i gromadzenia na nich określonych w uchwale przez organ stanowiący tej jednostki dochodów. Należy zauważyć, że wydzielony rachunek dochodów działa na tożsamy sposób co zlikwidowane rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych. Stosownymi uchwałami Rady Miejskiej w Radomiu wydzielone zostały rachunki dochodów w przedszkolach i szkołach miejskich do rozliczania dochodów i wydatków na wyżywienie dzieci. Tym samym, kwoty przeznaczone na wyżywienie dzieci nie były w ogóle składnikiem (elementem) budżetu gminy.

Umieszczone w art. 223 przywołanej wyżej ustawy wyliczenie dochodów nie ma charakteru zamkniętego co oznacza to, że gromadzenie dochodów przez samorządową jednostkę budżetową również na podstawie innych niż wskazane wprost w treści przepisu źródeł, a więc także wynikających z treści art. 67a ust. 2 u.s.o. (wpłaty opiekunów uczniów przedszkola z tytułu wyżywienia dziecka) może stanowić dochodów gminy nieumieszczany w budżecie gminy. W tej sytuacji część wydatków bieżących przedszkoli (jednostki budżetowej z art. 11 u.f.p. i art. 79 ust. 1 u.s.o. - obowiązujących okresie 2005-2014) stanowiła wydatki dokonywane na rachunek budżetu (ustalane w budżecie), zaś część będąca odpowiednikiem wpłat dokonywanych na rachunek własny publicznego przedszkola nie była objęta budżetem gminy, skoro wydatki przedszkola ponoszone z dochodów własnych z art. 223 u.f.p. nie stanowiła części budżetu gminy.

Tak orzekł Sąd Apelacyjny w Krakowie w wyroku z dnia 14 lipca 2016 roku wydanym w sprawie sygnatura akt I ACa 274/16 rozstrzygając wyraźnie wydatki bieżące przedszkoli na te dokonywane na rachunek budżetu oraz nieobjęte budżetem gminy. Również Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w uzasadnieniu wyroku wydanego w sprawie II GSK 2404/11 wskazał, że prawna możliwość pomniejszania naliczanej podstawy o kwoty uiszczanego czynszu istnieje przy uwzględnieniu postanowień art. 223 ustawy o finansach publicznych gdyż środki te gromadzone zostają na wydzielonym rachunku.

Również Ministerstwo Edukacji Narodowej wielokrotnie wyrażało stanowisko w tej sprawie. „Do podstawy ustalenia dotacji, o których mowa wyżej - zdaniem Ministerstwa Edukacji Narodowej - nie należy zaliczać wpłat rodziców za czynności opiekuńczo-wychowawcze i żywienie dzieci. Środki takie - zgodnie z przepisami art. 223 ustawy o finansach publicznych - samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty gromadzą na wydzielonych rachunkach dochodów określonych w uchwałach organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego. Organ stanowiący danej jednostki samorządu terytorialnego określa również przeznaczenie dochodów, sposób i tryb sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych” fragment odpowiedzi sekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji Narodowej na interpelację nr 21259 w sprawie sposobu obliczania dotacji dla przedszkoli publicznych i niepublicznych prowadzonych przez inne organy niż jednostki samorządu terytorialnego, (źródło: strona internetowa

W Informacji o wynikach kontroli finansowania niepublicznych przedszkoli przez gminy województwa pomorskiego Najwyższa Izba Kontroli wskazała, że możliwe jest wyłączenie środków objętych rachunkiem wydzielonym.

W uzasadnieniu wyroku I Aca 679/14 Sądu Apelacyjnego, Sąd oparł się na orzeczeniu II GSK 2404/11 z 26 marca 2013 r., w którym to Naczelny Sąd Administracyjny, wskazał możliwość pomniejszania naliczanej podstawy o kwoty uiszczanego czesnego w przypadku istnienia wydzielonych rachunków. Po drugie, Sąd Apelacyjny wyprowadził błędny wniosek, że skoro plan dochodów rachunku dochodów jednostek określonych w art. 223 ustawy o finansach publicznych jest umieszczony w załączniku do uchwały budżetowej to środki te stanowią środki budżetowe. Przeciwnie, załączenie planu dochodów wydzielonego rachunku dochodów ma jedynie charakter informacyjny i nie jest to część budżetu gminy. Art. 90 ust. 2b ustawy oświatowej odwołuje się do wydatków bieżących ustalonych w „budżecie danej gminy”, a nie w uchwale budżetowej. Zgodnie z art. 211 ust. 5 u.f.p. uchwała budżetowa składa się z budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz załączników, do których, zgodnie z art. 214, zalicza się między innymi plan dochodów rachunku dochodów jednostek, o których mowa w art. 223 ust. 1, oraz wydatków nimi finansowanych. Wynika z tego, że budżet jednostki samorządu terytorialnego i plan dochodów rachunku dochodów określonych w art. 223 u.f.p. jednostek, które gromadzą na wydzielonym rachunku dochody, stanowią odrębne elementy uchwały budżetowej. Więc plan ten nie jest częścią budżetu jednostki samorządu.

Z kolei w wyroku wydanym w sprawie I Aca 176/16 Sąd Apelacyjny w Krakowie błędnie przyjął, że wysokość kosztów wyżywienia należy włączyć do podstawy obliczenia dotacji niezależnie od tego czy wpłaty na ten cel wpływają na rachunek wydzielony, ponieważ podstawę wyliczenia dotacji stanowią wszystkie wydatki bieżące. Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Wydatki bieżące, o których mowa w art. 90 ust 2b, to wydatki ustalone (zaplanowane) w budżecie gminy. Stąd też nie stanowią wydatków bieżących środki na wyodrębnionych rachunkach albowiem nie są to środki budżetowe.

W ocenie Wnioskodawcy art. 223 ustawy o finansach publicznych stanowi wyjątek od zasady wyrażonej w art. 11 tejże ustawy, w myśl której jednostki budżetowe odprowadzają w pełni uzyskane przychody i dochody do właściwego budżetu.

Jeżeli dochody własne nie zasilają budżetu gminy a wydatki nimi finansowane nie obciążają tego budżetu, to nie mogą mieć wpływu na wysokość dotacji należnych podmiotom prowadzącym przedszkola niepubliczne. Środki na wydzielonych rachunkach nie wpływają na poziom wydatków bieżących.

Innymi słowy, wpłaty rodziców wnoszone na wydzielone rachunki dochodów nie stanowiły wydatków bieżących z budżetu, skoro w ogóle nie trafiały do budżetu gminy.

Podkreślenia wymaga, że gmina nie jest dysponentem środków na wydzielonych rachunkach dochodów.

Podnieść należy, że zasady funkcjonowania wydzielonych rachunków dochodów w jednostkach budżetowych są analogiczne do zasad gospodarki finansowej zakładów budżetowych. Zarówno zakłady budżetowe jak i wydzielone rachunki dochodów w jednostkach budżetowych stanowią instytucje gospodarki pozabudżetowej.

Skoro środki na wydzielonych rachunkach dochodów nie są środkami budżetu gminy to do podstawy ustalenia wysokości dotacji dla przedszkoli niepublicznych nie można uwzględniać wydatków ponoszonych przez same przedszkola publiczne ze względu na odrębność budżetu gminy od wydzielonych rachunków dochodów.

Podsumowując zdaniem Wnioskodawcy, przy obliczaniu podstawy dotacji na jednego wychowanka przedszkola niepublicznego w latach 2005 do 2014 nie należało wliczać tych wydatków, jako nieplanowanych w budżecie gminy, które przedszkola gminne ponoszą w ramach działających wydzielonych rachunków dochodów z art. 223 ustawy o finansach publicznych a wcześniej art. 22 ustawy o finansach publicznych z 30 czerwca 2005 r.

Na dodatkowe poparcie swojego stanowiska w zakresie wyżywienia w przedszkolach w okresie 2005-2014, Wnioskodawca przywołuje fragment uchwały nr 50/2012 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 4 lipca 2012 r.

„Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jednolity: Dz.U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572, z późn. zm.) — zwanej dalej „uso” — przedszkolem publicznym jest przedszkole, które m.in. prowadzi bezpłatne nauczanie, wychowanie i opiekę w czasie ustalonym przez organ prowadzący, nie krótszym niż 5 godzin dziennie. Na istotę zadań gminy związanych z prowadzeniem przedszkoli wskazał Sąd Najwyższy, który w uchwale z dnia 18 grudnia 1992 r. (III AZP 30/92, Lex 9560) uznał, że przedszkole nie jest placówką opiekuńczo-wychowawczą, a w związku z tym wszystkie usługi wykraczające poza minimum programowe, a zwłaszcza usługi opiekuńcze i bytowe świadczone przez przedszkole nie są objęte zakresem ustawowych obowiązków gminy. Art. 14 ust. 5 uso stanowi, iż organ prowadzący ustala wysokość opłat za świadczenia udzielane przez przedszkole publiczne w czasie przekraczającym wymiar zajęć, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 2 uso. Art. 14 ust. 6 uso określa, iż do ustalania opłat za korzystanie z wyżywienia w przedszkolach publicznych oraz publicznych innych formach wychowania przedszkolnego przepisy art. 67a uso stosuje się odpowiednio. Z powołanego przepisu (art. 67a ust. 2 uso) wynika wprost, że korzystanie z posiłków w stołówce szkolnej — i odpowiednio przedszkolnej — jest odpłatne.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, iż uznanie zasadności ujęcia w podstawie dotacji kosztów wyżywienia dzieci w przedszkolach niepublicznych naruszałoby konstytucyjną zasadę równości podmiotów. Gmina bowiem dodatkowo finansowałaby wyżywienie dzieci w przedszkolach niepublicznych w sytuacji gdy nie ponosi kosztów wyżywienia dzieci w przedszkolach publicznych dla których jest organem prowadzącym. Tym samym sytuacja przedszkoli niepublicznych byłaby korzystniejsza, ponieważ finansowanie kosztu wyżywienia dzieci w przedszkolach publicznych ponoszą wyłącznie rodzice poprzez wpłaty na wydzielony rachunek (a nie ponosi ich już gmina).

Tak więc dotowanie przez gminę kosztów wyżywienia dzieci w przedszkolu niepublicznym prowadziłoby do uprzywilejowania przedszkoli niepublicznych co stanowiłoby naruszenie zasady równości podmiotów. Gmina nie osiąga dochodu na wyżywieniu dzieci w przedszkolach publicznych ponieważ to rodzice pokrywają wsad do kotła.

Nadto gdyby gmina pokrywała koszty wyżywienia to w ten sposób dotowałaby koszt wyżywienia dzieci w przedszkolach niepublicznych mimo, że dzieci to wyżywienie mają już sfinansowane a to w postaci wpłat czesnego regulowanego przez rodziców, co wynika wprost ze statutu niepublicznego przedszkola.

Prowadziłoby to do podwójnego finansowania kosztów wyżywienia dzieci w przedszkolu

niepublicznym. Powyższe potwierdzają wyroki Wojewódzkiego Sądu administracyjnego z dnia 6 marca 2014 r. sygn. akt V SA/Wa 1785/13 oraz z dnia 18 czerwca 2014 r. sygn. akt V SA/Wa 471/14 w których stwierdzono że ujmowanie w rozliczeniu dotacji wydatków sfinansowanych z dotacji a dotyczących wyżywienia prowadziłoby do podwójnego finansowania wyżywienia dzieci.

Wskazać w tym miejscu należy na wyroki WSA w Warszawie z dnia 6.03.2014 sygn. akt V SA/Wa 1785/13 i z dnia 18.06.2014 r. sygn. akt V SA/Wa 471/14), w których stwierdzono, że ujmowanie w dotacji wydatków sfinansowanych z dotacji a dotyczących np. wyżywienia powodowałoby podwójne finansowanie wyżywienia dzieci. Podobne stanowisko wyraziła Najwyższa Izba Kontroli w wystąpieniu pokontrolnym znak LGD-4101-016-016/11.

Co więcej prowadziłoby to do bezpodstawnego wzbogacenia osoby prowadzącej przedszkole niepubliczne.

Data wypełnienia wniosku 15.05.2019r.	Imię i nazwisko wnioskodawcy lub osoby upoważnionej	Podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej PREZIDENT MIASTA Q
--	---	---



**Regionalna Izba Obrachunkowa
w Warszawie**

ul. Koszykowa 6a, 00-564 Warszawa

tel. (22) 628 28 62; 628 78 42

e-mail: warszawa@warszawa.rio.gov.pl



WA.023.26.2019

Warszawa, dnia 23. maja 2019 r.

Prezydent Miasta

Gmina Miasta Radomia

ul. J. Kilińskiego 30

26-600 Radom

W odpowiedzi na wniosek z dnia 15.05.2019r. w sprawie interpretacji art. 223 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r, 869) i art.22 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r o finansach publicznych (Dz.U. z 2005 r, Nr. 249, poz. 2104 ze zm.) w kontekście ustalania podstawy naliczania dotacji dla przedszkoli niepublicznych w oparciu o art. 90 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2018 r,996, ze zm.) uprzejmie informuję;

W latach 2005-2014 podstawę prawną dotowania przedszkoli niepublicznych stanowiły przepisy wyżej cytowanej ustawy o systemie oświaty. Zgodnie z art. 90 ust. 2b powołanej ustawy, dotacje dla niepublicznych przedszkoli przysługują na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75 % ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia (..).

Budżet jednostki samorządu terytorialnego obydwie ustawy o finansach publicznych określały jednakowo: jako roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki.

Wydatki bieżące ustawa o finansach publicznych określa ogólnie, jako wydatki, które nie są wydatkami majątkowymi. Jednostki samorządu terytorialnego wyodrębniają w planie wydatków, w układzie działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej, kwoty wydatków bieżących (obecnie stosownie do art.236 ust.2 ustawy o finansach publicznych). Zgodnie z przywołanym wyżej przepisem wszystkie te wydatki ustalone w budżecie, w rozdziale przewidzianym dla przedszkola, czy też innej formy wychowania przedszkolnego, w zależności od formy organizacyjnej danego przedszkola niepublicznego stanowią podstawę naliczenia dotacji.

W ustawie o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r jak i w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. określone są różne formy gospodarki pozabudżetowej między innymi zakłady

budżetowe i rachunki dochodów własnych, przekształcone następnie w wydzielone rachunki dochodów samorządowych jednostek budżetowych.

Zarówno pod rządami „starej” ustawy jak i obowiązującej obecnie przychody i koszty zakładów budżetowych oraz dochody i wydatki rachunków dochodów własnych nie były pozycjami budżetu, czyli nie były ani wydatkami, ani dochodami, ani też przychodami czy rozchodami budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Ich plany finansowe były załączane do uchwały budżetowej.

Jednocześnie określa to obecnie art. 211 ust.5 i art. 214 ustawy o finansach publicznych, stanowiąc, że uchwała budżetowa składa się z: budżetu jednostki samorządu terytorialnego i załączników.

Tak więc nie w budżecie a w załącznikach do uchwały budżetowej zamieszcza się plan dochodów rachunku dochodów jednostek, o których mowa w art. 223 ust. 1, oraz wydatków nimi finansowanych a także plany przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Warszawie nie ma uprawnień do dokonywania powszechnie, obowiązującej wykładni przepisów prawa. W związku z tym niniejsze wyjaśnienie należy traktować jako stanowisko Izby, które nie jest wiążące dla wnioskującego o udzielenie wyjaśnienia, jak również dla organów rozstrzygających w konkretnych sprawach.