



**REGIONALNA IZBA OBRACHUNKOWA
W GDAŃSKU**

RP/0441/86/44/1/2022

Gdańsk, dnia 22 sierpnia 2022 r.

**Pan
Janusz Wróbel
Burmistrz Miasta Pruszcza Gdańskiego
ul. Grunwaldzka 20
83-000 Pruszcz Gdański**

Szanowny Panie Burmistrzu,

we wniosku z dnia 21 lipca 2022 r., doręczonym do Regionalnej Izby Obrachunkowej w dniu 29 lipca 2022 r., zwrócił się Pan o zajęcie stanowiska w sprawie charakteru środków finansowych z tytułu dotacji oświatowej przekazanych po upływie roku, jednocześnie zwracając się z prośbą o udzielenie odpowiedzi na niżej wskazane pytania:

1. *Czy, w świetle obowiązujących przepisów, wypłacone przez gminę miejską środki z tytułu zaniżonej dotacji (wyrównanie dotacji) posiadają:*
 - a) *w dalszym ciągu cechy dotacji, a zatem podlegają rozliczeniu w takim trybie, jak dotacje udzielane zgodnie z obowiązującą ustawą o finansowaniu zadań oświatowych?*
 - b) *charakter odszkodowawczy?*
2. *Czy w sytuacji uznania, że wypłacone środki z tytułu zaniżonej dotacji posiadają jednak charakter odszkodowawczy, jaka powinna być klasyfikacja wydatków, z jakiego mogą być pokryte ww. środki?*

Odnosząc się do poruszanej w niniejszym wniosku problematyki oraz przedstawionych powyżej pytań, we wstępie wskazać należy, że – jak słusznie zwrócono uwagę w niniejszym wniosku – dotychczas prezentowane były odmienne koncepcje dotyczące charakteru środków finansowych stanowiących wyrównanie dotacji oświatowej wypłaconej po upływie roku budżetowego. Część przedstawicieli doktryny oraz judykatury stała na stanowisku, że środki takie nie tracą dotacyjnego charakteru. Prezentowany był również pogląd odmienny wskazujący na odszkodowawczy charakter takich środków.

W ocenie tut. Izby za przekonywujące należy uznać stanowisko prezentowane w aktualnym orzecznictwie sądowym wskazujące na odszkodowawczy charakter takich środków, w tym stanowisko wyrażone w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 lipca 2020 r., wydanym w sprawie prowadzonej pod sygn. akt V CSK 502/18. Równocześnie tut. Izba wyjaśnia, że jej zdaniem, pomimo tego, że orzeczenie to zostało wydane na podstawie nieobowiązującego aktualnie przepisu art. 90 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 *u.s.o.*, to znajdzie ono zastosowanie także w przedmiotowym przypadku z uwagi na to, że na gruncie ustawy z dnia 27 października 2017 r. *o finansowaniu zadań oświatowych* (tekst jednolity: (Dz.U. z 2021 r. poz. 1930 z późn. zm.)

charakter dotacji oświatowej, zasady jej wypłacania, rozliczania oraz kontroli wydatkowania nie uległy zmianie.

W wyżej powołanym wyroku w pierwszej kolejności odwołano się do charakteru dotacji oświatowej wskazując, że świadczenie to ma **charakter publicznoprawny**, a jego wypłata i wykorzystanie podlegają regułom określonym w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.) zwanej dalej u.f.p. oraz w art. 90 ust. 3d i n. u.s.o. Jak podkreślono, za stanowiskiem tym przemawia określenie świadczenia mianem „dotacji”, źródło (budżet gminy) i przeznaczenie (realizacja zadań publicznych) finansowania zgodne z definicją dotacji określoną w art. 126 u.f.p. oraz wskazane wprost w ustawie reguły dotyczące wykorzystania dotacji, w tym kontroli jego prawidłowości przez właściwe organy oraz konieczność rozliczenia (art. 90 ust. 3d-g u.s.o.), w znacznej mierze zbieżne z ogólnymi regułami dotyczącymi dotacji (por. art. 250 u.f.p.). Przemawia za nim również jednolite stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w tej kwestii, w tym akceptujące powszechną praktykę organów administracji, wydających na podstawie art. 252 u.f.p. **deklaratoryjne decyzje o zwrocie dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem albo pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości**. W orzecznictwie tym zdecydowanie przeważa przy tym pogląd, że w art. 90 ust. 3d u.s.o. chodzi o dotacje **podmiotowo-celowe**, gdyż udziela się je jednostkom spoza sektora finansów publicznych na dofinansowanie ich bieżącej działalności statutowej (por. art. 131 u.f.p. w związku z art. 90 ust. 3d u.s.o.), ale również na konkretny cel (por. art. 127 u.f.p. w związku z art. 90 ust. 3d u.s.o.) – realizację dofinansowania konkretnych zadań szkoły lub placówki w zakresie kształcenia, wychowania i opieki (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 marca 2014 r., II GSK 1858/12, nie publ., z dnia 26 sierpnia 2014 r., II GSK 1002/13, nie publ., z dnia 3 września 2014 r., II GSK 916/13, nie publ., z dnia 9 września 2015 r., II GSK 1616/14, nie publ., z dnia 25 września 2015 r., II GSK 1769/14, nie publ., z dnia 18 lutego 2016 r., II GSK 2293/14, nie publ., z dnia 1 marca 2016 r., II GSK 2447/14, nie publ., z dnia 17 listopada 2016 r., II GSK 911/15, II GSK 1194/15 i II GSK 1023/15, nie publ., z dnia 10 maja 2017 r., II GSK 2522/15, nie publ., z dnia 23 maja 2017 r., II GSK 2647/15, nie publ., z dnia 27 listopada 2017 r., II GSK 2218/17, nie publ., z dnia 5 września 2018 r., I GSK 2583/18, nie publ., z dnia 15 stycznia 2019 r., I GSK 2506/18, nie publ., z dnia 14 marca 2019 r., I GSK 869/18, nie publ., z dnia 2 kwietnia 2019 r., I GSK 1185/18, nie publ., z dnia 15 maja 2019 r., I GSK 1002/18, nie publ. i z dnia 30 stycznia 2020 r., I GSK 278/18, nie publ.), choć można również spotkać zapatrywanie wskazujące na podmiotowy (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 września 2014 r., II GSK 1147/13, nie publ., z dnia 19 stycznia 2017 r., II GSK 1355/15, nie publ. i z dnia 26 lipca 2017 r., II GSK 3590/15, nie publ.) albo celowy (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2019 r., I GSK 427/18, nie publ.) charakter dotacji.

Niezależnie od rozbieżności przedstawicieli judykatury w zakresie charakteru dotacji oświatowej, wskazano, że przepisy art. 90 ust. 3d i n. u.s.o. nie pozostawiają wątpliwości, że osoba prowadząca przedszkole niepubliczne **nie może dysponować dotacją w sposób w pełni swobodny** (może być wykorzystana wyłącznie na pokrycie wydatków bieżących szkoły lub placówki), jej wykorzystanie podlega rozliczeniu i kontroli (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2019 r., I GSK 1002/18), a skutkiem wykorzystania dotacji

niezgodnie z przeznaczeniem albo pobrania nienależnie lub w nadmiernej wysokości jest **obowiązek jej zwrotu** (art. 252 u.f.p.). Za niezgodne z przeznaczeniem uznaje się przy tym – ze względu na **roczny system rozliczania dotacji** (art. 251 ust. 1 i art. 211 u.f.p.), określany mianem „**zasady roczności**” – np. pokrywanie z dotacji oświatowych na dany rok wydatków z innych lat (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2017 r., II GSK 40/16, nie publ., z dnia 16 maja 2018 r., I GSK 883/18, nie publ., z dnia 27 listopada 2018 r., I GSK 2082/18, nie publ., z dnia 13 września 2018 r., I GSK 2219/18, nie publ., z dnia 14 stycznia 2019 r., I GSK 2656/18, z dnia 2 kwietnia 2019 r., I GSK 1185/18, z dnia 25 kwietnia 2019 r., I GSK 1771/18, z dnia 30 lipca 2019 r., I GSK 1238/18 i I GSK 1239/18, nie publ. i z dnia 12 grudnia 2019 r., I GSK 1601/18, I GSK 1604/18, I GSK 1606/18 i I GSK 1629/18, nie publ.). Jednocześnie w wyroku z dnia 9 lipca 2020 r. Sąd Najwyższy zaakcentował, że nie jest to jednak reguła bezwzględna, gdyż z odwołaniem do art. 251 ust. 4 u.f.p. - z którego wynika, że w razie gdy odrębne przepisy (za takie uznaje się art. 90 ust. 3d u.s.o.) stanowią o sposobie udzielenia i rozliczenia dotacji wykorzystanie dotacji może nastąpić, poza zapłatą za zrealizowane zadania, „przez realizację celów wskazanych w tych przepisach” - dopuszcza się wydatkowanie dotacji oświatowej po upływie roku, na który była przyznana, jeżeli wydatek służy pokryciu należności (zaciągniętych zobowiązań) związanych z realizacją w tym roku dotowanego zadania (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2016 r., II GSK 353/15, nie publ., z dnia 23 maja 2017 r., II GSK 2647/15, z dnia 6 czerwca 2017 r., II GSK 2819/15, nie publ. oraz z dnia 27 listopada 2018 r., I GSK 2082/18 i tam przywoływane wcześniejsze orzecnictwo). Wskazuje się też, że art. 251 ust. 4 u.f.p. dotyczy m.in. wydatkowania 12-stej części dotacji oświatowej, która jest wypłacana do dnia 1 grudnia roku, na który dotacja została przyznana, co czyni niemożliwym jej wydatkowanie w tym roku. W rezultacie za dopuszczalne uznaje się wykorzystanie dotacji przyznanej na dany rok na wydatek poniesiony w styczniu następnego roku, związany z faktyczną realizacją zadań przedszkola w roku poprzednim (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2016 r., II GSK 2197/14, nie publ., z dnia 28 czerwca 2016 r., II GSK 353/15, z dnia 6 czerwca 2017 r., II GSK 2819/15 i z dnia 27 listopada 2018 r., I GSK 2082/18). Z drugiej strony ze względu na zasadę roczności za niedozwoloną i „niecelową” uznaje się wypłatę dotacji po upływie roku budżetowego – niezrealizowane kwoty wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego wygasają z upływem roku budżetowego (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2019 r., I GSK 1238/18 i I GSK 1239/18) - a tym samym także żądanie wypłaty wyższej kwoty dotacji oświatowej za poszczególne miesiące danego roku po zakończeniu tego roku ze wskazaniem na większą liczbę uczniów niż podana w informacji miesięcznej o rzeczywistej liczbie uczniów (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 grudnia 2019 r., I GSK 1601/18, I GSK 1604/18, I GSK 1606/18 i I GSK 1629/18). Za sprzeczne z zasadą roczności i art. 90 ust. 3c u.s.o. uznaje się też przepisy aktów prawa miejscowego wydawanego na podstawie art. 90 ust. 4 u.s.o., przewidujące rozliczenie dotacji przez wyrównanie zaniżonych dotacji i przekazywanie wyrównanej kwoty dotacji w roku następnym (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 2017 r., II GSK 40/16, z dnia 16 maja 2018 r., I GSK 883/18 i z dnia 12 grudnia 2019 r., I GSK 1601/18, I GSK 1604/18, I GSK 1606/18 i I GSK 1629/18) (...).

Omówione powyżej reguły dotyczące wypłaty dotacji, a w szczególności reguła roczności, zdaniem Sądu Najwyższego, nie pozwalają przyjąć – przynajmniej co do zasady – że osoba prowadząca przedszkole, której wypłacono zaniżoną dotację, może domagać się jej wypłaty po upływie roku budżetowego. Zwrócono również uwagę, że wprowadzie art. 90 u.s.o. był źródłem powstającego z mocy prawa (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 listopada 2016 r., II GSK 1023/15) publicznoprawnego zobowiązania, w którym odpowiednikiem obowiązku wypłaty dotacji było prawo podmiotowe do dotacji (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2019 r., I GSK 761/18, nie publ.), jednakże – jak podkreślono – z upływem roku budżetowego wykonanie tego publicznoprawnego obowiązku staje się w zasadzie prawnie niemożliwe, w związku z czym zobowiązanie należy uznać za definitywne niewykonane.

W niniejszym orzeczeniu Sąd Najwyższy podkreślił również, że nie powinno budzić wątpliwości, że niewykonanie przez jednostkę samorządu terytorialnego zobowiązania określonego w art. 90 ust. 2b u.s.o. może wpływać negatywnie na interesy majątkowe organu prowadzącego przedszkole. O tym, że takie naruszenie jest możliwe, decyduje to, że dotowana działalność może być prowadzona w interesie prywatnym osoby prowadzącej przedszkole niepubliczne, choćby w celu osiągnięcia zysku, i to ona jest beneficjentem dotacji.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 lipca 2020 r., wskazując na odszkodowawczy charakter roszczenia o wypłatę dotacji w zaniżonej wysokości wskazał, że podstawą roszczenia w takim przypadku będzie przepis art. 471 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*, który, ze względu na publicznoprawny charakter niewykonanego zobowiązania, winien być stosowany *per analogiam*.

Uzupełniając tut. Izba wskazuje, że za cywilnoprawnym charakterem środków wypłaconych po zakończeniu roku budżetowego tytułem wyrównania zaniżonej dotacji za lata poprzednie opowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny w wyżej powołanych wyrokach z dnia 30 lipca 2019 r. wydanych w sprawach prowadzonych pod sygn. akt I GSK 1238/18 i IGSK 1239/18.

Odnosząc się do drugiego z przytoczonych we wstępie niniejszego pisma pytań, uprzejmie informuję, że środki z tytułu wypłaty dotacji w zaniżonej wysokości, jak, słusznie wskazano w przedmiotowym wniosku – winny zostać ujęte w Dziale 801 - Oświata i wychowanie rozdziale 80106 – Inne formy wychowania przedszkolnego § 460 - Kary, odszkodowania i grzywny wypłacane na rzecz osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych.

Jednocześnie pragnę podkreślić, że jest to jedynie stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku, która nie posiada uprawnień do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa.

Z poważaniem

Signature Not Verified

Dokument podpisany przez
Luiza Budner - Iwanicka; RIO
w Gdańsku
Data: 2022.08.22 15:02:12
CEST

Luiza Budner - Iwanicka
Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Gdańsku

Regionalna Izba Obrachunkowa w Gdańsku

ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
tel: (58) 301-86-45, fax: (58) 346-25-15

NIP 583-21-22-408 REGON 190134954

✉ gdansk@rio.gov.pl www.bip.gdansk.rio.gov.pl

Do wiadomości:

- 1) członkowie Kolegium w/m,
- 2) Wydział Kontroli Gospodarki Finansowej w/m,
- 3) Wydział Informacji, Analiz i Szkoleń w/m.

Publikacja:

Biuletyn Informacji Publicznej Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku.