

Uchwała Nr II/4/2014
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy
z dnia 22 stycznia 2014 roku

w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Burmistrza Kruszwicy do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 20 grudnia 2013 r. Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, znak RIO-KF-4104-45/2013.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (j.t. Dz. U. z 2012 r., poz. 1113) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w składzie:

Przewodniczący:

1. Tadeusz Dobek

Członkowie:

2. Włodzimierz Bartkowiak
3. Lidia Dudek
4. Włodzimierz Górzyński
5. Daniel Jurewicz
6. Aleksandra Kwiatkowska
7. Elżbieta Osińska
8. Halina Paszkowska
9. Jan Sieklucki
10. Halina Strzelecka
11. Andrzej Tatkowski
12. Piotr Wasiak

uchwała, co następuje:

oddalić zastrzeżenia złożone przez Burmistrza Kruszwicy do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 20 grudnia 2013 r. Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, znak RIO-KF-4104-45/2013, (doręczonym w dniu 23.12.2013 r.), oznaczonych punktem 2 lit. a i b o treści odpowiednio:

„2. Ustalanie dotacji dla oddziałów przedszkolnych w niepublicznych szkołach podstawowych o uprawnieniach szkół publicznych zgodnie z przepisami art. 90 ust. 2b ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (j.t. Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.) i z uwzględnieniem przyjętych rozwiązań określonych w § 3 uchwały Nr XL/456/2009 Rady Miejskiej w Kruszwicy z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji dla szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych, niepublicznych przedszkoli (...), w szczególności poprzez:

- a) przyjmowanie jako podstawy do obliczania ostatecznej kwoty dotacji za dany rok wysokości wydatków bieżących poniesionych w oddziałach przedszkolnych przy szkołach podstawowych prowadzonych przez Gminę, tj. wykonanych na dzień 31 grudnia,
- b) proporcjonalne uwzględnianie w podstawie naliczenia dotacji na uczniów oddziałów przedszkolnych wysokości tzw. „wydatków wspólnych” ponoszonych m.in. na ekonomiczno-administracyjną obsługę jednostek oświatowych, doskonalenie i doskonalenie zawodowe nauczycieli, a także prowadzenie stołówek i świetlic szkolnych, stosownie do dyspozycji zawartych w art. 236 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j. t. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).”

Uzasadnienie:

Pismem z dnia 2 stycznia 2014 r. (znak OR-SG.1710.5.2013) skierowanym do Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, nadanym w dniu 3 stycznia 2014 r. i doręczonym dnia 7 stycznia 2014 r., Burmistrz Kruszwicy, złożył zastrzeżenia do wniosków zawartych w punkcie 2 lit. a i b wystąpienia pokontrolnego, sporządzonego dnia 20 grudnia 2013 r., na podstawie przeprowadzonej kontroli w Urzędzie Miejskim w Kruszwicy, udokumentowanej protokołem kontroli Nr RIO/KF/45/2013 z dnia 5 grudnia 2013 r.

W ocenie Burmistrza wskazane powyżej wnioski zawarte w wystąpieniu pokontrolnym są niezasadne z następujących powodów:

1. W odniesieniu do wniosku sformułowanego w punkcie 2 lit. a wystąpienia, Burmistrz podnosi, iż zapis w art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty nie zawiera sposobu wyliczenia dotacji dla oddziałów przedszkolnych w niepublicznych szkołach o uprawnieniach szkół publicznych, a takowa regulacja zawarta jest w uchwale Nr XL/456/2009 Rady Miejskiej w Kruszwicy. Zapisy uchwały mówią o wydatkach bieżących ustalonych w budżecie Gminy Kruszwica ponoszonych przez szkoły publiczne na oddziały przedszkolne w przeliczeniu na jednego ucznia. Ponadto zdaniem Burmistrza przywołany art. 90 ust. 2b ww. ustawy nie zawiera żadnego zapisu mówiącego o rocznym rozliczeniu przekazanej dotacji do wysokości faktycznie poniesionych wydatków, a takowe są dopiero znane po przedłożeniu sprawozdań jednostkowych, tj. 10 stycznia następnego roku. Burmistrz zwrócił uwagę, że w treści art. 90 ust. 3c przywołanej ustawy zapisano wprost, iż dotacje przekazywane są w 12 częściach w terminie do ostatniego dnia każdego miesiąca na rachunek bankowy szkoły lub placówki. Nie ma mowy o korekcie naliczenia przekazanej dotacji w roku następnym, bowiem w opinii Burmistrza, byłaby to 13 rata, gdyby należało zwiększyć jej wielkość na plus lub zachodziłaby konieczność jej zwrotu przez dotowanego, gdyby korekta była na minus.

2. Burmistrz w zastrzeżeniach złożonych wobec punktu 2 lit. b wystąpienia pokontrolnego dotyczącego proporcjonalnego uwzględniania w podstawie naliczania dotacji na uczniów

oddziałów przedszkolnych w niepublicznych szkołach podstawowych o uprawnieniach szkół publicznych w wysokości tzw. „wydatków wspólnych” ponoszonych m.in. na ekonomiczno-administracyjną obsługę jednostek oświatowych, dokształcanie i doskonalenie zawodowe nauczycieli, a także prowadzenie stołówek i świetlic szkolnych, stwierdził, że w świetle zapisów § 3 przywołanej wyżej uchwały dotacja będzie liczona w oparciu o dane z rozdziału 80103 – Oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych. Jednocześnie zwrócił uwagę, że także art. 90 ust. 2b ustawy nic nie mówi o ujmowaniu do podstawy naliczenia dotacji wydatków ponoszonych przez inną jednostkę, niż przedszkola, a obsługę ekonomiczno-finansową szkół i przedszkoli w Gminie Kruszwica prowadzi wyodrębniona jednostka budżetowa, jaką jest Zespół Oświaty i Wychowania w Kruszwicy. Burmistrz zasygnalizował, iż zatrudnienie pracowników tej jednostki nie jest ujmowane w Systemie Informacji Oświatowej, która stanowi podstawę do naliczenia subwencji ogólnej w części oświatowej dla Gminy. Właściwa wykładnia – wg Burmistrza – to zastosowanie analogicznych rozwiązań przyjętych w § 5 ust. 1 i § 7 rozporządzenia z dnia 13 sierpnia 2013 r. Ministra Edukacji Narodowej w sprawie udzielania gminom dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego (Dz. U. z 2013 r., poz. 956), z których wynika, iż do rozliczenia dotacji z budżetu państwa ujmuje się wydatki bieżące poniesione w rozdziałach: 80104 - Przedszkola, 80105 - Przedszkola specjalne, 80106 - Inne formy wychowania przedszkolnego oraz do 31 grudnia 2016 r. 80103 - Oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych.

Przystępując do rozstrzygnięcia sprawy Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy, na posiedzeniu w dniu 22 stycznia 2014 r., w pierwszej kolejności oceniło, czy złożone przez Burmistrza zastrzeżenia odpowiadają wymogom formalnym określonym w art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Kolegium uznało, że zastrzeżenia złożone zostały z zachowaniem ustawowego terminu, tj. w ciągu 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego. Wymogi dotyczące podstawy ich wniesienia, tj. oparcie zastrzeżeń o zarzut naruszenia prawa w wystąpieniu pokontrolnym przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie spełnione zostały w obydwu przypadkach.

W odniesieniu do powyższych zastrzeżeń, po analizie stanu faktycznego i prawnego, a także po zapoznaniu się z wyjaśnieniami dotyczącymi zastrzeżeń złożonymi przez Naczelnika Wydziału Kontroli Gospodarki Finansowej Izby, Kolegium stwierdziło, co następuje:

Ad. 1. W odniesieniu do zastrzeżenia dotyczącego wniosku pokontrolnego sformułowanego w punkcie 2 lit. a wskazującego jako podstawę prawną - ustalania dotacji dla oddziałów przedszkolnych w niepublicznych szkołach podstawowych o uprawnieniach szkół publicznych - art. 90 ust. 2b ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (j.t. Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 ze zm.) wraz z uwzględnieniem przyjętych rozwiązań określonych w § 3 uchwały Nr XL/456/2009 Rady Miejskiej w Kruszwicy z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji dla szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych, niepublicznych przedszkoli, a także osób

prowadzących inne formy wychowania przedszkolnego na terenie Gminy Kruszwica oraz trybu i zakresu kontroli prawidłowości ich wykorzystania, Kolegium Izby stwierdza, iż przytoczony przepis prawa jest prawidłowy, z uwagi na poniższe.

W ustawie o systemie oświaty użyte zostało pojęcie **przedszkole**, przez które należy rozumieć przedszkola oraz oddziały przedszkolne, bowiem z przepisów art. 14 tejże ustawy wynika, że wychowanie przedszkolne realizowane jest w przedszkolach, oddziałach przedszkolnych w szkołach podstawowych oraz w innych formach wychowania przedszkolnego, czyli punktach przedszkolnych i zespołach wychowania przedszkolnego. W zależności od rodzaju organu prowadzącego oraz sposobu funkcjonowania szkoły, przedszkola i placówki dzieli się na publiczne i niepubliczne. Szkoły, przedszkola i placówki publiczne prowadzone przez podmioty inne niż jednostka samorządu terytorialnego (dalej: jst) oraz szkoły, przedszkola i placówki niepubliczne otrzymują z budżetów jst dotacje na zasadach określonych odpowiednio w przepisach art. 80 i 90 ustawy o systemie oświaty. Organy stanowiące jst, w oparciu o delegacje ustawowe zawarte odpowiednio w art. 80 ust. 4 i art. 90 ust. 4 tejże ustawy, zobligowane zostały do ustalenia trybu udzielania i rozliczania dotacji, w tym m.in. podstawy obliczania dotacji. Zatem zakres regulacji podejmowanej uchwałą musi mieścić się w granicach upoważnienia ustawowego i może obejmować wyłącznie materię przekazaną w nim do unormowania. Rada Miejska Kruszwicy wypełniając dyspozycję art. 90 ust. 4 ustawy podjęła uchwałę Nr XL/456/2009 w dniu 29 grudnia 2009 r., w której m.in. poprzez zapisy § 3 określiła wysokość dotacji dla oddziału przedszkolnego w niepublicznych szkołach podstawowych o uprawnieniach szkoły publicznej. Tym samym nastąpiła konkretyzacja wysokości dotacji dla oddziałów przedszkolnych w oparciu o art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty, który wyznacza minimalny poziom podstawy obliczania dotacji jako wysokość nie niższą niż 75% ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących **ponoszonych** w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia. W konsekwencji dla oddziałów przedszkolnych Rada Miejska ustaliła wysokość dotacji na poziomie 100% ustalonych w budżecie Gminy Kruszwica wydatków bieżących **ponoszonych** przez szkoły publiczne na oddziały przedszkolne w przeliczeniu na jednego ucznia. W świetle powyższego podstawę prawną przyznawania dotacji dla niepublicznego przedszkola, a także oddziału przedszkolnego w niepublicznej szkole podstawowej o uprawnieniach szkoły publicznej stanowi art. 90 ust. 2b ustawy. Przyjęcie odmiennej koncepcji, tj. braku w ustawie sposobu wyliczenia dotacji dla oddziałów przedszkolnych w niepublicznych szkołach o uprawnieniach szkół publicznych, stworzyłoby sytuację, w której organ stanowiący nie mógłby uregulować kwestii dotowania oddziałów przedszkolnych, a podjęta uchwała w tym zakresie, stanowiłaby naruszenie prawa.

Ponadto Kolegium Izby zwróciło uwagę, iż ustawa o systemie oświaty posługuje się pojęciem wydatków bieżących odnoszonym do szkół, przedszkoli lub placówek prowadzonych przez samorząd. Dodatkowo rozróżnia wydatki bieżące „przewidziane” i „ponoszone” nie precyzując przy tym jak należy te określenia rozumieć. Zasadnym jest przyjęcie, że pojęcia użyte w przepisach art. 80 i 90 tejże ustawy oznaczają odpowiednio wydatki bieżące „przewidziane”, czyli planowane (np. art. 80 ust. 2 i 3 ustawy), a wydatki

bieżące przez nie „ponoszone” to wydatki wykonane (np. art. 80 ust. 2 zd. 2, art. 90 ust. 2b ustawy).

Biorąc pod uwagę treść art. 90 ust. 2b ustawy należy odwołać się nie tylko do kontekstu językowego, ale również do dyrektyw wykładni systemowej i funkcjonalnej. W tym ujęciu nie może budzić wątpliwości, iż intencją ustawodawcy było dofinansowanie działalności niepublicznych przedszkoli /oddziałów przedszkolnych w kwocie stanowiącej pewną część (nie mniej niż 75%) nakładów ponoszonych przez gminę na utrzymanie swoich własnych przedszkoli/oddziałów przedszkolnych. Planowane a niewykonane (nieponiesione /niezrealizowane) wydatki bieżące nie odzwierciedlają zaangażowania gminy w finansowanie prowadzonych przez nią przedszkoli/oddziałów przedszkolnych. Dopiero ustalenie poziomu faktycznie poniesionych wydatków (na dzień 31 grudnia danego roku) pozwala na rzeczywiste ich określenie i odpowiednie zweryfikowanie podstawy naliczania dotacji dla niepublicznych przedszkoli/niepublicznych oddziałów przedszkolnych. Do momentu ostatecznego ustalenia ponoszonych wydatków na rzecz własnych przedszkoli/oddziałów przedszkolnych należy przy naliczaniu dotacji posługiwać się wartością ustalonych w budżecie wydatków bieżących, czyli planowanych.

Bliźniacze zapisy, w stosunku do treści art. 90 ust. 2b, co do sposobu naliczania dotacji dla oddziałów przedszkolnych przy niepublicznych szkołach o uprawnieniach szkół publicznych, zostały sformułowane w § 3 cytowanej uchwały Rady Miejskiej.

Wobec powyższego zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego zawartego w punkcie 2 lit. a należało oddalić.

Ad. 2. Odnośnie zastrzeżenia dotyczącego wniosku pokontrolnego sformułowanego w punkcie 2 lit. b, należy stwierdzić, że istotą sporu jest interpretacja przepisu art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty w kontekście „wydatków bieżących”, w oparciu o które ustala się wysokość dotacji na ucznia oddziału przedszkolnego. Problemy interpretacyjne wynikają m.in. z braku w ustawie o systemie oświaty definicji pojęcia „wydatki bieżące”. Zgodnie z ugruntowanym już orzecnictwem sądów administracyjnych i organów nadzoru oraz uwzględniając powszechną praktykę, zasadnym jest przyjęcie, iż zakres pojęcia „wydatki bieżące” definiują przepisy ogólne określające zasady prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki sektora finansów publicznych zawarte w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j. t. Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.).

Z postanowień art. 236 ust. 2 tej ustawy wynika, że przez wydatki bieżące budżetu jednostki samorządu terytorialnego rozumie się wydatki budżetowe niebędące wydatkami majątkowymi (definicja przez negację w związku z art. 236 ust. 4 ustawy). Ustawodawca jako przykładowe wydatki bieżące wymienia m.in. wydatki jednostek budżetowych na wynagrodzenia i pochodne, wydatki związane z realizacją ich statutowych zadań, świadczenia na rzecz osób fizycznych (art. 236 ust. 3 ustawy). Do wydatków bieżących zalicza się m.in. wydatki klasyfikowane w § 401 do 418, 420 do 430, 432 do 470, 472, 474 do 478, 481, 482, 490, 493 do 498 (załącznik Nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych – Dz. U.

Nr 38, poz. 207 ze zm.).

Kolegium podziela te stanowiska, uznając że w podstawie naliczania dotacji winny być uwzględnione wszystkie wydatki bieżące ponoszone na funkcjonowanie przedszkoli/oddziałów przedszkolnych prowadzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego, niezależnie od ujęcia tych wydatków w różnych rozdziałach klasyfikacji budżetowej, czy sposobu zorganizowania obsługi ekonomiczno-finansowej jednostek oświatowych. W tej sytuacji istotny jest przede wszystkim fakt, iż wydatki te poniesione zostały na potrzeby konkretnej placówki. Do takich wydatków z pewnością zaliczyć należy m.in. wydatki z tytułu doksztalcania i doskonalenia zawodowego nauczycieli, ekonomiczno-administracyjnej obsługi jednostek oświatowych, a także prowadzenia stołówek i świetlic szkolnych oraz inne wydatki związane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych, i realizacją ich zadań statutowych.

Nie można zgodzić się z interpretacją zgłoszoną przez Burmistrza, że należy przyjąć wyłącznie wydatki ponoszone w rozdziale 80103 – Oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych, bo taka interpretacja oznaczałaby możliwość celowego zaniżania wysokości wydatków bieżących ponoszonych na ucznia, przez ujęcie określonych wydatków np. w planie finansowym urzędu czy w planie finansowym jednostki prowadzącej obsługę ekonomiczno-finansową szkół. Koszty obsługi finansowo-księgowej, niezależnie od tego, czy księgi prowadzone są w samej jednostce oświatowej, czy też obsługę taką prowadzi urząd, czy utworzona została w tym celu odrębna jednostka (tak jak ma to miejsce w Gminie Kruszwica) są wydatkami ponoszonymi na rzecz ucznia szkoły/przedszkola/oddziału przedszkolnego. Z całą mocą podkreślić należy, że w innym przypadku różnice w sposobie organizacji obsługi jednostek oświatowych powodowałyby różnice między jednostkami w rodzajach wydatków przyjmowanych do obliczeń. Przepisy ustawy o systemie oświaty nie zezwalają na wyłączenie jakichkolwiek wydatków bieżących ponoszonych przez jednostkę samorządu terytorialnego z podstawy obliczenia wysokości dotacji.

Jednocześnie Kolegium wskazuje, że powyższe rozumowanie pozostaje w zgodzie z celem unormowania zawartego w art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty. W przepisie tym została bowiem wyrażona zasada zrównania dofinansowania ze środków budżetowych analogicznych jednostek oświatowych, tzw. „zasada adekwatności”. Każda jednostka, w ramach swoich kompetencji i możliwości, winna finansować przedszkola/oddziały przedszkolne w sposób równorzędny.

Nadto Kolegium analizując argumenty wskazane przez Burmistrza w przedmiocie posłużenia się - odnośnie podstawy naliczenia dotacji - analogicznymi rozwiązaniami przyjętymi do rozliczenia dotacji z budżetu państwa na dofinansowanie zadań w zakresie wychowania przedszkolnego, pragnie zaznaczyć, że sposób naliczania dotacji celowej dla jednostek samorządu terytorialnego, a sposób naliczania dotacji podmiotowej dla jednostek oświatowych to dwie odrębne, niezależne procedury.

Z uwagi na powyższe zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego zawartego w punkcie 2 lit. b należało oddalić.

Reasumując, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy na podstawie przepisu art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (j.t. Dz. U. z 2012 r., poz. 1113) orzekło jak w sentencji.

Na niniejszą uchwałę nie przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy.



Przewodniczący Kolegium
T. Dobek
mgr Tadeusz Dobek