

Uchwała Nr 141/2013
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie
z 2 lipca 2013 r.

w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Burmistrza Miasta Biłgoraj do wniosków pokontrolnych.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a w związku z art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 1113), po rozpatrzeniu zastrzeżeń Burmistrza Miasta Biłgoraj do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 17 maja 2013 r. - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie

u c h w a l a , c o n a s t ę p u j e :

§ 1

Oddala się zastrzeżenia dotyczące punktu 1.3. wniosków pokontrolnych – z powodów formalnych.

§ 2

Oddala się zastrzeżenia dotyczące punktu 2.2.5. i punktu 2.2.6. wniosków pokontrolnych.

§ 3

Uwzględnia się zastrzeżenia dotyczące punktu 2.2.7. wniosków pokontrolnych, w części wskazującej na obowiązek przyjmowania w celu prawidłowego obliczenia wysokości wydatków poniesionych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez miasto wydatków w wysokościach faktycznie zrealizowanych w ciągu roku, czyli w wysokości wydatków wykonanych (a nie planowanych) na dzień 31 grudnia.

§ 4

Oddala się zastrzeżenia dotyczące punktu 2.2.7. wniosków pokontrolnych, w części wskazującej na obowiązek uwzględniania w podstawie obliczania dotacji wszystkich wydatków bieżących ponoszonych na funkcjonowanie przedszkoli prowadzonych przez miasto oraz przyjmowania faktycznej (rzeczywistej) liczby uczniów tych przedszkoli w danym roku budżetowym, za który obliczana jest dotacja.

§ 5

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

U z a s a d n i e n i e

Burmistrz Miasta Biłgoraj pismem z dnia 22 maja 2013 r. wniósł zastrzeżenia do czterech wniosków sformułowanych w punktach 1.3., 2.2.5., 2.2.6. oraz 2.2.7. wystąpienia pokontrolnego prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 7 maja 2012 r., będących następstwem kontroli kompleksowej gospodarki finansowej miasta Biłgoraj przeprowadzonej w dniach od 10 stycznia do 20 lutego 2013 r. przez inspektorów Wydziału Kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie.

W oparciu o ustalenia kontroli 7 maja 2013 r. do Burmistrza Miasta Biłgoraj skierowane zostało wystąpienie pokontrolne, w którym stwierdzono, m.in.:

1. Ujmowanie na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” przypisów i odpisów należności budżetowych z tytułu podatków na koniec kwartału (pkt 1.3. wystąpienia pokontrolnego).

Zalecono, aby przypisu należnych miastu dochodów budżetowych i ich odpisów dokonywać na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” na bieżąco, tj. w okresie sprawozdawczym, w którym zdarzenia te nastąpiły, zgodnie z przepisami art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330) w związku z § 18 ust. 2 rozporządzenia 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 (Dz. U. z 2013 r. poz. 289).

2. Przechowywanie zabezpieczeń należytego wykonania umowy na nieoprocentowanym rachunku bankowym (pkt 2.2.5. wystąpienia pokontrolnego).

Zalecono, m.in. aby wniesione w pieniądzu zabezpieczenie należytego wykonania umowy o zamówienie publiczne przechowywać na oprocentowanym rachunku bankowym, zwracając je wraz z odsetkami wynikającymi z umowy rachunku, na którym było przechowywane, pomniejszone o koszt prowadzenia tego rachunku oraz prowizji bankowej za przelew pieniędzy na rachunek wykonawcy, zgodnie z przepisami art. 148 ust. 5 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.).

3. Nieprawidłowe ustalenie kwoty zwrotu dotacji udzielonej w 2011 r. Biłgorajskiemu Klubowi Sportowemu „Szóstka” na realizację zadania publicznego pn. „Szkolenie oraz udział w zawodach dzieci i młodzieży – gry zespołowe: piłka siatkowa”, w wyniku nieuwzględnienia w całkowitych kosztach zrealizowanego w 2011 r. zadania – faktur wystawionych w okresie obowiązywania umowy i związanych z jego realizacją, zapłaconych w 2012 r. ze środków własnych klubu (pkt 2.2.6. wystąpienia pokontrolnego).

Zalecono, aby podczas dokonywania kontroli i oceny zleconego zadania publicznego, zgodnie z art. 17 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536 z późn. zm.), prawidłowo ustalać koszty realizacji tego zadania, przyjmując wszystkie wydatki z nim związane, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Wskazano, że kontrola, o której mowa w art. 17 pkt 3 wskazanej ustawy, dotyczy prawidłowości wykorzystania wyłącznie środków publicznych otrzymanych na realizację zadania, przekazanych podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych w formie dotacji celowej, w rozumieniu przepisów art. 221 ustawy o finansach publicznych w związku z art. 2 pkt 1 cytowanej ustawy. Wskazano także, że w przypadku realizacji zadania publicznego zleconego w formie przewidzianej przez art. 5 ust. 4 pkt 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, tj. wspierania wykonywania zadania wraz z udzieleniem dotacji na dofinansowanie jego realizacji, wynikający z przepisów art. 221 ust. 3 pkt 3 oraz art. 251 ust. 1 i 4 ustawy o finansach publicznych obowiązek wykorzystania dotacji (przez zapłatę za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona) w terminie do 31 grudnia danego roku budżetowego – nie dotyczy pozostałych środków (niepublicznych) wykorzystanych przez dotowany podmiot przy realizacji tego zadania.

Ponadto zalecono, by wydając na podstawie art. 60 pkt 1 i art. 61 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.) decyzję określającą kwotę dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu, odnosić ją do środków publicznych pochodzących z dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, stosownie do przepisów art. 252 ust. 1 tej ustawy.

Zalecono też dokonanie ponownego przeliczenia kwoty zwrotu dotacji pobranej nadmiernie przez BKS „Szóstka”, uwzględniając prawidłowo ustalone koszty zrealizowanego zadania.

4. Nieprawidłowe ustalenie (zaniżenie) wysokości dotacji w roku 2012 dla niepublicznego przedszkola, polegające na:
- a) przyjęciu do obliczeń zawyżonej (o 116) liczby uczniów w przedszkolach prowadzonych przez miasto Biłgoraj,
 - b) niewłaściwym obliczeniu wysokości wydatków bieżących na 1 ucznia w przedszkolach prowadzonych przez miasto Biłgoraj, stanowiących podstawę obliczenia dotacji, przez:
 - przyjęcie do obliczeń kwoty wydatków planowanych w 2012 r.,
 - nieuwzględnienie wszystkich wydatków związanych z prowadzeniem przedszkoli, w tym związanych z prowadzeniem przez pracowników urzędu miasta obsługi finansowo-księgowej szkół, poniesionych na doksztalcanie i doskonalenie nauczycieli – w przeliczeniu na uczniów przedszkoli,
 - uwzględnienie wydatków bieżących na oddziały przedszkolne przy szkołach podstawowych.
- (pkt 2.2.7. wystąpienia pokontrolnego)

Zalecono, by dotacje dla przedszkola niepublicznego ustalać na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie miasta Biłgoraj wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia, stosownie do przepisów art. 90 ust. 2b ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 z późn. zm.), w związku z postanowieniami uchwały Rady Miasta Biłgoraj Nr XLVIII/413/09 z dnia 30 października 2009 r. w sprawie trybu udzielania i rozliczania oraz trybu i zakresu kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji dla niepublicznych przedszkoli, w szczególności:

- w podstawie obliczenia dotacji uwzględniać wszystkie wydatki bieżące ponoszone na funkcjonowanie przedszkoli prowadzonych przez miasto, w tym m.in. na doskonalenia zawodowego nauczycieli, ekonomiczno-administracyjnej obsługi szkół, a także odpis na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych nauczycieli emerytów i rencistów, mając na uwadze przepisy art. 236 ust. 2 i 3 ustawy o finansach publicznych,
- w celu prawidłowego obliczenia wysokości wydatków poniesionych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez miasto, przyjmować wydatki w wysokościach faktycznie zrealizowanych w ciągu roku, czyli w wysokości wydatków wykonanych na dzień 31 grudnia (a nie planowanych) oraz faktyczną (rzeczywistą) liczbę uczniów tych przedszkoli w danym roku budżetowym, za który obliczana jest dotacja.

Zalecono też przeliczenie kwoty dotacji dla niepublicznego przedszkola wskazanego w protokole kontroli za rok 2012 i wypłacenie niedopłaconej kwoty.

W ocenie Burmistrza Miasta wskazane wyżej ustalenia i wynikające z nich wnioski zawarte w wystąpieniu pokontrolnym są niezasadne z następujących powodów:

Ad. 1. W odniesieniu do wniosku sformułowanego w punkcie 1.3. wystąpienia, Burmistrz Miasta podnosi, że zgodnie z przepisami § 4 pkt 1 rozdziału 1 instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowiącej załącznik Nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103) sprawozdania jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki budżetowe za niektóre miesiące wypełniają w zakresie wpływów planowanych i wykonanych. Takie same regulacje dotyczą sprawozdań otrzymywanych z urzędów skarbowych. A w związku z tym nie jest możliwe ujmowanie przypisów i odpisów należnych dochodów w okresach miesięcznych niekończących kwartału.

Ad. 2. W odniesieniu do wniosku sformułowanego w punkcie 2.2.5. wystąpienia, Burmistrz Miasta wskazuje, że rachunek bankowy gminy miejskiej Biłgoraj, na którym są przechowywane zabezpieczenia należytego wykonania umowy, nie jest nieoprocentowany, lecz jest oprocentowany stawką 0%, co jednoznacznie wynika z załącznika do umowy rachunku bankowego zawierającego wykaz rachunków. Na potwierdzenie swojego stanowiska burmistrz przez analogię przywołuje odróżnienie stawki 0% od braku podatku w ustawie o podatku od towarów i usług.

Ad. 3. Burmistrz Miasta – w odniesieniu do zarzutu sformułowanego w punkcie 2.2.6.

wystąpienia pokontrolnego – wskazał na niewystarczające powołanie się jedynie na art. 17 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Wskazał na konieczność dokonania analizy ramowego wzoru umowy, stanowiącego załącznik nr 2 do rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 15 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oferty i ramowego wzoru umowy dotyczących realizacji zadania publicznego oraz wzoru sprawozdania z wykonania tego zadania, a w szczególności jego § 10, znajdującego odzwierciedlenie w postanowieniach § 8 ust. 1 umowy Nr SKF-S/11/11. W myśl powołanych postanowień umowy, zleceniodawca sprawuje kontrolę prawidłowości wykonywania zadania publicznego przez zleceniobiorcę, w tym wydatkowania przekazanej dotacji oraz środków, o których mowa w § 3 ust. 4 (suma kwot dotacji, środków finansowych własnych, środków finansowych z innych źródeł oraz wkładu osobowego). Zdaniem Burmistrza, dla potrzeb kontroli istotny jest fakt wydatkowania zarówno przekazanej dotacji, jak i wydatkowania środków wskazanych w § 3 ust. 4, zaś termin realizacji zadania określa § 2 ust. 1 umowy (od dnia 10.03.2011 r. do dnia 31.12.2011 r.).

Ad. 4. W zastrzeżeniach złożonych wobec punktu 2.2.7. wystąpienia pokontrolnego Burmistrz wskazuje na naruszenie prawa przez błędną wykładnię art. 90 ust. 2b ustawy o z dnia systemie oświaty poprzez wskazanie w wystąpieniu pokontrolnym na obowiązek uwzględnienia w podstawie obliczenia dotacji wszystkich wydatków bieżących ponoszonych na funkcjonowanie przedszkoli, a nie wydatków ponoszonych w przedszkolach - zgodnie z wyraźnym wskazaniem w przepisach. Właściwa wykładnia przepisu – wg Burmistrza – daje podstawy do uznania, że należy uwzględnić jedynie wydatki bieżące ujęte w planach finansowych przedszkoli i wyłącznie ujęte w rozdziałach 80103, 80104 i 80106, inna bowiem interpretacja nie pozwala ustalić granicy, które wydatki należałoby ująć, a które nie, np. czy należałoby uwzględnić także część wynagrodzenia skarbnika lub burmistrza, którzy też zajmują się sprawami oświaty. Zdaniem Burmistrza, nie jest możliwe wiarygodne, obiektywne ustalenie, jaka część wydatków ponoszona przez zespół obsługi ekonomiczno-administracyjnej przypada na przedszkola. Niedopuszczalne jest przyjęcie, że można całość wydatków podzielić przez liczbę uczniów. Uprawnione więc jest twierdzenie – zdaniem Burmistrza – że te wydatki nie są wydatkami przedszkola, lecz organu prowadzącego, zgodnie z przepisami art. 5 ust. 7 ustawy o systemie oświaty.

Burmistrz zakwestionował też zalecenie przyjmowania do obliczenia wysokości wydatków poniesionych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez miasto wydatków w wysokościach faktycznie zrealizowanych w ciągu roku, czyli wykonanych, gdyż to powodowałoby wypłatę wyrównania dotacji w następnym roku, a więc uniemożliwiłoby wydatkowanie tych środków przez przedszkole i w konsekwencji doprowadzałoby do nierozliczenia dotacji. Ponadto Burmistrz zakwestionował też zalecenie obliczania wydatków bieżących w oparciu o faktyczną (rzeczywistą) liczbę uczniów przedszkoli prowadzonych przez miasto w danym roku budżetowym, wskazując, iż brak jest przepisów umożliwiających ustalenie, w jaki sposób ją ustalić, na jaki dzień, jak często ją zmieniać i jak rozumieć faktyczną liczbę uczniów.

Złożone zastrzeżenia dotyczą również braku umocowania w obowiązujących przepisach do zakwestionowania uwzględniania w wyliczanej podstawie dotacji dla przedszkola także wydatków ponoszonych przez jednostkę samorządu terytorialnego na funkcjonowanie oddziałów

przedszkolnych przy szkołach, gdyż niezależnie od miejsca, do którego uczniowie uczęszczają, odbywają oni wychowanie przedszkolne, zgodnie z art. 14 ustawy o systemie oświaty.

Burmistrz nie zgadza się też z wnioskiem dotyczącym przeliczenia dotacji za 2012 r. i wypłacenia niedopłaconej kwoty, bowiem w takiej sytuacji różne przedszkola otrzymałyby dotacje w różnej wysokości.

Burmistrz powołał się także na wyniki kontroli przeprowadzonej przez NIK w zakresie prawidłowości dotowania w latach 2011-2012 przedszkola publicznego. W wyniku przeprowadzonej kontroli NIK nie stwierdziła nieprawidłowości, a zatem – zdaniem Burmistrza – nie jest możliwe zastosowanie się do zaleceń RIO przy jednoczesnym nie stwierdzeniu przez NIK nieprawidłowości w tym zakresie.

Przystępując do rozstrzygnięcia sprawy, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie oceniło w pierwszej kolejności, 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 we właściwym terminie. Jednak wymóg dotyczący podstawy ich wniesienia, tj. oparcie zastrzeżeń o zarzut naruszenia prawa w wystąpieniu pokontrolnym przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie spełniony został jedynie w przypadku zastrzeżeń odnoszących się punktów 2.2.5., 2.2.6. oraz 2.2.7. wniosków pokontrolnych.

W odniesieniu do zarzutu zawartego w zastrzeżeniu dotyczącym punktu 1.3. wystąpienia pokontrolnego należy stwierdzić, że nie spełnia on wymogów określonych w przepisie art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych i jako taki nie może być przedmiotem zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych. Formułując zastrzeżenie Burmistrz Miasta dokonał interpretacji przepisu § 4 pkt 1 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz § 10 ust. 1 pkt 1 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa, stanowiących załącznik nr 39 i załącznik nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103) w zakresie sposobu wypełniania sprawozdań budżetowych sporządzanych za miesiące nie kończące kwartałów roku budżetowego. Burmistrz natomiast nie wskazał na niewłaściwe zastosowanie lub błędną wykładnię przepisów regulujących sposób prowadzenia ewidencji księgowej w jednostce samorządu terytorialnego, powołanych w wystąpieniu pokontrolnym. Z tego też względu zastrzeżenie to należało oddalić z powodów formalnych.

W odniesieniu do pozostałych zastrzeżeń, po analizie stanu faktycznego i prawnego, Kolegium RIO stwierdziło, co następuje:

1. W odniesieniu do zastrzeżenia dotyczącego wniosku pokontrolnego sformułowanego w punkcie 2.2.6., w którym zarzucono Burmistrzowi przechowywanie zabezpieczenia należytego wykonania umowy na nieoprocentowanym rachunku bankowym, należy stwierdzić, że w tym przypadku istotą sporu jest interpretacja pojęcia „nieoprocentowany”.

W wystąpieniu pokontrolnym zalecono przechowywanie zabezpieczeń należytego wykonania umowy na oprocentowanym rachunku bankowym, zgodnie treścią art. 148 ust. 5 ustawy - Prawo zamówień publicznych.

Treść powołanego wyżej przepisu nie pozostawia wątpliwości i wskazuje wprost, iż zabezpieczenie należytego wykonania umowy wniesione przez wykonawcę w pieniądzu zamawiający ma obowiązek przechowywać na oprocentowanym rachunku bankowym. Jak wynika z dalszej części przepisu, po wykonaniu umowy w sprawie zamówienia publicznego oraz po upływie okresu gwarancji jakości zamawiający zwraca zabezpieczenie wraz z odsetkami wynikającymi z umowy rachunku bankowego, na którym było ono przechowywane, pomniejszone o koszt prowadzenia tego rachunku oraz prowizji bankowej za przelew pieniędzy na rachunek bankowy wykonawcy. Zawarte w tym przepisie zastrzeżenie, iż zwrot zabezpieczenia ma nastąpić "z odsetkami wynikającymi z umowy rachunku bankowego" wskazuje jednoznacznie, że nie może ono być przechowywane na rachunku, który nie przynosi żadnego zysku. Celem tego przepisu jest ochrona przed utratą wartości (inflacją) środków pieniężnych wniesionych przez wykonawcę zamówienia publicznego i zamrożonych na – nierzadko – kilkuletni okres realizacji zamówienia lub – w przypadku kwoty pozostawionej na zabezpieczenie roszczeń z tytułu rękojmi za wady – na jeszcze dłuższy okres udzielonej rękojmi. Ochrony takiej nie zapewni tym środkiem rachunek nieoprocentowany, ani też rachunek – wg interpretacji Burmistrza Miasta – oprocentowany stawką 0%, tym bardziej w sytuacji, kiedy zwracaną kwotę - zgodnie z cytowanym przepisem - należy pomniejszyć jeszcze o koszt prowadzenia rachunku oraz prowizji bankowej za przelew pieniędzy na rachunek bankowy wykonawcy. Ustawa nie nakazuje zamawiającemu dokonywać poszukiwań szczególnie korzystnie oprocentowanego rachunku do przechowywania zabezpieczenia, jednak oprocentowanie rachunku oznacza, że przechowywane na nim środki „procentują”, tj. naliczany jest od nich określony procent (odsetek ich pierwotnej wartości). To miara zysku, jaki przysługuje posiadaczowi rachunku za udostępnienie bankowi swoich pieniędzy. Możliwości takiej nie ma przy „oprocentowaniu 0%”, co w istocie oznacza brak oprocentowania, a „oprocentowanie 0%” nie różni się niczym od rachunku nieoprocentowanego – w obu przypadkach ulokowane na takich rachunkach środki nie przynoszą żadnej korzyści ich właścicielowi.

Wobec powyższego zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego zawartego w punkcie 2.2.5. należało oddalić.

2. Odnosząc się do zastrzeżenia dotyczącego wniosku pokontrolnego sformułowanego w punkcie 2.2.6. wystąpienia należy stwierdzić, że z zawartej 10 marca 2011 r. umowy pomiędzy miastem Biłgoraj a Biłgorajskim Klubem Sportowym „Szóstka” na realizację zadania pn. „Szkolenie oraz udział w zawodach dzieci i młodzieży – gry zespołowe: piłka siatkowa” wynika, że termin realizacji zadania publicznego ustalony został w okresie od dnia 10.03.2011 r. do dnia 31.12.2011 r., a całkowity koszt zadania publicznego stanowił sumę kwot dotacji, środków finansowych własnych, środków finansowych z innych źródeł oraz wkładu osobowego i wynosił 391.000 zł, z tego procentowy udział dotacji z budżetu miasta wynosić miał maksymalnie 29% całkowitych kosztów zadania publicznego. Z umowy

wynika także, że zleceniodawca sprawuje kontrolę prawidłowości wykonywania zadania publicznego przez zleceniobiorcę, w tym wydatkowania przekazanej dotacji oraz wszystkich innych środków finansowych przeznaczonych na realizację zadania.

Jak ustalono podczas kontroli, w wyniku nieuwzględnienia w całkowitych kosztach zrealizowanego w 2011 r. zadania faktur wystawionych w okresie obowiązywania umowy i związanych z jego realizacją, ale zapłaconych w 2012 r. ze środków własnych klubu – na łączną kwotę 27.082,27 zł – ustalono kwotę zwrotu dotacji udzielonej w 2011 r. BKS „Szóstka” w związku z realizacją zadania publicznego w wysokości 8.328 zł. Z opisu tych faktur wynikało, że nie były one rozliczane z dotacji otrzymanej od miasta Biłgoraj, a zapłaty dokonano ze środków własnych klubu. W związku z nieuznaniem faktur, przeprowadzona przez burmistrza Miasta kontrola zmniejszyła ogólny koszt zadania wykazany przez BKS „Szóstka” w rozliczeniu wykorzystania dotacji z 253.537,51 zł do 226.455,24 zł, co wpłynęło na maksymalny dopuszczalny procentowy udział dotacji w całkowitych kosztach zadania (29%). Natomiast z wyliczeń dokonanych przez kontrolerów RIO w Lublinie wynikało, że kwota dotacji do zwrotu - po uwzględnieniu w ogólnych kosztach zadania faktur zapłaconych w 2012 r. - powinna wynieść 474,12 zł.

Stosownie do art. 5 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie organy administracji publicznej prowadzą działalność w sferze zadań publicznych, obejmującej m.in. zadania w zakresie upowszechniania kultury fizycznej, we współpracy z organizacjami pozarządowymi oraz podmiotami wymienionymi w art. 3 ust. 3, prowadzącymi działalność pożytku publicznego w zakresie odpowiadającym zadaniom tych organów. Współpraca ta polega na zleceniu realizacji zadań publicznych m.in. w formie wspierania wykonywania zadań publicznych, wraz z udzieleniem dotacji na dofinansowanie ich realizacji. Podmioty wymienione w ustawie, przyjmując zlecenie realizacji zadania publicznego, zobowiązane są do jego wykonania w zakresie i na zasadach określonych w umowie o wsparcie zadania, a organ administracji publicznej zobowiązany jest do przekazania na realizację zadania odpowiednich środków publicznych w formie dotacji.

W myśl art. 17 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie jednostka samorządu terytorialnego zlecająca zadanie publiczne zobowiązana jest do dokonywania kontroli i oceny realizacji zadania. W szczególności kontrola i ocena dotyczy:

- 1) stanu realizacji zadania,
- 2) efektywności, rzetelności i jakości wykonania zadania,
- 3) prawidłowości wykorzystania środków publicznych otrzymanych na realizację zadania,
- 4) prowadzenia dokumentacji określonej w przepisach prawa i w postanowieniach umowy.

Należy jednak odróżnić wynikający z ww. postanowień obowiązek kontroli wydatkowania przez dotowany podmiot przekazanej dotacji oraz środków pochodzących z innych źródeł od obowiązku kontroli prawidłowości wykorzystania środków publicznych otrzymanych na realizację zadania, o której mowa w art. 17 pkt 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Kontrola, o której mowa w art. 17 pkt 3 ustawy, dotyczy prawidłowości wykorzystania wyłącznie środków publicznych przekazanych na realizację zadania podmiotom niezaliczanym do sektora finansów publicznych w formie dotacji celowej, co oznacza, że w przypadku realizacji zadania publicznego zleconego

w formie wspierania wykonywania zadania wraz z udzieleniem dotacji na dofinansowanie jego realizacji – wynikający z przepisów art. 221 ust. 3 pkt 3 oraz art. 251 ust. 1 i 4 ustawy o finansach publicznych obowiązek wykorzystania dotacji (przez zapłatę za zrealizowane zadania, na które dotacja była udzielona) w terminie do 31 grudnia danego roku budżetowego – nie dotyczy pozostałych środków (niepublicznych) wykorzystanych przez dotowany podmiot przy realizacji tego zadania. Kontrola wydatkowania przez dotowany podmiot środków innych, niż z przekazanej dotacji, nie może skutkować żadnymi sankcjami przewidzianymi w cytowanych wyżej przepisach ustawy o finansach publicznych dla środków pochodzących z dotacji, w szczególności obowiązkiem zwrotu środków dotacji wykorzystanych w sposób prawidłowy (nawet gdyby stwierdzono nieprawidłowości w ich wydatkowaniu). Zleceniodawca zadania publicznego nie ma bowiem żadnych praw i możliwości wpływu na sposób wydatkowania przez zleceniobiorcę środków innych niż pochodzące z dotacji. Kontrola wydatkowania tych środków, o której mowa w postanowieniach § 10 ust. 1 wzoru umowy (§ 8 ust. 1 umowy zawartej przez miasto Biłgoraj), może mieć jedynie na celu np. sprawdzenie, czy zachowany został ustalony wcześniej procentowy udział dotacji w całkowitych kosztach zadania publicznego.

Istotne znaczenie dla sprawy ma także treść § 3 ust. 4 oraz § 4 ust. 2 i § 8 ust. 5 umowy zawartej przez miasto Biłgoraj, w której jest mowa o udziale dotacji w całkowitych kosztach zadania publicznego. Należy odróżnić pojęcie wydatków od pojęcia kosztów. Ogólnie „wydatek” oznacza przepływ środków finansowych od finansującego (dającego) do finansowanego (otrzymującego). Z rachunkowego punktu widzenia wydatkiem będzie wypływ aktywów majątkowych jednostki, a bardziej konkretnie: rozdysponowanie płynnych środków pieniężnych np. na zapłatę za zafakturowaną wcześniej usługę. Dokonanie zapłaty jest czynnością w zasadzie formalną, stanowiącą naturalne następstwo szeregu czynności poprzedzających. Z kolei „koszt” - zgodnie z zasadą memoriałową, na której opiera się współczesna rachunkowość (art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości) - powstaje już w momencie zaksięgowania zobowiązania do zapłaty, niezależnie od terminu, w którym zapłata ma nastąpić. Jak wynika z protokołu kontroli, na którym oparto zalecenie pokontrolne, kwestionowane przez miasto faktury wystawione zostały jeszcze w okresie obowiązywania umowy, tj. w 2011 r. Oznacza to zatem, że usługa (zadanie), za wykonanie której wystawiona została faktura, zrealizowana została jeszcze w trakcie obowiązywania umowy. Z opisu na fakturach wynika także, że wydatki związane z ich zrealizowaniem nie były finansowane z dotacji otrzymanej od miasta Biłgoraj, lecz zapłaty dokonano ze środków własnych klubu. Jak stwierdzono podczas kontroli środki z dotacji zostały wydatkowane w całości w okresie obowiązywania umowy, tj. do 31.12.2011 r. A zatem zakwestionowaniu w tym przypadku podlegać mogła jedynie wskazana w protokole kontroli różnica procentowa udziału dotacji w całkowitych kosztach zadania publicznego (maksymalny procentowy udział dotacji w całkowitym koszcie zadania publicznego wynikający z umowy – 29%; faktyczny, stwierdzony podczas kontroli, procentowy udział dotacji w całkowitych kosztach zadania publicznego – 29,19%)

W związku z tym, że – zdaniem Kolegium RIO - zleczone BKS „Szóstka” umową z 10.03.2011 r. zadanie zostało w umownym terminie (do 31.12.2011 r.) wykonane, środki

z dotacji z budżetu miasta także zostały w terminie umownym wykorzystane, a zapłacone w 2012 r. faktury były wystawione w okresie obowiązywania umowy i zostały zapłacone ze środków własnych klubu – **zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego zawartego w punkcie wystąpienia należało oddalić.**

3. Odnosząc się do zastrzeżenia dotyczącego wniosku pokontrolnego sformułowanego w punkcie 2.2.7. wystąpienia, w części wskazującej na obowiązek przyjmowania - w celu prawidłowego obliczenia wysokości wydatków poniesionych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez Miasto - wydatków w wysokościach faktycznie zrealizowanych w ciągu roku, czyli w wysokości wydatków wykonanych (a nie planowanych) na dzień 31 grudnia, należy stwierdzić, że zgodnie z art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty 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, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego - pod warunkiem, że osoba prowadząca niepubliczne przedszkole poda organowi właściwemu do udzielania dotacji planowaną liczbę uczniów nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielania dotacji. W przypadku braku na terenie gminy przedszkola publicznego, podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkola publicznego.

Analizując treść wyżej zacytowanego przepisu należy zauważyć, że ustawodawca – określając podstawę przyznawania dotacji dla przedszkoli niepublicznych – odwołał się do pojęcia wydatków gminy. Określenie, które z wydatków gminy stanowią źródło obliczenia dotacji, zostało zdefiniowane poprzez wskazanie, że mają to być wydatki bieżące, które zostały ustalone w budżecie gminy jako wydatki ponoszone w przedszkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia. Oznacza to, że odwołano się do wydatków zaplanowanych, związanych z funkcjonowaniem przedszkoli publicznych. A zatem przywołany przepis, jako podstawę obliczenia dotacji należnej niepublicznym placówkom przedszkolnym, wskazuje kwotę ustaloną, a więc zaplanowaną, jako ogół wydatków ponoszonych w przedszkolach publicznych. Kwota wydatków stanowiąca podstawę obliczenia dotacji, o której mowa w art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty, to ogólna kwota wydatków zaplanowanych w budżecie jako tych, które są ponoszone na utrzymanie jednego ucznia w przedszkolu publicznym. W przypadku zmniejszenia lub zwiększenia w trakcie roku ustalonych w budżecie gminy kwot wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia publicznych jednostek oświatowych prowadzonych przez jst, odpowiedniej zmianie powinna ulec również podstawa ustalenia wysokości dotacji dla przedszkoli niepublicznych.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w opiniach MEN oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych (m.in. w wyroku I SA/Gd 315/11).

Wobec powyższego zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego zawartego w punkcie 2.2.7., wskazującego na obowiązek przyjmowania - w celu prawidłowego obliczenia wysokości wydatków poniesionych na jednego ucznia w przedszkolach prowadzonych przez miasto - wydatków w wysokościach faktycznie zrealizowanych w ciągu roku, czyli w wysokościach wykonanych na dzień 31 grudnia, należało uwzględnić.

4. Odnosząc się do zastrzeżenia dotyczącego wniosku pokontrolnego sformułowanego w punkcie 2.2.7., w części wskazującej na obowiązek uwzględniania w podstawie obliczania dotacji wszystkich wydatków bieżących ponoszonych na funkcjonowanie przedszkoli prowadzonych przez miasto oraz przyjmowania faktycznej (rzeczywistej) liczby uczniów tych przedszkoli w danym roku budżetowym, za który obliczana jest dotacja, należy zauważyć, że kwestią sporną była interpretacja art. 90 ustawy o systemie oświaty w zakresie ustalania podstawy naliczania dotacji dla niepublicznych przedszkoli prowadzonych przez podmioty inne niż jst.

Jak już wcześniej wskazano, zgodnie z przepisami art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty, 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, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola i oddziału przedszkolnego w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez jednostkę samorządu terytorialnego. Problemy interpretacyjne wynikają m.in. z braku w ustawie o systemie oświaty definicji pojęcia „wydatki bieżące”.

Powszechną praktyką, potwierdzoną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych (wyroki TK z 18.12.2008 r. (K19/07), NSA z 17.01.2008 r. IIGSK 319/07 i II GSK 320/07), a także organów nadzoru i w opiniach MEN jest przyjęcie, że 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 (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. 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). Jako przykładowe wydatki bieżące ustawodawca wskazuje między innymi wydatki jednostek budżetowych na wynagrodzenia i składki od nich naliczane, wydatki związane z realizacją ich statutowych zadań, świadczenia na rzecz osób fizycznych (art. 236 ust. 3 ustawy o finansach publicznych). Do wydatków bieżących zalicza się 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 z późn. zm.). Ministerstwo Edukacji Narodowej w piśmie z dnia 20 lipca 2011 r. wskazało, że do podstawy obliczenia dotacji nie należy uwzględniać wpłat rodziców za czynności opiekuńczo-wychowawcze

i żywienie dzieci, gdy środki te – zgodnie z przepisami art. 223 ustawy o finansach publicznych – samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty gromadzą na wydzielonych rachunkach określonych w uchwałach organów stanowiących jst, bowiem nie stanowią one formalnie środków budżetowych (zgodnie z przepisami art. 80 i 90 ustawy o systemie oświaty podstawą obliczenia dotacji są wydatki bieżące ustalone w budżecie danej jst). Takie samo stanowisko MEN wyraziło w piśmie z 24 czerwca 2011 r. (DZSE-3-ER-5015-6/11).

Kolegium podziela te stanowiska, uznając że w podstawie naliczania dotacji powinny być uwzględnione wszystkie wydatki bieżące ponoszone na funkcjonowanie przedszkoli prowadzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego, niezależnie od ujęcia tych wydatków w różnych rozdziałach klasyfikacji budżetowej. Istotny w tym wypadku jest fakt, że wydatki te poniesione zostały na potrzeby konkretnej placówki. Do takich wydatków należy zaliczyć m.in. koszty doskonalenia zawodowego nauczycieli, ekonomiczno-administracyjnej obsługi szkół, a także odpis na zakładowy świadczeń socjalnych nauczycieli emerytów i rencistów 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 przedszkolach, a nie na funkcjonowanie przedszkoli, bo taka interpretacja oznaczałaby możliwość celowego zaniżania wysokości wydatków bieżących ponoszonych na ucznia, przez ujęcie określonych wydatków np. w planie finansowym urzędu jst, a nie szkoły lub przedszkola. Koszty prowadzenia obsługi finansowo-księgowej, niezależnie od tego, czy księgi prowadzone są w samej jednostce oświatowej, czy obsługę w tym zakresie prowadzi urząd jst, czy też utworzona zostanie w tym celu jednostka obsługi ekonomiczno-administracyjnej, są wydatkami ponoszonymi na rzecz ucznia szkoły/przedszkola, w innym bowiem przypadku różnice w sposobie organizacji obsługi szkół lub przedszkoli przez jst 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 obliczania wysokości dotacji.

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 placówek oświatowych, publicznych i niepublicznych. Cel ten nie zostałby osiągnięty, gdyby placówki niepubliczne były dotowane w oparciu o niższe, niż zaplanowane na funkcjonowanie przedszkoli samorządowych, wydatki bieżące. Regulacja zawarta w art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty winna służyć temu, aby środki przeznaczane z budżetu danej gminy na bieżące utrzymanie przedszkoli niepublicznych nie były niższe więcej niż o 25% od środków przeznaczonych na utrzymanie przedszkoli publicznych. Każda gmina, w ramach swoich kompetencji i możliwości, winna finansować przedszkola w sposób równorzędny.

Ponadto, jak wyżej wskazano, przedszkola niepubliczne otrzymują na każdego ucznia z budżetu gminy dotację w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie gminy wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia w przedszkolach publicznych

prowadzonych przez gminę. Sformułowanie „na każdego ucznia” oraz „na jednego ucznia” należy traktować jako rzeczywistą liczbę uczniów. Zatem ustalenie wysokości dotacji winno być dokonane w oparciu o faktyczną liczbę uczniów w całym roku budżetowym, zarówno w przedszkolach publicznych prowadzonych przez gminę, jak i na rzeczywistą liczbę uczniów dotowanego przedszkola. Z przytoczonego powyżej przepisu nie wynika możliwość przyjęcia odmiennego sposobu ustalania liczby uczniów w przedszkolach prowadzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego oraz liczby uczniów dotowanego przedszkola. Uczeń to osoba, którą przyjęto do przedszkola, figuruje ona w księdze uczniów i nie zapadła wobec niej ostateczna i podlegająca wykonaniu decyzja administracyjna o skreśleniu jej z listy uczniów. Faktyczna liczba uczniów może ulegać zmianom, zwłaszcza od września, dlatego też do wyliczenia wysokości dotacji należy przyjmować faktyczną liczbę uczniów według stanu na określony dzień miesiąca bądź określony dzień okresu rozliczeniowego. Z tego względu dotacja winna być ustalona na podstawie faktycznej liczby uczniów, ujętej w dokumentacji przebiegu nauczania, a nie planowanej na rok szkolny, tj. za okres, który nie pokrywa się z rokiem budżetowym, co w konsekwencji powoduje nierealność planowanej liczby uczniów. Nie jest uzasadnione stosowanie uproszczeń przy wyliczaniu kwoty dotacji dla niepublicznej jednostki oświatowej, w zakresie liczby uczniów. Dotacja przyznawana jest w oparciu o kwotę wydatków bieżących przewidzianych na jednego ucznia w przedszkolu publicznym i przysługuje na każdego ucznia korzystającego z przedszkola niepublicznego i nie ma podstawy prawnej do ograniczania kwoty przyznanej dotacji do obliczonej w oparciu o umownie przyjętą liczbę dzieci. W przypadku stwierdzenia w trakcie roku nieprawidłowości w sposobie wyliczenia dotacji, dokonana korekta powinna dotyczyć kwoty dotacji wypłaconej od początku roku.

W odniesieniu zaś do zawartej w zastrzeżeniach uwagi, że brak jest umocowania w przepisach prawa do zakwestionowania brania pod uwagę przy wyliczaniu podstawy do udzielania dotacji zarówno wydatków, jak i uczniów oddziałów przedszkolnych, należy zauważyć, że intencją ustawodawcy wyrażoną w art. 90 ustawy o systemie oświaty było to, aby podstawę naliczenia dotacji dla niepublicznych szkół (przedszkoli) stanowiły wydatki bieżące ponoszone na funkcjonowanie odpowiadających im organizacyjnie i funkcjonalnie szkół (przedszkoli) prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Oddział przedszkolny pod względem organizacyjnym jest częścią jednostki budżetowej, w skład której wchodzi także szkoła, a zatem wydatki zaplanowane na funkcjonowanie tego oddziału przedszkolnego są niewielką częścią planu finansowego całego zespołu szkół jako jednej jednostki budżetowej. Koszty prowadzenia oddziałów przedszkolnych funkcjonujących w szkołach są nieporównywalnie niższe od kosztów prowadzenia przedszkola jako odrębnej, samodzielnej jednostki budżetowej. W związku z powyższym, biorąc pod uwagę rozwiązania systemowe i zasadę adekwatności wynikające z ustawy o systemie oświaty, Kolegium stoi na stanowisku, że podstawą dotacji udzielanej przedszkolom niepublicznym – są wydatki bieżące ponoszone w przedszkolach publicznych prowadzonych przez gminę, a w przypadku braku na terenie gminy przedszkola publicznego, podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę na prowadzenie przedszkola publicznego. W tej sytuacji do podstawy naliczanej dotacji dla niepublicznego przedszkola nie należało

uwzględniać wydatków bieżących ponoszonych w publicznych oddziałach przedszkolnych przy szkołach podstawowych prowadzonych przez gminę. Analogiczne stanowisko prezentuje MEN w piśmie z 5 września 2006 r.

Wobec powyższego zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego zawarte w pkt 2.2.7., w części wskazującej na obowiązek uwzględniania w podstawie obliczania dotacji wszystkich wydatków bieżących ponoszonych na funkcjonowanie przedszkoli prowadzonych przez miasto oraz przyjmowania faktycznej (rzeczywistej) liczby uczniów tych przedszkoli w danym roku budżetowym, za który obliczana jest dotacja, **należało oddalić.**

W tym stanie faktycznym i prawnym postanowiono jak w sentencji.

Na tę uchwałę nie przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie.

Otrzymuje:

Burmistrz Miasta Biłgoraj.