

Wojewódzki Sąd Administracyjny
w Szczecinie
70-561 Szczecin, ul. Staromłyńska 10
WYDZIAŁ I
tel. 091 48 49 255 , fax. 91 48 49 270

Dnia **21 lipca 2020 r.**
Sygn. akt I **SA/Sz 74/20**

W odpowiedzi należy podać
sygnaturę akt Sądu

r.pr. Wioleta Sadowska
Pełnomocnik Rada Miasta Szczecin
ul. adres do doręczeń: Biuro Prawne
Urzędu Miasta Szczecin pl. Armii
Krajowej 1
70-456 Szczecin

DORĘCZENIE ODPISU WYROKU

W wykonaniu zarządzenia z dnia 15 lipca 2020 r. sekretariat Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie doręcza pełnomocnikowi organu – odpis wyroku z dnia 1 lipca 2020 r. wraz z uzasadnieniem.

St. Sekretarz Sądowy
Beata Kąkolomska

ODRIS



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 1 lipca 2020 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Alicja Polańska
Sędziowie	Sędzia WSA Bolesław Stachura (spr.), Sędzia WSA Joanna Wojciechowska
Protokolant	starszy sekretarz sądowy Anna Kalisiak

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 18 czerwca 2020 r.
sprawy ze skargi

na uchwałę Rady Miasta Szczecin
z dnia 5 lipca 2019 r. nr IX/257/19

w przedmiocie trybu udzielania i rozliczania dotacji dla przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek niepublicznych oraz publicznych prowadzonych przez inny niż jednostka samorządu terytorialnego organ, funkcjonujących na terenie Miasta Szczecin oraz trybu przeprowadzenia kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania

- 1) stwierdza nieważność § 7 ust. 10 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały w części obejmującej wyrażenie „jednak nie później niż do końca roku następnego po roku objętym rozliczeniem wykorzystania dotacji” oraz wyrażenie na końcu wskazanego ustępu „i 12”

Sygn. akt I SA/Sz 74/20

- 2) stwierdza nieważność § 7 ust. 11 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały w części obejmującej wyrażenie „oraz po jej zakończeniu, jeśli dotyczyłaby ona ustaleń poczynionych przez kontrolującego”
- 3) stwierdza nieważność § 7 ust. 12 załącznika nr 1 do zaskarżonej uchwały
- 4) oddala skargę w pozostałym zakresie
- 5) zasądza od Gminy Miasto Szczecin na rzecz skarżących

solidarnie kwotę 399 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego



Na oryginale właściwy/we podpis/y
za zgodność z oryginałem
ST. SEKRETARZ SĄDOWY

Beata Radomska

UZASADNIENIE

5 lipca 2019 r. Rada Miasta Szczecin podjęła zaskarżoną uchwałę Nr IX/257/19 w sprawie trybu udzielania i rozliczania dotacji dla przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek niepublicznych oraz publicznych prowadzonych przez inny niż jednostka samorządu terytorialnego organ, funkcjonujących na terenie Miasta Szczecin oraz trybu przeprowadzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania (Dz. Urz. Woj. Zachodniopomorskiego z 2019 r., poz. 3894).

Jako podstawę prawną uchwały wskazano art. 38 ust 1 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2203, z 2018 r. poz. 2245, dalej: „u.f.z.o.”), art. 18 ust 2 pkt 15 i art. 40 ust 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 506, dalej „u.s.g”) i art. 12 pkt 11 i art. 40 ust. 1 w zw. z art. 92 ust 1 pkt 1 i ust 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 511).

W załączniku nr 1 do uchwały, którym ustanowiono Tryb udzielania i rozliczania dotacji dla przedszkoli, innych form wychowania przedszkolnego, szkół i placówek niepublicznych oraz publicznych prowadzonych przez inny niż jednostka samorządu terytorialnego organ, funkcjonujących na terenie Miasta Szczecin oraz tryb przeprowadzania kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystania, uchwalono m.in., że organ prowadzący zobowiązany jest do składania w Wydziale Oświaty Urzędu Miasta Szczecin w terminie do 5. dnia każdego miesiąca informacji o aktualnej liczbie uczniów na pierwszy roboczy dzień każdego miesiąca (§ 4 ust. 1).

Z kolei w § 6 ust. 1 i 2 załącznika nr 1 uchwalono, iż w przypadku zwiększenia części oświatowej subwencji ogólnej dla Miasta z tytułu realizacji ściśle określonych zadań przez podmioty dotowane, wysokość dotacji dla poszczególnych podmiotów realizujących zadania może zostać podwyższona o kwoty otrzymanej dodatkowo części oświatowej subwencji ogólnej. Warunkiem udzielenia dotacji z tytułu przyznanych Miastu środków rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej jest terminowe złożenie przez organ prowadzący dokumentów wymaganych przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania, zgodnie z kryteriami podziału 0,4% rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej

W § 7 ust. 8 lit a. załącznika nr 1 do uchwały organy prowadzące zobowiązano do zamieszczenia na dokumentach finansowo-księgowych potwierdzających wydatki, które zostały sfinansowane ze środków dotacji Miasta, opisu: „Wydatek sfinansowany z dotacji

otrzymanej z budżetu Miasta Szczecin w kwocie Dotyczy (nazwa dotowanego podmiotu)" oraz podpisu z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska osoby reprezentującej organ prowadzący).

W § 7 ust. 3 załącznika wskazano, że wzór rozliczenia otrzymanej dotacji na wydatki podmiotu dotowanego, stanowi załącznik Nr 8 do Trybu. We wskazanym zaś załączniku Nr 8 zawarto m.in. część G gdzie określono wzór tabeli zawierającej dane o dokumentach, na podstawie których sporządzono rozliczenie.

W § 7 ust. 10 załącznika Nr 1 uchwalono, że organy prowadzące mogą składać korekty rozliczeń, o których mowa w ust. 1 i 6, jednak nie później niż do końca roku następnego po roku objętym rozliczeniem wykorzystania dotacji, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12.

W ust. 11 uchwalono, że korekty rozliczenia nie można złożyć w trakcie trwania kontroli oraz po jej zakończeniu, jeśli dotyczyłaby ona ustaleń poczynionych przez kontrolującego. Natomiast w ust. 12 uchwalono, że korekta rozliczenia złożona przez organ prowadzący po upływie terminu określonego w ust. 10 nie wywołuje skutków prawnych.

W § 8 ust. 2 określono elementy imiennego upoważnienia udzielonego przez Prezydenta Miasta Szczecin, do przeprowadzenia kontroli prawidłowości pobrania i wykorzystania dotacji, natomiast w § 9 ust. 2 określono elementy protokołu kontroli.

W § 8 ust. 3 ustanowiono natomiast, że kontrolę przeprowadza się po uprzednim powiadomieniu organu prowadzącego dotowany podmiot o terminie i przedmiocie kontroli. Powiadomienie może mieć formę telefoniczną, pisemną lub odbywać się za pośrednictwem poczty elektronicznej

(dalej „skarżące”) reprezentowane przez pełnomocnika zaskarżyły § 4 ust. 1, § 6 ust. 1 i 2, § 7 ust. 3 uchwały oraz Załącznik nr 8 część G, § 7 ust. 8 pkt a, § 7 ust. 10, 11 i 12, § 8 ust. 2 i § 9 ust. 2 oraz § 8 ust. 3 uchwały, zarzucając rażące naruszenie prawa materialnego poprzez dokonanie błędnej wykładni następujących przepisów: art. 33 ust. 1 oraz art. 17 ust. 1 i 3 u.f.z.o., art. 7 i 94 Konstytucji RP, art. 38 ust. 1 i art. 36 ust. 5 u.f.z.o. oraz art. 81b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r, poz. 800 ze zm.); dalej: „Ordynacja podatkowa” w związku z art. 60 i 67 ustawy z dnia z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r poz. 869 ze zm. – dalej u.f.p.)

W związku z powyższym strony zażądały stwierdzenia nieważności § 4 ust. 1, § 7 ust. 3 uchwały oraz części G Załącznika nr 8, § 7 ust. 8 pkt a, ust. 10, 11 i 12, § 8 ust. 2 i § 9 ust. 2 oraz § 8 ust. 3 uchwały

W uzasadnieniu skargi jej zarzuty zostały uszczegółowione:

Przepisowi § 4 ust 1 skarżonej uchwały zarzucono niezgodność z art 7 i 94 Konstytucji oraz art 17 ust 1 u.f.z.o. Wskazano, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Tymczasem zawarte w § 4 ust. 1 określenie w miesięcznych informacjach stanu uczniów wyłącznie na 1 dzień miesiąca, jest przekroczeniem delegacji ustawowej i ogranicza prawo do otrzymania dotacji na dziecko, które zapisane zostało do przedszkola np. 2 dnia roboczego. Zapis ten m.in. wyłącza od dotacji uczniów, którzy zostali przyjęci do placówki nie w pierwszym dniu miesiąca. Tymczasem dotacja należna jest na każdego ucznia. Jeżeli placówka podaje liczbę uczniów, to liczba ta ma być aktualna na dzień zgłoszenia, a nie na jakikolwiek konkretny dzień ustalony przez radę gminy. Uchwała nie może modyfikować ustawowych zasad udzielania dotacji, w tym zasady przyznawania dotacji na każde dziecko.

Przepisowi § 6 ust 1 i 2 uchwały zarzucono niezgodność z art. 7 i 94 Konstytucji oraz art. 33 ust. 1 u.f.z.o. Osoba prowadząca przedszkole, aby otrzymać dotację, zobowiązana jest do 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji złożyć wniosek z planowaną liczbą dzieci oraz w kolejnych latach funkcjonowania przedszkola przekazać dane według stanu na 30 września roku poprzedzającego rok udzielenia dotacji. Ustawodawca nie przewiduje dalszych obowiązków, np. aby osoba prowadząca przedszkole była zobowiązana do terminowego złożenia przez organ prowadzący dokumentów wymaganych przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania, zgodnie z kryteriami podziału 0,4% rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej. Zdaniem skarżących w sytuacji gdy po dniu sprawozdawczym, tj. po 30 września 2018 r. wzrosła liczba zadań oświatowych, to jednostka samorządu terytorialnego może ubiegać się o zwiększenie subwencji oświatowej na 2019 r.

Przepisowi § 7 ust. 3 w zakresie części G załącznika nr 8 skarżonej uchwały zarzucono niezgodność z art 7 i 94 Konstytucji oraz art 35 u.f.z.o. Rozliczenie dotacji jest czynnością materialno-techniczną. W przekonaniu skarżących zobowiązanie do rocznego rozliczenia dotacji do 10 stycznia - przez wpisanie w tabelę wszystkich w danym roku poniesionych wydatków poprzez szczegółowe wskazywanie rodzaju dokumentu, nr faktury, poszczególniej listy płac wraz z umową z danym, jak się wydaje pracownikiem a tym samym, jak się wydaje również danymi osobowymi tego pracownika wraz z podaniem dat i

numerów dowodów księgowych, powoduje, że funkcja kontroli dotacji zostaje zastąpiona rozliczeniem dotacji. Nakładanie tak uciążliwego obowiązku jest przerwaniem ciężaru prowadzenia kontroli na osoby prowadzące. Jest również zbędne i nadmierne w stosunku do choćby obowiązku kierowników jednostek budżetowych. Na poparcie swojego stanowiska skarżący wskazali na wymienione uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie.

Przepisowi § 7 ust. 8 skarżonej uchwały zarzucono niezgodność z art 7 i 94 Konstytucji oraz art 38 ust 1 u.f.z.o. Zdaniem skarżących rada gminy (miasta) nie posiada kompetencji do zobowiązania organu prowadzącego dotowaną jednostkę do dokonywania opisów na dowodach księgowych, jak również do zamieszczania na nich podpisu osoby upoważnionej do reprezentowania organu prowadzącego. Według stron zapis w uchwale zbyt daleko ingeruje w działalność podmiotów otrzymujących dotację, ponieważ zasady prowadzenia ewidencji rachunkowych, jak i terminy przechowywania oraz ewidencjonowania dowodów rachunkowych zostały określone w konkretnych aktach prawnych rangi ustawowej. Organ samorządu terytorialnego wykonujący kompetencję prawodawczą zawartą w upoważnieniu ustawowym jest obowiązany działać ściśle w granicach tego upoważnienia. Na potwierdzenie swojego stanowiska skarżący przywołali wyroki sądów administracyjnych.

Przepisowi § 7 ust. 10, 11 i 12 skarżonej uchwały zarzucono niezgodność z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 60 i 67 u.f.p. oraz art. 36 ust. 5 u.f.z.o. Jak wskazano, uchwałodawca ograniczył prawo składania deklaracji nie później niż do końca roku następnego po roku objętym rozliczeniem wykorzystania dotacji, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12 uchwały, tymczasem art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej takiego ograniczenia nie zawiera. Także uprawnienie do korekty przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej i po zakończeniu postępowania administracyjnego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego - odpowiednio określającą wysokość kwoty dotacji do zwrotu. Uchwałodawca nie mógł również postanowić, że korekta rozliczenia złożona przez organ prowadzący po upływie terminu określonego w ust. 10 nie wywołuje skutków prawnych. Taki rygor może dotyczyć jedynie korekty rozliczenia złożonej w sytuacji, o której mowa w art. 81b § 1 Ordynacji podatkowej.

Przepisowi § 8 ust. 2 i § 9 ust. 2 skarżonej uchwały zarzucono niezgodność z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 38 ust. 1 u.f.z.o. Zdaniem stron stanowienie o szczegółowej zawartości upoważnienia do kontroli nie należy do materii, która winna być uregulowana

aktem prawa miejscowego i pozostaje poza kompetencjami normotwórczymi wyznaczonymi organowi stanowiącemu. To samo odnosi się do stanowienia o treści i zawartości protokołu kontroli.

Przepisowi § 8 ust. 3 skarżonej uchwały zarzucono niezgodność z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 38 ust. 1 u.f.z.o. Jak podkreślono uchwałodawca nie określił, w jakim terminie organ prowadzący powinien być zawiadomiony o kontroli, podczas gdy ustalenie tego terminu przez radę miasta mieści się w delegacji upoważniającej do ustalenia trybu kontroli i jest niezwykle istotne dla prawidłowego przeprowadzenia kontroli oraz przygotowania się do niej przez organ prowadzący. Wg skarżących zawiadomienie takie powinno zostać dokonane w określonym terminie wyłącznie pisemnie ewentualnie elektronicznie, a nie w formie telefonicznej, która wydaje się być niewłaściwa i dyskryminująca.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie.

Na rozprawie pełnomocnik skarżących doprecyzowała iż wskazane w skardze jednostki redakcyjne to w istocie jednostki redakcyjne Załącznika Nr 1 do uchwały.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie w części.

Zgodnie z art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2017r. poz. 1369 ze zm.), dalej: „p.p.s.a.”, sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Stosownie do treści art. 3 § 2 pkt 5 p.p.s.a., kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego i terenowych organów administracji rządowej. Natomiast według art. 3 § 2 pkt 6 tej ustawy, także na akty organów jednostek samorządu terytorialnego i ich związków, inne niż określone w pkt 5, podejmowane w sprawach z zakresu administracji publicznej.

Na podstawie art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2016r. poz. 1066 ze zm.), sąd administracyjny sprawuje kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem.

Stosownie zaś do treści art. 147 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 91 ust. 1 i 4 u.s.g., sąd administracyjny tylko w przypadku istotnego naruszenia prawa, uprawniony jest do stwierdzenia nieważności uchwały organu gminy na podstawie art. 147 § 1 p.p.s.a. Granicą nieważności uchwały jest zatem ustalenie, że doszło do istotnego naruszenia prawa, co ma miejsce w szczególności w razie podjęcia uchwały przez organ

niewłaściwy, braku podstawy prawnej do podjęcia uchwały określonej treści, niewłaściwego zastosowania przepisu prawnego będącego podstawą podjęcia uchwały lub naruszenia procedury jej uchwalenia.

Oceniając powyższą sprawę Sąd w pierwszym rzędzie, odnosząc się do argumentacji organu zawartej w odpowiedzi na skargę wyjaśnia, iż nie podziela poglądów organu co do braku wykazania interesu prawnego skarżących w niniejszej sprawie. Sąd uznał, że skarga nie podlegała odrzuceniu, albowiem skarżące jako zarejestrowane podmioty prowadzące niepubliczne przedszkola w Szczecinie (co wykazały stosownymi zaświadczeniami) miały interes prawny w jej zaskarżeniu – nie wymagało to dodatkowego szczegółowego uzasadnienia. Stanowisko organu w tym względzie jest zdaniem Sądu nazbyt rygorystyczne. Przepis art. 101 ust. 1 u.s.g. określa podmioty uprawnione do skierowania skargi na akt organu samorządu terytorialnego, jako „każdego, czyj interes prawny lub uprawnienie zostały naruszone uchwałą lub zarządzeniem podjętymi przez organ gminy w sprawie z zakresu administracji publicznej”. Z powyższego należy zatem wywodzić konieczność wykazania przez wnoszącego skargę, że uchwała w sposób rzeczywisty i bezpośredni narusza jego interes prawny, przez co trzeba rozumieć ograniczenie, zniesienie lub uniemożliwienie realizacji tego interesu. Przy czym w doktrynie i orzecznictwie ugruntowany jest pogląd, że interes prawny lub uprawnienie nie musi mieć podstawy wyłącznie w przepisach materialnych prawa administracyjnego, może to być także prawo cywilne lub prawo pracy. Istotne, by interes prawny wynikał z normy prawnej, opierał się na niej lub dał się z nią powiązać. Z normy prawnej wynikać może np. jakaś korzyść, której prawo pozwala oczekiwać, możliwość dążenia do jakiegoś skutku prawnego, możliwość obrony przed utratą już zdobytych uprawnień (vide wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 3 lutego 2016 r., sygn. akt II SA/Go 729/15)

Badając spełnienie tej przesłanki Sąd uznał, że nie sposób zakwestionować po stronie skarżących istnienia interesu prawnego do wniesienia skargi, bowiem jako podmioty prowadzące niepubliczne przedszkola na terenie miasta Szczecin, co wykazały załączonymi do akt sprawy dokumentami w postaci zaświadczeń o wpisie do rejestru działalności oświatowej, posiadały one ukształtowane przepisem prawa materialnego uprawnienie do korzystania z dotacji (podobny pogląd wyraził WSA we Wrocławiu w wyroku z 13 marca 2018 r. III SA/Wr 1/18).

Co do sposobu sformułowania skargi, to mimo faktu, iż dostrzeżone przez organ braki i nieścisłości w wielu przypadkach się potwierdzają, chociaż sporządzona została

ona przez profesjonalnego pełnomocnika, to jednak dostrzeżone wady nie mają istotnego znaczenia w postępowaniu przed wojewódzkim sądem administracyjnym wobec brzmienia art. 134 p.p.s.a..

Stosownie bowiem do art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną w niej podstawą prawną. Oznacza to, że bierze pod uwagę wszelkie naruszenia prawa, a także wszystkie przepisy, które powinny znaleźć zastosowanie w rozpoznawanej sprawie, niezależnie od żądań i wniosków podniesionych w skardze, w granicach sprawy, wyznaczonych przede wszystkim określonym w skardze przedmiotem zaskarżenia

Istotnie zgodzić należy się, że pierwotnie błędnie wskazano zaskarżone paragrafy uchwały, w istocie bowiem podana w skardze numeracja dotyczy załącznika nr 1 do uchwały. Jednak treść skargi nie pozostawia wątpliwości co do rzeczywistych jednostek redakcyjnych które skarżą strony. Pełnomocnik dokonał nadto doprecyzowania w tym zakresie na rozprawie.

Błędnie także wskazano w skardze nazwisko pełnomocnika skarżących jako „Paloteta” zamiast „Patoleta”. Sąd nie ma jednak wątpliwości iż była to oczywista omyłka pisarska i nie ma ona wpływu na skuteczność udzielonych pełnomocnictw.

Także błędne wskazanie daty uchwalenia jak i miejsca publikacji u.f.z.o. nie zwalnia Sądu od zbadania zgodności zapisów uchwały z wskazanymi przepisami prawa.

Co do braku żądania stwierdzenia nieważności § 6 ust 1 i 2 uchwały (a w istocie załącznika nr 1 do uchwały), to wskazać należy tu stanowisko wyrażone w wyroku WSA w Bydgoszczy z 25 czerwca 2019 r. II SA/Bd 1433/18, gdzie Sąd wyjaśnił, iż biorąc pod uwagę art. 134 p.p.s.a. zasadne jest badanie zaskarżonego aktu w całości – tj. zarówno w części objętej zarzutami, jak i wnioskami skargi – także w sytuacji gdy skarżący (którym był Prokurator - podmiot profesjonalny) wyraźnie nie sprecyzował zakresu skargi tzn. domagał się stwierdzenia nieważności określonych jednostek redakcyjnych zaskarżonej uchwały, a jednocześnie - formułując zarzuty skargi - zwracał uwagę na nieważność innych jej jednostek redakcyjnych. W takim stanie rzeczy, podzielając powyższy pogląd, Sąd w badanej sprawie był zobowiązany objąć kontrolą także zapisy § 6 ust 1 i 2 załącznika nr 1 do uchwały.

W efekcie dokonanej kontroli zaskarżonej uchwały Sąd częściowo stwierdził nieważność § 7 ust. 10 oraz § 7 ust. 11, a nadto w całości § 7 ust. 12 załącznika nr 1 do uchwały.

Stwierdzenie nieważności ust. 10 nastąpiło w części w której ograniczał on prawo do złożenia korekty rozliczenia „nie później niż do końca roku następnego po roku objętym rozliczeniem wykorzystania dotacji”. Konsekwencją powyższego było stwierdzenie nieważności całego ust. 12, który stanowił że korekta złożona po terminie o którym mowa w ust. 10 nie wywołuje skutków prawnych. Wobec stwierdzenia nieważności ust. 12 zasadne było wyeliminowanie zawartego w ust. 10 odesłania do ust. 12. Z kolei ust. 11 stwierdzono za nieważny części w której zabrania się organowi prowadzącemu korekty rozliczenia dotacji po zakończeniu kontroli, jeśli dotyczyłaby ona ustaleń poczynionych przez kontrolującego.

Sąd zauważa, że bezsporne jest obecnie w orzecznictwie sądów administracyjnych, iż organy prowadzące mogą składać korekty rozliczenia dotacji. Nie jest to przedmiotem sporu w niniejszej sprawie. Sporne natomiast było tylko czy ograniczenie to jest dopuszczalne w takim zakresie czasowym jak uczyniono to w zaskarżonej uchwale oraz w zakresie nie dopuszczającym korekty rozliczenia po zakończeniu kontroli, jeśli dotyczyłaby ona ustaleń poczynionych przez kontrolującego .

Rzeczony ust. 10 ograniczał termin złożenia korekty do końca roku następnego po roku objętym rozliczeniem wykorzystania dotacji. Strony w skardze zarzuciły, iż zapis ten jest niezgodny z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 81b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z art. 60 i 67 u.f.p. oraz art. 36 ust. 5 u.f.z.o.

Sąd w tym względzie uznał zarzuty za trafne. Zgodnie z art 67 ust 1 u.f.p. do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60 u.f.p., nieuregulowanych ww. ustawą stosuje się przepisy K.p.a. i odpowiednio przepisy działu III ustawy Ordynacja podatkowa. Z kolei art. 60 pkt 1 u.f.p. stanowi, że środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w tym kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w ustawie o finansach publicznych.

Słuszna zatem jest argumentacja skarżących że do korekty rozliczenia o której mowa w § 7 ust. 10, 11 i 12 skarżonego załącznika do uchwały powinien mieć odpowiednie zastosowanie art. 81b § 1 O.p. zgodnie z którym uprawnienie do skorygowania deklaracji:

1) ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej - w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą;

2) przysługuje nadal po zakończeniu:

a) kontroli podatkowej,

b) postępowania podatkowego - w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Sąd zauważa, iż art. 36 ust. 5 u.f.z.o. stanowi że kontrola może obejmować okres 5 lat budżetowych poprzedzających rok budżetowy w którym jest ona przeprowadzana. Z kolei NSA w wyroku z dnia 5 września 2018 r. sygn. akt I GSK 2583/18 wyjaśnił, że odpowiednikiem deklaracji podatkowej jest rozliczenie dotacji

Zdaniem Sądu ograniczenie takie jak zawarto we wskazanym przepisie jest bezzasadne. Potwierdzają to regulacje na gruncie Ordynacji podatkowej gdzie zakres czasowy prawa do skorygowania deklaracji jest nie krótszy niż prawo organu do kontroli podatnika i trwa aż do zakończenia okresu przedawnienia. Zdaniem Sądu uznanie, że można ograniczyć prawo organów prowadzących do wskazanego okresu spowodowałoby nadmierny stan nierównowagi uprawnień między kontrolującymi a organem prowadzącym.

Z kolei ust. 11 stwierdzono za nieważny części w której zabrania się organowi prowadzącemu korekty rozliczenia dotacji po zakończeniu kontroli, jeśli dotyczyłaby ona ustaleń poczynionych przez kontrolującego. Sąd przeanalizował całą zaskarżoną uchwałę i z zapisów dalszych załącznika nr 1 wynika, że po dokonanej kontroli Prezydent kieruje do organu prowadzącego wystąpienie kontrolne, a w razie nieprawidłowości - zalecenia pokontrolne (§ 10 ust. 1 załącznika). Organ prowadzący w odpowiedzi ma obowiązek zawiadomić Prezydenta o sposobie realizacji zaleceń pokontrolnych i wykorzystaniu uwag zawartych w wystąpieniu pokontrolnym (§10 ust. 2 załącznika). Takie sformułowanie uchwały powoduje zdaniem Sądu, że w odpowiedzi na zalecenia pokontrolne organ prowadzący powinien mieć możliwość np. zawiadomienia o skorygowaniu rozliczenia, zgodnie z ustaleniami kontroli - zgadzając się z kontrolującym.

Powyższe pozwala uznać, że znajdują tu odpowiednie zastosowanie przepisy art. 81b O.p. Również tam uprawnienie do złożenia korekty jest zawieszane na czas postępowania jak i kontroli, ale możliwość ograniczenia korekty jest przewidziana tylko po zakończeniu postępowania podatkowego w zakresie objętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Możliwość korekty po kontroli nie jest

ograniczona, a jeśli podatnik dokona korekty zgodnie z ustaleniami kontroli – wówczas nie wszczynają się postępowania podatkowego

Zauważyć należy że dalsze zapisy załącznika nr 1 do uchwały tj. § 11 ust. 1 załącznika wskazują że dotacja wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrana nienależnie podlega zwrotowi do budżetu Miasta. Oznacza to, że może zdarzyć się przypadek, iż strona zgadzając się z ustaleniami kontroli i np. korygując rozliczenie zgodnie z ustaleniami kontroli może dotację zwrócić. Dopiero jeśli tego nie uczyni Prezydent może wszcząć postępowanie administracyjne w sprawie zwrotu dotacji (§ 11 ust. 2 uchwały). Z tych też powodów Sąd stwierdził nieważność wcześniej wskazanych przepisów w opisanym w rozstrzygnięciu zakresie.

Natomiast pozostałe zarzuty skargi Sąd uznał za niezasadne:

Co do niezgodności § 4 ust. 1 załącznika do uchwały z art 7 i 94 Konstytucji RP oraz art 17 ust 1 u.f.z.o. to Sąd w pełni podziela stanowisko organu wyrażone w odpowiedzi na skargę. Stanowisko to podzielił także m.in. Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 6 czerwca 2017 r. sygn. akt II GSK 2492/15 wskazał, że zobowiązanie uchwałą podmiotu prowadzącego niepubliczną szkołę lub placówkę do złożenia informacji miesięcznej o liczbie uczniów według stanu na 1 dzień miesiąca oraz wskazanie terminu jej złożenia nie narusza granic upoważnienia zawartego w ustawie, ani też samej ustawy. Wysokość dotacji (przekazywanej miesięcznie) uzależniona jest od rzeczywistej liczby uczniów niepublicznej szkoły lub placówki. Stąd też jednostka samorządu terytorialnego, aby mogła realizować zadania oświatowe, musi mieć wiedzę odnośnie faktycznego stanu liczbowego uczniów. Źródłem tej wiedzy jest informacja od podmiotu prowadzącego niepubliczną szkołę lub placówkę. Co prawda powyższe stwierdzenie NSA zostało dokonane na gruncie uchylonych już przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2019 r. poz. 1481, dalej „u.s.o.”) który stanowił m.in. zgodnie z art. 90 ust. 3c w związku z ust. 3 u.s.o., że dotacja przysługuje na każdego ucznia i jest przekazywana w 12 częściach, w terminie do ostatniego dnia każdego miesiąca (Sąd zauważa, że obecnie analogiczna regulacja znajduje się w u.f.z.o.). Z kolei w art. 90 ust. 4 zawarta była taka jak obecnie w art. 38 ust. 1 u.f.z.o. delegacja do ustalania przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego tryb udzielania i rozliczania dotacji, oraz tryb i zakres kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystywania. Zdaniem Sądu stanowiąc obowiązek przewidziany w § 4 ust. 1 załącznika nr 1 do uchwały organ nie naruszył wskazanych przez strony przepisów u.f.z.o. ani przepisów Konstytucji RP. Analogiczne

poglądy były wyrażane także w orzecznictwie innych sądów administracyjnych tak np. w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2014 r. sygn. akt I SA/GI 1122/13. Jak natomiast wskazał NSA w wyroku z 10 lipca 2015 r. sygn. akt II GSK 1374/14 przyjęcie jakiegokolwiek daty, do której nastąpi wskazanie aktualnych danych dotyczących ilości dzieci uczących się w przedszkolu na określony dzień miesiąca nie narusza prawa.

Co do zarzutu niezgodności § 6 ust 1 i 2 załącznika nr 1 zaskarżonej uchwały z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 33 ust. 1 u.f.z.o. Sąd w pełni zgadza się z wyjaśnieniami organu zawartymi w odpowiedzi na skargę. Podzielić należy bowiem stanowisko organu, iż nietrafne jest stanowisko skarżących, iż w przypadku każdorazowej zmiany, tj. zwiększenia części oświatowej subwencji ogólnej dla danej jednostki samorządu terytorialnego odpowiedniemu zwiększeniu ulega również kwota dotacji dla niepublicznego przedszkola.

Organ wytłumaczył bowiem, że zgodnie z art. 17 ust. 1 u.f.z.o. niepubliczne przedszkole otrzymuje na każdego ucznia z budżetu gminy dotację w wysokości równej podstawowej kwocie dotacji dla przedszkoli, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na takiego ucznia niepełnosprawnego przedszkola w części oświatowej subwencji ogólnej dla gminy, po spełnieniu warunków wskazanych w ustawie.

Zgodnie natomiast z art. 27 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1530) dalej „u.d.j.s.t.” wielkość części oświatowej subwencji ogólnej dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego ustala corocznie ustawa budżetowa.

Kwotę przeznaczoną na część oświatową subwencji ogólnej dla wszystkich jednostek samorządu terytorialnego ustala się w wysokości łącznej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej, nie mniejszej niż przyjęta w ustawie budżetowej w roku bazowym, skorygowanej o kwotę innych wydatków z tytułu zmiany realizowanych zadań oświatowych - art. 28 ust. 1 u.d.j.s.t. Od tej kwoty odlicza się 0,4% na rezerwę części oświatowej subwencji ogólnej. Z art. 28 ust. 6 u.d.j.s.t. wynika, iż minister właściwy do spraw oświaty i wychowania, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego, określa, w drodze rozporządzenia, sposób podziału części oświatowej subwencji ogólnej między poszczególne jednostki samorządu terytorialnego. Co do zasady w ciągu roku budżetowego część oświatowa subwencji ogólnej (poza rezerwą) nie ulega zmianie. Trafnie wyjaśnił organ na przykładzie zwiększenia części oświatowej subwencji ogólnej

w 2019 r. iż zwiększenie kwoty subwencji o kwotę korygującą powoduje, że nie musi być ona przypisana do ucznia, lecz może być obliczona wg określonego algorytmu i może nie wpływać na wysokość dotacji dla szkół i przedszkoli niepublicznych.

Dalej zaś organ prawidłowo wyjaśnił, iż z ogólnej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej wyodrębnia się zgodnie z art. 28 ust. 2 u.d.j.s.t., rezerwę części oświatowej subwencji ogólnej, której wysokość wynosi 0,4%. Rezerwą części oświatowej subwencji ogólnej dysponuje minister właściwy do spraw finansów publicznych, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania oraz reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego. Ustala się określone kryteria podziału 0,4% rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej. O środki z rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej mogą ubiegać się wyłącznie jednostki samorządu terytorialnego. Środki z rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej przekazuje jednostkom samorządu terytorialnego minister właściwy do spraw finansów publicznych. Co najistotniejsze aby zaś złożyć łączny wniosek o zwiększenie części oświatowej subwencji ogólnej z 0,4 % rezerwy, w ramach poszczególnych kryteriów podziału rezerwy, gmina musi wystąpić do wszystkich publicznych szkół i placówek, zarówno tych, które sama prowadzi jak i tych dla których nie jest organem prowadzącym, o przygotowanie wszystkich dokumentów wymaganych przez ministra zgodnie z kryteriami podziału 0,4 % rezerwy. Bowiern bez tych materiałów nie byłoby możliwe przygotowanie łącznego zestawienia, w którym należy wskazać nazwy i adresy szkół lub placówek oświatowych oraz wnioskowane dla nich kwoty dofinansowania. W przypadku uzyskania pozytywnej opinii Strony Samorządowej Zespołu ds. Edukacji, Kultury i Sportu KWRiST, Minister Edukacji Narodowej występuje do Ministra Finansów z wnioskami o zwiększenie części oświatowej subwencji ogólnej poszczególnym jednostkom samorządu terytorialnego wyszczególnionym w załączniku. Ostateczną decyzję podejmuje Minister Finansów, będący - zgodnie z art. 28 ust 3 u.d.j.s.t. dysponentem rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej.

Zgodnie z art. 7 ust. u.d.j.s.t. o przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej (w tym części oświatowej oraz środków otrzymanych w ramach podziału 0,4% rezerwy tej subwencji) decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, tj. rada gminy, rada powiatu lub sejmik wojewódzki.

Zasadnie więc wyjaśnił organ, że zwiększoną dotacją, w związku ze zwiększeniem Gminie Miasto Szczecin części oświatowej subwencji ogólnej z 0,4 % rezerwy, mogą otrzymać wyłącznie te placówki niepubliczne lub publiczne prowadzone

przez inny niż Gmina Miasto Szczecin, organ, które spełnią warunki wskazane w kryteriach podziału 0,4% rezerwy o czym Gmina musi wiedzieć na wcześniejszym etapie tj. przed złożeniem łącznego wniosku o zwiększenie części oświatowej subwencji ogólnej z 0,4 % rezerwy.

Zatem prawidłowo zapisy § 6 ust. 1 i 2 Załącznika nr 1 do uchwały dają jedynie możliwość skorzystania przez dotowane przez Gminę szkoły i placówki oświatowe ze środków finansowych pochodzących z rezerwy subwencji. Trafnie podkreślił organ, że bez tych regulacji nie byłoby możliwe przekazanie dotacji w zwiększonej kwocie.

Sąd nie podzielił również zarzutów skarżących odnośnie niezgodności § 7 ust. 3 załącznika nr 1 w zakresie części G załącznika nr 8, dotyczącego obowiązku składania rozliczenia wg wzoru z tego załącznika z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 35 u.f.z.o.

Po pierwsze strona nie wskazała w jaki sposób i którą jednostkę redakcyjną wskazanego przepisu art. 35 u.f.z.o. miałyby naruszać sporny zapis uchwały. Przepis ustawy dotyczący przeznaczenia dotacji, składa się bowiem z szeregu ustępów, punktów i liter. Zdaniem Sądu nie sposób dopatrzeć się aby wskazany zapis uchwały w jakikolwiek sposób mógł naruszać wymieniony przepis. Trafnie natomiast wskazał organ, że zgodnie z przepisami art. 38 ust. 1 u.f.z.o. w uchwałach należy określić beneficjentowi zakres danych, niezbędnych do rozliczenia wykorzystanej dotacji. Słusznie zatem zdaniem Sądu w uchwałach określone są one w formie zestawień (tabel). Danymi o wydatkowaniu dotacji są dane o wydatkach zaszeregowanych według ich rodzajów (np. płace, pochodne, koszty utrzymania obiektu, wynagrodzenie osoby fizycznej będącej organem prowadzącym i zarazem dyrektorem dotowanej jednostki, inne wynagrodzenia, wydatki na zakup środków trwałych). Dopuszczalnym rodzajem zestawienia jest również żądanie pełnego wykazu wydatków - jako zestawienia dowodów księgowych z faktur, rachunków i list płac, wraz ze wskazaniem terminu dokonania wydatku, przedmiotu wydatku oraz zaangażowania dotacji w kwocie dokonanego wydatku. Pogląd taki wyrażany jest w doktrynie, w tym wskazywanej przez organ pozycji „Dotacje oświatowe”, Wojciech Lachiewicz, Agnieszka Pawlikowska, Warszawa 2019. Sąd powyższy pogląd podziela. Pogląd taki jest wyrażany również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Poza przywołanym przez organ wyrokiem NSA z 27 marca 2013 r. sygn. akt II GSK 2389/11 również w najnowszym orzecznictwie (tak m.in. wyrok NSA z dnia 23 października 2017 sygn. akt II GSK 5034/16). Wskazuje się, że umieszczanie w uchwałach zapisów nakładających zobowiązanie do prowadzenia wyodrębnionej ewidencji wydatków jest obowiązkiem który umożliwia skuteczną

kontrolę organu nad prawidłowością wydatkowanych kwot dotacji Rozliczając się bowiem z otrzymanych środków beneficjent musi wykazać również prawidłowość ich wydatkowania, a zatem nałożony obowiązek służy prawidłowemu rozliczeniu się w tym zakresie z dotacji, a jednocześnie umożliwia właściwą kontrolę. Wprowadzony obowiązek mieści się zatem w granicach delegacji ustawowej bowiem tryb rozliczenia i prawidłowości wykorzystania dotacji jest elementem uchwały wynikającym z delegacji ustawowej (...). NSA stwierdził, że taki jak kwestionowany w sprawie przepis nie nakłada dodatkowych obowiązków, które musi spełnić podmiot, aby otrzymać dotację, lecz jedynie wskazuje sposób, w jaki ma uzyskaną dotację rozliczyć.

Nie można się też zgodzić z argumentacją skarżących iż na wprowadzenie danych w postaci kilkuset dokumentów do spornej tabeli mają one jedynie 6 dni roboczych, albowiem rozliczenie winno nastąpić do 10 stycznia. Organ bowiem trafnie wyjaśnił w tym względzie, że organom prowadzącym jest w trakcie roku udostępniany system informatyczny ODPN, w którym mogą one wprowadzać wymagane dane w sposób systematyczny i na bieżąco, nie zaś czekać do stycznia następującego po roku udzielenia dotacji.

Nadto wbrew sugestii stron z zaskarżonego załącznika nie wynika aby organy prowadzące miały obowiązek załączania do niego faktur, umów czy innych dokumentów, w tym także ujawniania danych osobowych.

W efekcie Sąd zgodził się z organem, iż zapis spornego § 7 ust. 3 w zakresie części G Załącznika Nr 8 nie wykracza poza delegację ustawową zawartą w art. 38 ust. 1 u.f.z.o. jak i wskazane przepisy Konstytucji RP.

Sąd nie podzielił również zarzutów skarżących odnośnie niezgodności § 7 ust. 8 lit. a załącznika nr 1 do uchwały z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 38 ust. 1 u.f.z.o. w zakresie nakładającym obowiązek opatrywania dokumentów wskazaną tam adnotacją wraz z podpisem osoby reprezentującej organ prowadzący.

Sąd jest świadomy iż w powyższym zakresie istniały rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Najnowsze jednak orzeczenia wskazują zdaniem Sądu na utrwalanie się linii która uznaje, że dopuszczalne jest nakładanie w uchwałach obowiązku opatrywania dokumentów finansowo-księgowych opisem, iż dany wydatek został sfinansowany z dotacji otrzymanej z budżetu danej jednostki w określonej kwocie i dotyczy wskazanej jednostki (dotowanego podmiotu)

Jak bowiem wskazano m.in. w przywoływanym już wyroku NSA z dnia 23 października 2017 sygn. akt II GSK 5034/16, Sąd ten stwierdził, oceniając zapisy

uchwały nakładające zobowiązanie do prowadzenia wyodrębnionej ewidencji wydatków finansowanych z udzielonej dotacji oraz odpowiedniego opisywania dowodów księgowych potwierdzających prawidłowość wykorzystania dotacji, że gdy celem tego obowiązku jest prawidłowa kontrola wydatkowania środków pochodzących z dotacji, (...) przychylić należy się do poglądu, że tak sformułowany obowiązek umożliwia skuteczną kontrolę organu nad prawidłowością wydatkowanych kwot dotacji. Rozliczając się bowiem z otrzymanych środków beneficjent musi wykazać również prawidłowość ich wydatkowania, a zatem nałożony obowiązek służy prawidłowemu rozliczeniu się w tym zakresie z dotacji, a jednocześnie umożliwia właściwą kontrolę. Wprowadzony obowiązek mieści się zatem w granicach delegacji ustawowej bowiem tryb rozliczenia i prawidłowości wykorzystania dotacji jest elementem uchwały wynikającym z delegacji ustawowej

Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 27 listopada 2018 r. sygn. akt I GSK 2262/18 wskazując, iż zobowiązanie do zamieszczania na dokumentach finansowych adnotacji, wskazującej cel wydatku i jego związenie z konkretną dotowaną placówką, poprzez wskazanie nazwy i adres dotowanego przedszkola, szkoły, placówki, innej formy wychowania przedszkolnego (...) pozwala stwierdzić, że tak sformułowany obowiązek umożliwia skuteczną kontrolę organu nad prawidłowością wydatkowanych kwot dotacji. Oba powyższe wyroki dotyczyły delegacji zawartej w art. 90 ust. 4 u.s.o. jednak jak już wskazywano, była to analogiczna jak obecnie w art. 38 ust. 1 u.f.z.o. delegacja do ustalania przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego tryb udzielania i rozliczania dotacji, oraz tryb i zakres kontroli prawidłowości ich pobrania i wykorzystywania.

Podsumowanie dotychczasowego dorobku orzeczniczego w tym zakresie, zawarte jest w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 26 czerwca 2019 r. sygn. akt III SA/Wr 65/19, który również wyraził pogląd iż uzasadnione jest nakładanie wprowadzanego w aktach prawa miejscowego obowiązku czynienia adnotacji o określonej treści na fakturach i rachunkach dotyczących środków wydatkowanych z dotacji oświatowych. Wyjaśnił, że co prawda w zależności od treści i szczegółowości sformułowania przepisu aktu prawa miejscowego prezentowany jest pogląd, że nałożenie obowiązku opisywania faktur i rachunków określoną treścią nie mieści się w ustawowym upoważnieniu do szczegółowego określenia trybu i zakresu kontroli prawidłowości wykorzystywania dotacji. Jednakże WSA zauważył, iż prezentowane jest również stanowisko – dominujące w ostatnich latach, w szczególności w orzecznictwie

NSA - że obowiązek taki mieści się w granicach upoważnienia ustawowego (przywołał wyroki NSA z 27 listopada 2018 r, sygn. akt I GSK 2262/18, z 13 grudnia 2012 r. sygn. akt II GSK 1860/11, z 10 marca 2015 r., sygn. akt II GSK 261/14, czy wyrok NSA z 29 maja 2018 r. o sygn. akt I GSK 433/18.). Przykładowo zaś w wyroku II GSK 261/14 wyjaśniono, że czynność opisywania dokumentów potwierdzających poczynione wydatki z środków pochodzących z dotacji w prosty i nieuciążliwy dla beneficjenta sposób umożliwia skuteczną kontrolę organu nad prawidłowością wydatkowanych kwot dotacji. Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę z tym najnowszym orzecnictwem w pełni się zgadza.

Natomiast za całkowicie nietrafne Sąd ocenił zarzuty jakoby organ przekroczył uprawnienie zawarte w art. 38 ust. 1 u.f.z.o. bądź wskazane w skardze przepisy Konstytucji RP, poprzez szczegółowe określenie w § 8 ust. 2 i § 9 ust. 2 elementów upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz elementów protokołu kontroli.

Zdaniem Sądu prawo do określenia trybu kontroli obejmuje prawo do wskazania elementów upoważnienia do kontroli jak i protokołu kontroli. Tryb postępowania oznacza procedurę określającą sposób postępowania, dochodzenia do rozstrzygnięć. Zauważyć trzeba na przykład, że w przypadku kontroli podatkowej uregulowanej w O.p. sposobem rozpoczęcia kontroli jest doręczenie upoważnienia które powinno posiadać określone elementy. Sposobem jej zakończenia jest natomiast doręczenie protokołu kontroli, który też musi spełniać określone wymagania. Podmiot uprawniony do stworzenia trybu kontroli zdaniem Sądu powinien mieć możliwość, a nawet obowiązek określenia elementów upoważnienia do kontroli i elementów protokołu kontroli. Tak jest także np. w przypadku kontroli podatkowej. Dział VI O.p zawiera przepisy określające elementy upoważnienia jak i protokołu. Zdaniem Sądu określenie wskazanych elementów czyni reguły trybu kontroli jasnymi i pewnymi dla organów kontrolujących, a przede wszystkim dla kontrolowanych. Sugestia iż elementy upoważnienia do kontroli jak i protokołu kontroli winien ustalić organ upoważniony do kontroli jest błędna. Organ kontrolujący bowiem winien być wyposażony w określone narzędzia kontroli przez uchwałodawcę (tak jak w kontroli podatkowej jest w nie wyposażony przez ustawodawcę). Narzędziami takimi niezbędnymi do trybu postępowania są zarówno upoważnienie do przeprowadzenia kontroli jak i protokół kontroli. Jednoznaczne wskazanie ich elementów, tak aby nie było wątpliwości w razie sporu czy przedłożone kontrolowanemu dokumenty stanowią rzeczywiście upoważnienie do przeprowadzenia

kontroli jak i protokół kontroli należy do uchwałodawcy, a także jest zdaniem Sądu w interesie kontrolowanych.

Nietrafne są też zarzuty dotyczące niezgodności § 8 ust. 3 załącznika nr 1 z art. 7 i 94 Konstytucji RP oraz art. 38 ust. 1 u.f.z.o. Forma zawiadomienia o zamiarze prowadzenia kontroli również zawiera się w upoważnieniu do ustanowienia trybu kontroli. Jak trafnie natomiast wskazał organ termin uprzedzenia wynika z przepisów ogólnie obowiązujących i nie było konieczności wpisywania go do uchwały. Zgodnie bowiem z art. 36 ust. 3 u.f.z.o. podmiot kontrolowany ma 14 dni na udostępnienie dokumentacji, od dnia zwrócenia się przez osobę upoważnioną do przeprowadzenia kontroli o udostępnienie dokumentacji.

Natomiast forma telefoniczna zawiadomienia zdaniem Sądu jest dopuszczalna, jakkolwiek rzeczywiście to organ kontrolujący zobowiązany będzie w razie sporu udowodnić, że podjął czynności kontrolne dopiero po upływie wymaganego czasu od zawiadomienia.

Wobec powyższego orzeczono jak w rozstrzygnięciu.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 200 i art. 205 § 2 p.p.s.a. przy zastosowaniu art. 206 tej ustawy, wobec tego iż skarga tylko częściowo uznana została za zasadną. Zasądzono wobec powyższego solidarnie jedynie częściowy zwrot tych kosztów, w tym częściowe koszty zastępstwa procesowego, w wysokości 200 zł a także częściowe koszty wpisu od skargi w wysokości i opłat od pełnomocnictw w wysokości 199 zł.

Przywołane powyżej orzeczenia sądów administracyjnych dostępne są w internetowej Centralnej Bazie Orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego - <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.



na oryginale właściwy/we podpis/y
za zgodność z oryginałem
ST. SEKRETARZ SĄDOWY
Beata Radomska