

M. Głózi
31. 07. 2019 r. *[Signature]*
Żmigród, dnia 23 lipca 2019 r.

OPO.1710.20.2019



**Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu**

za pośrednictwem:

**Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu**

Dotyczy: WK.WR.40.25.2019.440.1

ZASTRZEŻENIA do wystąpienia pokontrolnego

Działając na podstawie art. 9 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561 ze zm.; dalej: *rio*) zgłaszam niniejszym zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 9 lipca 2019 r. (doręczone do organu jednostki kontrolowanej w dniu 12 lipca 2019 r.), zarzucając im naruszenie prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie w następującym zakresie:

1. Zakwalifikowanie dotacji udzielonych na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie jako wydatkowanych niezgodnie z przeznaczeniem, przez co w sposób wadliwy określił zakres zobowiązania podmiotu do wydania decyzji, o której mowa w art. 61 ust. 1 pkt 4 wz z art. 60 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869; dalej: *ufp*):

1.1. na rzecz Miejskiego Klubu Sportowego PIAST Żmigród:

1.1.1. w roku 2017:

1.1.1.1. w kwocie 600,00 zł z tytułu poniesienia wydatków na usługi gastronomiczne na podstawie faktury VAT nr 315/OL/2017, podczas gdy usługa ta była ściśle związana z podstawową usługą świadczoną na rzecz Dotowanego, tj. usługi medyczne i fizjoterapeutyczne, w skład której wchodziła właśnie usługa gastronomiczna oraz usługa hydroterapii;

1.1.1.2. w kwocie 344,43 zł z tytułu rozliczenia kosztów wysyłki zakupionych materiałów i sprzętu, podczas gdy stanowi to koszt nabycia tych dóbr, co z kolei mieści się w zakresie przedmiotowym celów, na które dotacja została udzielona;

1.1.1.3. w kwocie 5 170,00 zł z tytułu 10 poleceń wyjazdów służbowych zawodników na mecze i treningi z powodu nieprzedłożenia stosownych list obecności, co stanowi naruszenie warunków umowy, jednak nie jest obligatoryjnie sankcjonowane uznaniem objętych nią wydatków za poniesione niezgodnie z ich przeznaczeniem;

1.1.2. w roku 2018:

1.1.2.1. w kwocie 33 415,00 zł z tytułu 30 poleceń wyjazdów służbowych zawodników na mecze i treningi z powodu nieprzedłożenia stosownych list obecności, co stanowi naruszenie warunków umowy, jednak nie jest obligatoryjnie sankcjonowane uznaniem objętych nią wydatków za poniesione niezgodnie z ich przeznaczeniem;

1.1.2.2. w kwocie 107,20 zł z tytułu rozliczenia kosztów wysyłki zakupionych materiałów i sprzętu, podczas gdy stanowi to koszt nabycia tych dóbr, co z kolei mieści się w zakresie przedmiotowym celów, na które dotacja została udzielona.

1.2. na rzecz ULKS Ogień Żmigród:

- w kwocie 58,00 zł, w tym za rok 2017 – 29,50 zł oraz za rok 2018 – 28,50 zł, z tytułu rozliczenia kosztów wysyłki zakupionych materiałów i sprzętu, podczas gdy stanowi to koszt nabycia tych dóbr, co z kolei mieści się w zakresie przedmiotowym celów, na które dotacja została udzielona,

1.3. na rzecz Klubu Biegacza Sukces

- w kwocie 300,00 zł z tytułu zakupu posiłków regeneracyjnych po terminie przewidzianym w umowie, podczas gdy organ zastosował przepis korzystniejszy dla Dotowanego w sytuacji, kiedy umowa zawiera sprzeczne ze sobą postanowienia.

2. Zakwalifikowania całości przyznanych przez organ dotacji w trybie uchwały nr 0007.V.49.2011 Rady Miejskiej w Żmigrodzie z 31 marca 2011 r. w sprawie określenia warunków i trybu finansowania sportu przez Gminę Żmigród (dalej: *uchwała*) w kwocie 326.283,00 zł, podczas, gdy Kontrolujący błędnie zinterpretował § 8 ust. 3 pkt 3 tejże uchwały oraz pkt 4 lit. g rozdziału VIII załącznika do zarządzenia nr 0050.145.2017 Burmistrza Gminy Żmigród z dnia 29 listopada 2017 r. w sprawie ogłoszenia otwartego konkursu ofert na realizację zadań publicznych Gminy Żmigród na rok 2018 (dalej: *zarządzenie 2017*) i pkt 4 lit. g rozdziału VIII załącznika do zarządzenia nr 0050.175.2016 Burmistrza Gminy Żmigród z dnia 30 listopada 2016 r. w sprawie ogłoszenia otwartego konkursu ofert na realizację zadań publicznych Gminy Żmigród na rok 2017 (dalej: *zarządzenie 2016*), a następnie niewłaściwie je zastosował względem wniosków zawierających projekty Dotowanych, którym udzielono dotacji na tej podstawie, przez co dokonał nieprawidłowej subsumpcji normy wynikającej z art. 252 ust. 4 ufp, stanowiącej podstawę przedstawionego przez niego wniosku.
3. Możliwości zastosowania wobec organu sankcji zawartej w art. 27 rio na skutek mylnego określenia stanu faktycznego, poprzez niewłaściwą interpretację oświadczenia organu, zawartego w piśmie o sygn. OPR.1710.10.2015 z dnia 17 lutego 2016 r., dotyczącego realizacji pkt 13 wystąpienia pokontrolnego Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 13 stycznia 2016 r. o sygn. WK.WR.40.36.2015.440 w sprawie przestrzegania przez organ uchwały.

UZASADNIENIE

Ad. 1.1.1.1.

Organ kwestionuje wnioski pokontrolne zakładające, iż usługa gastronomiczna była osobnym kosztem, na poniesienie którego Dotowany nie otrzymał środków. Tymczasem organ, po uwzględnieniu wszystkich okoliczności faktycznych ocenił, iż usługa gastronomiczna była jedynie usługą komplementarną i uzupełniającą w stosunku do usługi hydroterapii, która była usługą główną (wiodącą), co mieści się w szeroko pojętych usługach medycznych i fizjoterapeutycznych. Usługi medyczne to działania zmierzające do ratowania, przywracania lub poprawy zdrowia, które składają się na proces leczenia. Zgodnie z powszechnie uznaną definicją *leczenia*, zawartą w Encyklopedii PWN¹ (dalej: Encyklopedia PWN), *są to wszelkie metody postępowania mające na celu przywrócenie zdrowia lub złagodzenie objawów choroby. Fizjoterapia* oznacza natomiast *dział medycyny obejmujący wiele zróżnicowanych działań terapeutycznych*. Działania terapeutyczne są metodami wykorzystywanymi w terapii, czyli - zgodnie z definicją leksykalną – leczeniem. Prowadzi to do oczywistej konkluzji, iż usługi fizjoterapii to wykorzystywanie wszelkich dostępnych metod przywracania sprawności organizmu, w tym poprzez zabiegi lecznicze, środki farmakologiczne czy dietę, mające za zadanie zregenerować organizm.

Zważywszy na fakt, iż Dotowany korzystał z usług wskazanych na fakturze w specjalistycznym ośrodku rehabilitacyjnym, w związku z wyjaśnieniami i oświadczeniami osób korzystających z tych usług, o ich związku z regeneracją organizmu w celu zmaksymalizowania pozytywnych efektów hydroterapii i przywrócenia równowagi organizmu po wyczerpanym wysiłku, organ słusznie stwierdził, że doszło do wyodrębnienia i rozbicia na fakturze dwóch elementów usługi fizjoterapeutycznej i medycznej, która była ujęta we wniosku sporządzonym przez Dotowanego. Ponadto na wniosek organu Prezes MKS Piast pismem z dnia 23 kwietnia 2019 r. wyjaśnił zasadność poniesienia ww. kosztu: cyt: „*Wydatki na fakturze nr 315/OL/2017 z 11 lutego 2017 r. dotyczą usługi fizjoterapeutycznej (hydroterapia) oraz zakup specjalistycznych posiłków wspomagających i regenerujących organizm po dużym wysiłku została zakupiona po meczu wyjazdowym drużyny seniorów w specjalistycznym ośrodku we Wronkach koło Poznania*”.

¹ <https://encyklopedia.pwn.pl/> [dostęp z dnia 23 lipca 2019 r.].

Wyjaśnienia zostały złożone Jednostce Kontrolującej pismem z dnia 17 kwietnia 2019 r. o numerach: OPO.1710.1.2019 (3) i OPO.1710.3.2019 (3) oraz pismem o numerach: OPO.1710.1.2019 (5) i OPO.1710.3.2019 (5) z dnia 25 kwietnia 2019 r.

Biorąc pod uwagę przytoczone wyjaśnienia oraz definicję i znaczenie usługi medycznej i fizjoterapeutycznej, a także powiązanie pomiędzy określeniem wydatków na fakturze, w kontekście wszystkich okoliczności w sprawie, należy uznać kwestionowany wydatek za prawidłowy i zgodny z umową.

Ad. 1.1.1.2., 1.1.2.2. oraz 1.2.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351; dalej: *ur*), określając wartość rzeczowych aktywów obrotowych organ wziął pod uwagę czynnik najbardziej obiektywny i uzasadniony praktycznie, tj. cenę nabycia. Zgodnie bowiem z art. 28 ust. 2 tejże ustawy, jest to cena danego dobra zwiększona o wydatki dodatkowe, czyniące dane dobro zdatne do przeznaczonego użytku przez nabywający je podmiot, w szczególności koszty transportu i dostawy. W przedmiotowej sprawie, według oceny organu, nabycie przedmiotu dotacji na odległość było uzasadnione z punktu widzenia gospodarności i efektywności, bowiem Dotowany mógł nabyć przedmiot najbardziej zgodny i przydatny do realizacji celu dotacji i wykonania zadania z nią związanego, a cena nabycia była relatywnie niska, biorąc pod uwagę rynek lokalny i ewentualny zakup substytutu u dostawców miejscowych. Z tego też względu organ przyjął, iż koszt równa się cenie nabycia, za czym przemawia ogólna tendencja nabywania dóbr rzeczowych online i immanentnie z tym związane koszty dostawy. Innymi słowy nie można ograniczać prawa podmiotu dotowanego do wyboru dóbr ekonomicznie nieopłacalnych tylko z tego powodu, iż organ odmówi zasadności pokrycia z dotacji kosztów nabycia danego dobra. Doprowadziłoby to do sytuacji, w której Dotowany nabywa dobro o mniejszej dla niego przydatności czy użyteczności, za wyższą cenę (albowiem koszty transportu są w niej już ujęte) od zawężonej grupy podmiotów, co skutkowałoby niekonkurencyjnością danej grupy dostawców oraz zmuszeniem podmiotu do nieefektywnej i niegospodarnej praktyki wydatkowania środków publicznych, na co organ nie mógł pozwolić, stąd definiował koszty mając na względzie interes publiczny i realizację celu dotacji, właśnie jako cenę nabycia.

W opozycji do wniosków pokontrolnych, należy skonstatować, iż organ w sposób jak najpełniejszy czynił zadość przesłankom zawartym w rozdziale VIII pkt 1 lit. a i b zarządzenia 2016 i swoim działaniem dał wyraz uwzględnienia racjonalnych wydatków bezpośrednio związanych z nabyciem danego dobra, przez co działania podmiotów musiały być pozytywnie

uwzględnione pod względem gospodarności i zasadności wydatkowania środków pochodzących z dotacji.

Powyższy pogląd jest zgodny także z interpretacją Ministerstwa Finansów (odpowiedź na interpelację nr 13379), w której wskazuje się, że w przypadku, gdy sprzedawca obciąża nabywcę kosztami przesyłki towarów (nie ma przy tym znaczenia, czy dostarczane są one za pośrednictwem firmy kurierskiej, czy też operatora pocztowego wyznaczonego do świadczenia powszechnych usług pocztowych - obecnie Poczta Polska), koszty wysyłki należy uznać co do zasady za element świadczenia zasadniczego. Takie wyjaśnienia w powyższej sprawie zostały także przedłożone Jednostce Kontrolującej pismem z dnia 25 kwietnia 2019 r. o numerach: OPO.1710.1.2019 (5) i OPO.1710.3.2019 (5).

Ad. 1.1.1.3. oraz 1.1.2.1.

Nieakceptowalne jest stanowisko Jednostki Kontrolującej o uznaniu całości lub części zadania jako nierealizowane w związku z brakiem listy obecności zawodników na meczach i treningach, pomimo iż dokumentacją potwierdzającą rozliczenia są polecenia wyjazdów służbowych na piśmie, z podpisami osób odpowiedzialnych za prawdziwość rozliczeń oraz osób odbywających podróże. Polecenia takie zawierają wszystkie niezbędne informacje, takie jak m.in. okres wyjazdów służbowych, rodzaj środka transportu, trasę z podaniem ilości kilometrów i częstotliwości podróży czy finalnie ostateczną kwotę należną osobie odbywającej podróż służbową. Należy w szczególności podkreślić, iż w tym wypadku listy obecności mają stricte wewnętrzny charakter, a potwierdzeniem faktów w nich zawartych są właśnie istotne dla organu polecenia wyjazdów służbowych. Potwierdzenie obecności przez zawodników ma wyłącznie techniczny i czysto użytkowy charakter, często ze względów praktycznych jest to czynność wykonywana w indywidualnym zakresie osób nadzorujących daną grupę zawodników i ma nieformalny status.

Błędne jest określenie Jednostki Kontrolującej, iż powyższe winno być sankcjonowane w sposób określony w § 6 ust. 4 umowy nr 6.2017 z dnia 4 stycznia 2017 r. oraz analogicznie, umowy nr 8.2018 z dnia 8 stycznia 2018 r., albowiem właśnie z innych dowodów wynika, że zadanie zostało wykonane w całości prawidłowo.

Organ, prowadząc czynności kontrolne, ma do dyspozycji narzędzia określone w § 8 ust. 2 tychże umów, tj. *może badać dokumenty i inne nośniki informacji, które mają lub mogą mieć znaczenie dla oceny prawidłowości wykonywania zadania publicznego, oraz żądać*

udzielenia ustnie lub na piśmie informacji dotyczących wykonania zadania publicznego, przy czym, zgodnie z art. 77 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.; dalej: *kpa*), organ jest obowiązany uwzględnić wszystkie okoliczności mające lub mogące mieć znaczenie dla sprawy, a zgodnie z art. 80 *kpa* ich ocena leży w gestii organu. Jednostka Kontrolująca nie wzięła w żaden sposób pod uwagę całości materiału dowodowego, tudzież jego poszczególnych elementów, czego nie mógł zignorować organ. W związku z tym, po przeanalizowaniu przekazanej mu dokumentacji oraz odebranych od Dotowanego wyjaśnień, bez żadnych wątpliwości organ uznał, iż całość zakresu kontroli zadania została zrealizowana w sposób prawidłowy, co nakazuje zastosować dyspozycję znoszącą normę zawartą w § 6 ust. 4 umów.

Konkludując, organ działający w zgodzie z art. 7 *kpa*, rozpatrzył sprawę w sposób obiektywny, przekrojowy i wzięł pod uwagę wszystkie okoliczności występujące w sprawie, kompletując materiał dowodowy rzetelnie i dokładnie, co pozwoliło mu rozstrzygnąć wątpliwości dokonując subsumpcji normy odpowiadającej stanowi faktycznemu.

Zakwestionowanie prawidłowości rozliczenia tego wydatku, a co za tym idzie wystawienie decyzji administracyjnej o zwrocie dotacji w kwestionowanej części, byłoby narażone na uznanie jej za naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy.

Uznanie za niezrealizowanie umowy lub jej niezrealizowanie w części z powodu nie przedłożenia organowi list obecności (dokumentu wewnętrznego organizacji) byłoby nadużyciem. Ponadto nieprzedłożenie list obecności nie ma wpływu na ocenę realizacji zadania, szczególnie pod względem celowości. Pogląd ten potwierdza orzecznictwo NSA, w którym następuje odwołanie się do interpretacji terminu: „*wykorzystania dotacji z przeznaczeniem*.” W wyrokach z dnia 11 marca 2008 r. II GSK 437/07 i II GSK 440/07, z dnia 8 października 2008 r. II GSK 362/08 i II GSK 363/08, w wyroku z dnia 14 lipca 2010 r. II GSK 706/09, które zapadły na gruncie art. 144 ust. 4 u.f.p. z 2005 r., o brzmieniu identycznym jak art. 251 ust. 4 u.f.p. z 2009 roku. Naczelny Sąd Administracyjny konsekwentnie wypowiadał się za przyjęciem, że „*wykorzystanie dotacji*” nie jest równoznaczne z zapłatą za zadania, ale należy je także rozpatrywać pod względem realizacji celowości wydatkowanego zadania.

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Krakowie z dnia 27 czerwca 2018 r. o sygn. KI-411/156/18 jasno wskazała, iż „*nie każdy przypadek naruszenia umowy (niezgodności z umową) jest wyrazem wykorzystania dotacji niezgodnie z jej przeznaczeniem,*

tak jak "wykorzystanie dotacji" definiuje przepis art. 251 ust. 4 u.f.p.", co ugruntowuje tylko zdanie organu i potwierdza jego prawidłowość.

Także stanowisko organu o konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego w pełnym zakresie jest podtrzymywane w orzecznictwie, m.in. w uchwale Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 26 października 2011 r. o sygn. 21/1744/2011, gdzie wskazuje się, że *„skutek w postaci zwrotu dotacji nie może wynikać z dowolnie wybranych przez dotującego okoliczności (...). Dotujący, żądając zwrotu dotacji, musi wykazać, że otrzymujący dotację wykorzystał ją niezgodnie z przeznaczeniem lub otrzymał nienależnie albo pobral w nadmiernej wysokości.”*.

Podobnie wynika to z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2013 r. o sygn. I SA/Po 31/13, w którym zawarto, iż *„zebranie całego materiału dowodowego to zebranie dowodów dotyczących wszystkich mających znaczenie prawne dla sprawy faktów. Czynności procesowe przeprowadzane przez organ, powinny zmierzać do wykazania przy pomocy wszelkich dostępnych dowodów, że udzielona dotacja została pobrana w nadmiernej wysokości.”*, jak również, że *„zestaw środków dowodowych przewidzianych przez k.p.a. (art. 76-76a, art. 82, art. 84 - art. 86 k.p.a.) ma charakter otwarty; organ powinien dopuścić jako dowód wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy i nie jest sprzeczne z prawem (art. 75 § 1 k.p.a.). Natomiast określenia faktów mających znaczenie dla sprawy organ winien dokonać na podstawie art. 252 ust. 1 u.f.p., który przewiduje obowiązek zwrotu dotacji udzielonych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem albo pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości.”*. Tym samym prawidłowość działania organu nie powinna budzić kontrowersji, albowiem realizował on wyłącznie ciężące na nim obowiązki z poszanowaniem zasad, którymi jest winien się kierować w swoich poczynaniach.

Sądy w swoich orzeczeniach jednoznacznie wypowiedziały się również w przedmiocie braków i nieprawidłowości w dokumentacji księgowej jako podstawy przyjęcia, że dotacja została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonym w wyroku NSA z dnia 03.09.2013 r sygn. akt II GSK 711/12, naruszenie zasad rachunkowości nie może stanowić podstawy do uznania dotacji za wykorzystaną niezgodnie z przeznaczeniem. Jak wskazał nadto WSA w Warszawie w wyroku sygn. V SA/Wa 1216/11, liczy się bowiem czy można wszelkimi dopuszczalnymi przepisami procedury środkami dowodowymi dowieść, że cel udzielenia dotacji został zrealizowany, a przyznane środki zostały wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem.

Ponadto, w ocenie organu, aby móc kwestionować zasadność rozliczenia kosztu pokrytego z dotacji, organ musiałby mieć wątpliwości co do stanu faktycznego realizacji zadania w części dotyczącej kwestionowanego wydatku. W przypadku rozliczenia wyjazdów służbowych przedstawionych przez MKS Piast, na podstawie przedłożonych dokumentów i wyjaśnień, nie ma wątpliwości co do realizacji zadania w tej części i faktycznego odbycia podróży służbowych.

Ad. 1.3.

Jednostka Kontrolująca, w opinii organu, błędnie oceniła również konieczność zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem na podstawie umowy nr 32.2018 z 8 stycznia 2018 r., albowiem faktem jest, że zawierała ona nieścisłości oraz wzajemnie się wykluczające postanowienia, które zostały tam zawarte na skutek błędu. Z tego też względu, mając na uwadze związanie organu normą wynikającą z art. 7a § 1 kpa, zastosował on przepis korzystniejszy dla Dotowanego i umożliwił mu rozliczenie zapłaty za posiłki regeneracyjne wykorzystane przy realizacji zadania, tj. w terminach wskazanych w § 2 ust. 1, w terminie określonym w § 10 ust. 1 pkt 1 tejże umowy.

Organ chciałby zauważyć przy tym, iż w pkt 4 lit. a rozdziału VIII zarządzenia 2017 jest mowa o poniesionym koszcie, natomiast z umowy można domniemywać, że w tej konkretnej sytuacji należy odstąpić od zasadniczego rozumienia kosztu tożsamego z wydatkiem i przyjąć, iż wystąpiła tu podstawa do rozgraniczenia tych dwóch pojęć. Tym samym, zgodnie z przepisami ur, koszt wystąpił w momencie faktycznego wystawienia dokumentu rozliczeniowego w postaci faktury nr 0144/2018 z dnia 15 grudnia 2018 r. oraz wydaniem towaru (w dniu 14 grudnia 2018 r), natomiast poniesienie wydatku nastąpiło dnia 28 grudnia 2018 r., kiedy Dotowany uregulował należność wynikającą z tejże faktury. Nie ma bowiem wątpliwości, iż przedmiot dotacji został wykorzystany w celu i terminie przewidzianych w umowie, jednakże zapłata została dokonana w terminie późniejszym, aczkolwiek z poszanowaniem 14-dniowego terminu do wydatkowania dotacji po dniu zakończenia realizacji zadania.

Podobnie zagadnienie to wyjaśnia Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2014 r. o sygn. akt II GSK 1107/13, który wskazuje, że „skoro zrealizowano w terminie zadanie publiczne, na które udzielona była dotacja i w tym terminie zaciągnięto

zobowiązanie do zapłaty za usługi wykonane w trakcie realizacji zadania, to uznać należy, że dotacja została wykorzystana w terminie.”. Właśnie z taką sytuacją mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie, bowiem Dotowany faktycznie zaciągnął zobowiązanie na gruncie prawa cywilnego, otrzymał świadczenie od Sprzedającego, a zapłata za nabyte dobra nastąpiła w terminie uzgodnionym przez Strony, stąd Dotowany nie pozostawał nawet w zwłoce z uiszczeniem sumy pieniężnej, stanowiącej ekwiwalent zobowiązania wzajemnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanym wyroku wyróżnił wobec tego tezę, iż nie sama zapłata za nabyte dobro determinuje wykorzystanie dotacji zgodnie z przeznaczeniem, ale nawet powstanie zobowiązania w terminie realizacji zadania jest zdecydowanie wystarczające, co znajduje swoje przełożenie przy interpretacji art. 251 i 252 ufp.

Również Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu w uchwale z dnia z dnia 16 listopada 2011 r. o sygn. 22/1854/2011 podniosło, iż *„termin wykonania zadania nie musi się pokrywać z terminem wykorzystania dotacji.*”. Tak też jest w przedmiotowym stanie faktycznym, który stanowi podstawę określanie przez podmiot sytuacji prawnej Dotowanego.

Ad. 2.

Sformułowanie wniosku polegającego na zakwalifikowaniu całości przyznanych przez organ dotacji w trybie uchwały nr 0007.V.49.2011 Rady Miejskiej w Żmigrodzie z 31 marca 2011 r. w sprawie określenia warunków i trybu finansowania sportu przez Gminę Żmigród (dalej: *uchwała*) w kwocie 326.283,00 zł w roku 2017 i 2018 opiera się na błędnej wykładni i niewłaściwym zastosowaniu przepisów prawa. Dotyczy to dwóch kwestii: błędnej interpretacji zapisów uchwały oraz zastosowania definicji „dotacji nienależnie pobranej” nieadekwatnie do stanu faktycznego.

W pierwszej kwestii dotyczy to zwłaszcza interpretacji zapisu uchwały Rady Miejskiej w Żmigrodzie z dnia 31 marca 2011r. w sprawie określenia warunków i trybu finansowania sportu przez Gminę Żmigród, a w szczególności §8 ust. 3 punkt 3 *„jeden projekt nie może być jednocześnie dofinansowany dotacją udzieloną na warunkach i trybie niniejszej uchwały oraz dotacją udzieloną z budżetu Gminy na zasadach i trybie ujętych w innych przepisach prawa*”. Należy przez to rozumieć, że na kosztorys projektu, na który dany podmiot otrzymuje dofinansowanie składają się środki dotacji np. 80% lub 95% całości kosztów, a odpowiednio 20 % lub 5% oferent musi zapewnić z wkładu własnego, na który mogą składać się środki pochodzące z innych źródeł i własnych zasobów finansowych, czy opłaty uczestników realizowanego projektu. Treść ww. §8 ust. 3 punkt 3, dotyczy właśnie tej części kosztorysu.

Nieuprawnione jest przenoszenie tego zapisu na inne konkursy, które ogłaszała Gmina Żmigród, o podobnych, ale nie „tożsamy” celach, bo wówczas mamy do czynienia już z innymi projektami. Należy w tym miejscu podkreślić, że do zadań własnych Gminy określonych w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. 20119, poz.506) w art. 7 w ust. 1 *Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy (...):*

10) kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych.

W obecnym systemie prawnym gmina może to zadanie realizować poprzez ich zlecenie i wspieranie finansowe w oparciu o różne regulacje prawne, w tym:

- I. ustawę z dnia 24 kwietnia 2003r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tj.: Dz.U. z 2019 r., poz. 688), w której zostały określone zasady współpracy podmiotów administracji publicznej z organizacjami pozarządowymi. W ustawie tej został, przez ustawodawcę określony zakres zadań publicznych – sfer zadań publicznych, których ta współpraca może dotyczyć. W art. 4 ust. pkt 17 mamy : *17) wspierania i upowszechniania kultury fizycznej;*
- II. ustawę z dnia 25 czerwca 2010r. o sporcie (tj.: Dz.U. z 2018 r., poz. 1263), w której ustawodawca między innymi definiuje pojęcie „sportu” i „kultury fizycznej”:
Art. 2 [Sport]
 1. *Sportem są wszelkie formy aktywności fizycznej, które przez uczestnictwo doraźne lub zorganizowane wpływają na wypracowanie lub poprawienie kondycji fizycznej i psychicznej, rozwój stosunków społecznych lub osiągnięcie wyników sportowych na wszelkich poziomach.*
 - 1a. *Za sport uważa się również współzawodnictwo oparte na aktywności intelektualnej, którego celem jest osiągnięcie wyniku sportowego.*
 2. *Sport wraz z wychowaniem fizycznym i rehabilitacją ruchową składają się na kulturę fizyczną.*
- III. Ustawę z dnia 26 października 1982r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2018r. poz. 2137 ze zm.), w której do zadań własnych gminy zaliczono:

Art. 4¹ [Zadania własne gminy]

1. Prowadzenie działań związanych z profilaktyką i rozwiązywaniem problemów alkoholowych oraz integracji społecznej osób uzależnionych od alkoholu należy do zadań własnych gmin. W szczególności zadania te obejmują:

3) prowadzenie profilaktycznej działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie rozwiązywania problemów alkoholowych i przeciwdziałania narkomanii, w szczególności dla dzieci i młodzieży, w tym prowadzenie pozalekcyjnych zajęć sportowych, a także działań na rzecz dożywiania dzieci uczestniczących w pozalekcyjnych programach opiekuńczo-wychowawczych i socjoterapeutycznych.

Podkreślenia wymaga fakt, że ustawodawca wprowadzając do systemu prawnego przepisy szczególne ustawy o sporcie, nie uchylił możliwości finansowania zadań z tej sfery publicznej w oparciu o ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, gdyż pozostawił zapis tej ustawy w art. 4 ust.1 pkt 17.

Tak więc, organ zgodnie z treścią art. 2 przywołanej powyżej ustawy o samorządzie gminnym, wykonując zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, ma prawo decydować o realizacji swoich zadań w zakresie kultury fizycznej, w oparciu o jedną lub nawet trzy ustawy.

Gmina Żmigród realizowała zlecenie w kontrolowanym okresie realizacji zadań z zakresu sportu w oparciu o dwie ustawy, dlatego nieuprawnione jest wnioskowanie, że dotacje z zakresu rozwoju sportu udzielane w latach 2017-2018 w łącznej kwocie 326.284zł są dotacjami nienależnymi, udzielonymi bez podstawy prawnej. Wszelkie działania Gminy prowadzone były w oparciu o obowiązujące przepisy prawa.

Ponadto, istotnym uzupełnieniem niniejszej interpretacji jest także zastosowanie wykładni systemowej przepisów prawa miejscowego Gminy Żmigród. W zarządzeniach z 2016 i 2017 r. odnoszących się do ogłoszenia otwartych konkursów ofert w zakresie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, jasno mówi się o zakazie podwójnego finansowania, bezspornie interpretowanej jako niemożliwości pokrycia danych, konkretnie wskazanych kosztów, w określonej wysokości, w ramach więcej niż jednego projektu. Ogłoszenia w sprawie otwartych konkursów ofert na realizację zadań publicznych Gminy Żmigród na 2017 rok oraz na 2018 rok zawierały informacje, że koszty, które nie mogą być

poniesione z dotacji to: *„wydatki podwójnie finansowane – w ramach środków finansowych Gminy Żmigród niedopuszczalne jest podwójne finansowanie wydatku, czyli refundowanie całkowite danego wydatku dwa razy ze środków publicznych, zarówno krajowych, jak i wspólnotowych”*.

Innymi słowy dwie dotacje nie mogą być rozliczone na podstawie jednego dokumentu rozliczeniowego, co z kolei nie przesądza, że dana grupa kosztów nie może być dofinansowana z dwóch źródeł, jeżeli suma dotacji nie jest większa niż suma poniesionych przez podmiot kosztów z tym związanych, a dokumenty rozliczeniowe czytelnie rozgraniczają pozycje kosztowe i nie są określone w sposób zbyt ogólnikowy.

Biorąc pod uwagę rzetelną ocenę sytuacji faktycznej, bezsprzecznie należy stwierdzić, iż dla organu dotującego zadania, na które jeden podmiot uzyskał dotację zarówno w trybie konkursu ogłoszonego na podstawie ustawy o sporcie, jak w trybie konkursy ogłoszonego na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, oba zadania nie były tożsame, choćby ze względu na grupę docelową, do której były skierowane. Zadania realizowane z ustawy o sporcie były skierowane do zawodników i członków danych organizacji oraz miały na celu wspieranie działalności klubowej, natomiast zadania , na które udzielono dotacji w trybie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie były skierowane do szerszej rzeszy odbiorców- społeczności lokalnej, kibiców, działaczy, dla których działalność sportowa danej organizacji sprzyjała upowszechnianiu kultury fizycznej, co odzwierciedlało cel zawarty w ogłoszeniu o konkursie ofert w trybie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie.

Przykładem takiego rozdzielenia i niemożliwości łączenia dwóch zadań w jeden projekt jest realizacja zadań przez Klub Biegacza SUKCES. Klub pozyskiwał środki w ramach dotacji z ustawy o sporcie tylko i wyłącznie na sprzęt sportowy, umożliwiający rozwój zawodnikom klubu, natomiast zadanie realizowane w ramach ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie polegało na organizacji wydarzeń sportowych - imprez biegowych - służących szerszej rzeszy odbiorców, nie tylko członkom klubu, ale całej społeczności.

W związku z powyższym organ nie stwierdził, aby projekty były tożsame, albowiem koszty, o dotowanie których wносиły podmioty, nie nakładały się na siebie, a dotacje nie były przekazywane na te same koszty, co prowadziłyby do sytuacji, w której na pokrycie jednej pozycji kosztów podmiot otrzymał dotację w wysokości podwójnej ich wartości, a to implikowałoby nieuzasadniony przychód po stronie Dotowanego. Z tej przyczyny określenie

kwoty 326.283 zł przez Jednostkę Kontrolującą tytułem dotacji nienależnie pobranej jako należność do zwrotu jest bezpodstawna i nie zasługuje na uwzględnienie.

W drugiej kwestii należy podważyć zastosowanie do stanu faktycznego „dotacji nienależnie pobranej”. Dotacja pobrana nienależnie została zdefiniowana w uchwale RIO w Łodzi z dnia 16.04.2010 r. nr 12/65/2010. Jej teza brzmi:

W art. 252 ust. 4 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.) zdefiniowano pojęcie dotacji nienależnej. Dotacją taką jest dotacja udzielona bez podstawy prawnej. Ustawowo nienależność dotacji nie jest zatem powiązana z jej nieprawidłową wysokością, lecz brakiem podstawy prawnej do jej udzielenia.

W przypadku dofinansowania dokonanego przez Gminę Żmigród w zakresie sportu nie mamy do czynienia z brakiem podstawy prawnej.

Ad. 3.

W zakresie niewłaściwej interpretacji oświadczenia organu zawartego w piśmie o sygn. OPR.1710.10.2015 z dnia 17 lutego 2016 r. dotyczącego realizacji pkt 13 wystąpienia pokontrolnego Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 13 stycznia 2016 r. o sygn. WK.WR.40.36.2015.440, informuję że odpowiedź udzielona 17 lutego 2016 r. (pismo nr ORP.1710.2015) brzmiała: „Zwiększony zostanie nadzór w zakresie przestrzegania przepisów uchwały Rady Miejskiej w Żmigrodzie nr 0007.V.49.2011 z 31 marca 2011 r. w sprawie określenia warunków trybu finansowania sportu przez Gminę Żmigród, w szczególności w zakresie postanowień § 8 ust.3 pkt 3. Aby uniknąć budzących wątpliwości sytuacji przy ogłaszaniu konkursów na realizację zadań publicznych na 2016 rok, tryb konkursowy został zmieniony, a zasady doszczegółowienie”. W cytowanym we wniosku pokontrolnym fragmencie odpowiedzi z 2016 r. wkradła się nieścisłość, która może być przyczyną wypatrzenia sensu cytowanej odpowiedzi. W oryginalnej wersji wypowiedzi organu pomiędzy jej pierwszą i drugą częścią znajduje się kropka (znak interpunkcyjny) oddzielający dwa zdania. Te dwa zdania w intencji organu odnoszą się do dwóch kwestii. Pierwsza część dotyczy ogłaszania konkursów w trybie ustawy o sporcie na podstawie podjętej przez Radę Miejską uchwały i odnosi się do stanu przyszłego, o czym świadczą słowa: „, zostanie zmieniony”, natomiast druga część wypowiedzi dotyczy czasu przeszłego (dokonanego) i

odnosi się do konkursów ogłoszonych w trybie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie.

Powyższe wyjaśnienie i deklarowana zmiana odnosiła się do konkursu ofert na zlecenie realizacji zadań z zakresu Gminnego Programu Profilaktyki Rozwiązywania Problemów Alkoholowych i Przeciwdziałania Narkomanii na 2016 rok pn. „Wspieranie osób uzależnionych i współuzależnionych poprzez prowadzenie punktu porad prawnych i psychologicznych”.

Protokół kontroli, której dotyczyły wyjaśnienia, został podpisany 21 grudnia 2015 r., czyli już po ogłoszeniu konkursu ofert w trybie zmienionym w porównaniu do roku poprzedniego (poddanego kontroli w roku 2015)

Ogłoszenie o otwartym konkursie ofert na realizację zadań publicznych Gminy Żmigród na 2016 r. zostało wydane 26 listopada 2015 roku. Załącznik Nr 4 do zarządzenia dotyczył otwartego konkursu ofert na zlecenie realizacji zadań z zakresu Gminnego Programu Profilaktyki Rozwiązywania Problemów Alkoholowych i Przeciwdziałania Narkomanii na 2016 r. pn.: „Wspieranie osób uzależnionych i współuzależnionych poprzez prowadzenie punktu porad prawnych i psychologicznych”. Celem realizacji zadania było: uruchomienie i prowadzenie punktu porad prawnych i psychologicznych dla osób uzależnionych i współuzależnionych.

Uznając uwagi Jednostki Kontrolującej oraz opinie znawców efektywnej profilaktyki wyeliminowano z niego możliwość ubiegania się o dotację przez kluby sportowe, które chciały poprzez zajęcia sportowe realizować profilaktykę. Jako dowód Burmistrz dołączył do wyjaśnień składanych w dniu podpisania protokołu kontroli (21 maja 2019 r.) kserokopię Zarządzenia Burmistrza Gminy Żmigród nr 0050.185.2015 z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie ogłoszenia wyników otwartych konkursów ofert na realizację zadań publicznych Gminy Żmigród w 2016 r.

Dla porównania - w ogłoszeniu o otwartym konkursie ofert na wsparcie realizacji zadań z zakresu Gminnego Programu Profilaktyki Rozwiązywania Problemów Alkoholowych i Przeciwdziałania Narkomanii na 2015 rok (ogłoszonym 14 listopada 2014 r.) pn. Prowadzenie programów profilaktycznych na temat konsekwencji zdrowotnych, społecznych i prawnych spożywania alkoholu oraz wspieranie dodatkowych form spędzania czasu wolnego dla dzieci i młodzieży za środowisk zagrożonych alkoholizmem i patologią społeczną poprzez organizowanie i prowadzenie imprez i zajęć sportowych – przeciwdziałanie alkoholizmowi, jako cele realizacji zadania wskazane zostały:

- 1) prowadzenie profilaktycznej działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie rozwiązywania problemów alkoholowych, w szczególności dzieci i młodzieży, w tym prowadzenie pozalekcyjnych zajęć sportowych, a także działań polegających na organizacji kampanii edukacyjnych dotyczących profilaktyki alkoholowej, poprzez zorganizowanie masowych imprez okolicznościowych promujących zdrowie oraz profilaktykę uzależnień,
- 2) zagospodarowanie czasu wolnego dzieci i młodzieży szkolnej, jako działania alternatywne wobec uzależnień,
- 3) upowszechnianie sportu i zdrowego stylu życia wśród mieszkańców Gminy Żmigród.

Co do pierwszej części wypowiedzi organu w zakresie uszczegółowienia zasad określania warunków i trybu finansowania sportu na podstawie ustawy o sporcie, należy zauważyć, iż w roku 2018 po szerokich konsultacjach zmieniono uchwałę regulującą ten zakres. Ustalono z przedstawicielami klubów sportowych, iż od roku 2019 mogą składać oferty wyłącznie w trybie ustawy o sporcie. Jako dowód ujednoczenia trybu wskazano Jednostce Kontrolującej do porównania Zarządzenie nr 0050.236.2018 Burmistrza Gminy Żmigród z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia wyniku otwartego konkursu ofert na realizację zadań publicznych Gminy Żmigród w 2019 r. na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie oraz Zarządzenie nr 0050.230.2018 Burmistrza Gminy Żmigród z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia wyników konkursu na wsparcie finansowe przedsięwzięć, realizowanych w szczególności przez kluby sportowe, zmierzających do zwiększenia dostępności społeczności lokalnej do działalności sportowej, poprawy warunków uprawiania sportu przez członków klubów sportowych oraz popularyzacji wszelkich form aktywności fizycznej w 2019 roku. (na podstawie Uchwały Nr 0007.XLII.382.2018 Rady Miejskiej w Żmigrodzie z dnia 19 października 2018 r. w sprawie określenia warunków i trybu udzielania i rozliczania dotacji służących wspieraniu rozwoju sportu oraz kontroli ich wykorzystania). Podmioty które otrzymały dotację z jednego trybu, nie otrzymały jej w drugim trybie. Zatem nie można stwierdzić, iż deklaracja organu w jednym i drugim zakresie nie została spełniona.

Ponadto oświadczenie na wystąpienie pokontrolne z roku 2015 zostało złożone 17 lutego 2016 roku, przed terminem ogłoszenia konkursu w trybie ustawy o sporcie, zatem nie

mogło dotyczyć czasu przeszłego. Konkurs został ogłoszony prawie miesiąc później Zarządzeniem Burmistrza Gminy Żmigród nr 0050.38.2016 z dnia 15 marca 2016 r.

Podsumować należy, iż wnioski pokontrolne zawarte w piśmie z dnia 9 lipca 2019 r. nie w pełni zasługują na uwzględnienie, a ogólne uwagi dotyczące funkcjonowania organu nie znajdują potwierdzenia w stanie faktycznym, stąd można przypisać im przymiot nieuzasadnionych i krzywdzących.

Stwierdzenie Jednostki Kontrolującej o nieweryfikowaniu i niekontrolowaniu podmiotów, które otrzymały dotacje przyznane decyzją organu, nie mają odzwierciedlenia w faktach. Organ dopełnił wszelkich obowiązków nań nałożonych, na bieżąco wyjaśniał wszelkie wątpliwości tudzież niejasności mogące mieć wpływ na prawidłowość rozliczenia środków publicznych w ramach dotacji. Dopiero powzięcie świadomości o wystąpieniu przesłanek, które mogły zwiastować nieprawidłowości w wydatkach związanych z przekazaną dotacją, uzasadniałyby wytypowanie konkretnego podmiotu do wszczęcia czynności wyjaśniających i kontroli.

Należy zauważyć, iż zgodnie z przepisami organ administracji publicznej zlecający organizacji realizację zadania publicznego może dokonywać kontroli i oceny realizacji zadania (art.17 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie). Zatem dyspozycja tego przepisu nie nakłada na organ obligatoryjności w zakresie kontroli.

Analizując przepisy ustawy o finansach publicznych, co jest także powszechnie potwierdzone w doktrynie prawa, należy stwierdzić, iż art. 152, ust.2 ufp. odnosi się do środków, o których mowa w art.127 ust.2. natomiast środki publiczne przekazywane w ramach dotacji określone są w art. 127 ust.1 pkt e i nie mają zastosowania do art.152 ust.2.

Ponadto, zgodnie ze zmianami, które weszły w życie we wrześniu 2016 r. rozporządzeniem Ministra Rodziny, Pracy i Polityki społecznej z dnia 17 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów ofert i ramowych wzorów umów dotyczących realizacji zadań publicznych oraz wzorów sprawozdań z wykonania tych zadań organizacje nie miały obowiązku przedkładania do sprawozdań dokumentacji księgowej potwierdzającej wydatek, a weryfikacja realizacji zadania odbywała się na zasadzie sprawozdania i ujęcia w nim zestawienia faktur i dokumentów księgowych.

Ponadto podkreślić trzeba, iż organ administracji publicznej w swoich działaniach związany jest zasadami wynikającymi z aktów prawnych powszechnie obowiązujących, co nakłada na niego liczne obowiązki. Nie może on wydać decyzji administracyjnej nie

przeprowadziwszy uprzednio postępowania mającego na celu wyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy, zebranie i ocenę materiału dowodowego, umożliwienie stronie skorzystania z przysługujących jej praw czy władcze określenie praw i obowiązków podmiotów stosunków administracyjnoprawnych.

Reasumując, organ, inaczej niż Jednostka Kontrolująca, nie jest uprawniony do określenia sytuacji prawnej strony bez powzięcia czynności i działań określonych przepisami i z nich wynikających.

Odpowiedzi na pozostałe wnioski pokontrolne, co do których organ nie wniósł zastrzeżeń, zostaną przedstawione w późniejszym czasie z zachowaniem 30 dniowego terminu od dnia otrzymania wystąpienia pokontrolnego.

BURMISTRZ
mgr inż. Robert Lewandowski

