Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

Glosses Studia Iuridica Lublinensia vol. XXIX, 3, 2020
DOI: 10.17951/sil.2020.29.3.239-250

Paweł Lenio
Uniwersytet Wrocławski, Polska
ORCID: 0000-0002-9364-7318
pawel.lenio@uwr.edu.pl

Glosa krytyczna do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 27 października 2017 r. (IV CSK 732/16)

Gloss to the Judgement of the Supreme Court of 27 October 2017 (IV CSK 732/16)

STRESZCZENIE

Glosowane orzeczenie dotyczy ważnej problematyki ustalania wysokości dotacji podmiotowych udzielanych z budżetów gmin przedszkolom niepublicznym. W przedmiotowym orzeczeniu Sąd Najwyższy stwierdził, że w myśl art. 90 ust. 2b ustawy o systemie oświaty na potrzeby obliczania wysokości należnej niepublicznym przedszkolom dotacji podmiotowej należy brać pod uwagę również wydatki przedszkoli publicznych dokonywane ze środków zgromadzonych na wydzielonych rachunkach bankowych, o których mowa w art. 223 ustawy o finansach publicznych (dawniej: na rachunkach dochodów własnych). W myśl powołanego przepisu (w brzmieniu pierwotnym) 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. Oznacza to, że tylko te wydatki, które są ustalone w budżecie gminy, mogą być brane pod uwagę na potrzeby obliczania wysokości dotacji.

Słowa kluczowe: dotacje oświatowe; wydzielone rachunki dochodów

GLOSOWANE ORZECZENIE

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa B.R. przeciwko Gminie Miejskiej o zapłatę po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej w dniu 27 października 2017 r. skargi kasacyjnej strony pozwanej od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 24 sierpnia 2016 r. oddalił skargę kasacyjną oraz zasądził od strony pozwanej na rzecz powódki zwrot kosztów postępowania kasacyjnego w sprawie o sygn. akt IV CSK 732/16.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

W przedmiotowej sprawie powódka dochodziła od pozwanej Gminy Miejskiej niewypłaconej jej części należności obejmującej dotację na podstawie art. 90 ust. 2b ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty[1] za okres 10 lat.

Glosowany wyrok zapadł na gruncie następującego stanu faktycznego. Powódka na terenie pozwanej gminy prowadziła przedszkole niepubliczne i otrzymywała z tego tytułu dotację z budżetu gminy na dofinansowanie działalności oświatowej placówki, o której mowa w art. 90 ust. 2b u.s.o., ponieważ spełniała przesłanki wynikające z obowiązujących wówczas przepisów. Pozwana gmina w latach 2004–2014 obliczała wysokość należnej dotacji oświatowej, pomijając kwotę środków zgromadzonych na rachunkach środków specjalnych, o których mowa w art. 21 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych[2], a następnie na rachunkach dochodów własnych, o których mowa w art. 22 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych[3], oraz od 2010 r. na wydzielonych rachunkach dochodów, o których mowa w art. 223 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[4]. Zdaniem powódki niezgodne z obowiązującymi wówczas przepisami było pomijanie na potrzeby obliczania wysokości należnej dotacji wydatków pochodzących ze środków zgromadzonych na wskazanych wyżej rachunkach.

Podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy miało zatem ustalenie, czy wydatki pochodzące ze środków zgromadzonych na wymienionych rachunkach należy brać pod uwagę przy obliczaniu wysokości dotacji dla przedszkola niepublicznego.

Sąd Najwyższy, tak jak sądy I i II instancji, podzielił stanowisko powódki i oddalił skargę kasacyjną pozwanej gminy. W uzasadnieniu glosowanego orzeczenia Sąd Najwyższy wskazał, że „skoro dotacje gminy mają być przeznaczone na realizację określonych zadań (kształcenie, wychowanie i opieka), to dla określenia poziomu dotacji znaczenie mają jednak wszystkie kategorie wydatków ponoszone na realizację wskazanych zadań. Nie ma tu znaczenia sam sposób ich księgowania (wyodrębniania, np. na odpowiednim rachunku, wydzielonym lub specjalnym) czy także sposób (źródło) ich finasowania (np. ponoszenie opłat przez rodziców uczniów)". Sąd Najwyższy uznał więc, że wydatki dokonywane z wydzielonych rachunków dochodów należało doliczać do podstawy udzielenia dotacji oświatowej dla niepublicznego przedszkola, o której mowa w art. 90 ust. 2b u.s.o.

Oznacza to, że Sąd Najwyższy przyjął, iż w rozumieniu art. 90 ust. 2b u.s.o. wydatki, o których mowa w art. 223 u.f.p., należy brać pod uwagę przy obliczaniu należnej przedszkolom niepublicznym dotacji podmiotowej.

---

[1] Dz.U. 2019, poz. 1481, dalej: u.s.o.
[2] Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148 ze zm.
[3] Dz.U. nr 249, poz. 2104 ze zm.
[4] Dz.U. 2019, poz. 869 ze zm., dalej: u.f.p.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

GLOSA

Glosowany wyrok dotyczy jednego z zasadniczych problemów interpretacyjnych związanych ze stosowaniem przepisów ustawy o systemie oświaty determinujących zasady obliczania wysokości dotacji przysługujących z budżetów gmin przedszkolom niepublicznym. Zgodnie z art. 90 ust. 2b u.s.o. „dotacje dla niepublicznych przedszkoli przysługiwały 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 […]”[5].

Aby ustosunkować się do stanowiska Sądu Najwyższego, w pierwszej kolejności należy ustalić status oraz charakter prawny środków zgromadzonych na wydzielonych rachunkach dochodów, o których mowa w art. 223 u.f.p., a także instytucji stanowiących ich odpowiedniki w poprzednim stanie prawnym (środki specjalne oraz rachunki dochodów własnych).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.f.p. jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego (j.s.t.). Powyższe oznacza, że co do zasady jednostki budżetowe nie posiadają własnych dochodów oraz wszystkie wydatki pokrywają

[5] Przepis art. 90 ust. 2b u.s.o. w wyżej ustalonym brzmieniu obowiązywał do dnia 31 sierpnia 2013 r. Na mocy przepisów ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 827) przepis art. 90 ust. 2b u.s.o. otrzymał następujące brzmienie: „Dotacje dla niepublicznych przedszkoli niespełniających warunków, o których mowa w ust. 1b, przysługują na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach prowadzonych przez gminę w przeliczeniu na jednego ucznia, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy, z tym że na ucznia niepełnosprawnego w wysokości nie niższej niż kwota przewidziana na niepełnosprawnego ucznia przedszkola w części oświatowej subwencji ogólnej otrzymywanej przez gminę […]”. Zmiana ta weszła w życie z dniem 1 września 2015 r. Od 1 września 2013 r. do 31 sierpnia 2015 r. obowiązywał przepis art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw. Zgodnie z nim do dnia 31 sierpnia 2015 r. dotacje dla niepublicznych przedszkoli przysługiwały na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach prowadzonych przez gminę w przeliczeniu na jednego ucznia, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy (był on zatem treściowo zbieżny z nowym brzmieniem art. 90 ust. 2b u.s.o. – w odniesieniu do pojęcia wydatków bieżących). Zasady ustalania wysokości dotacji dla niepublicznych przedszkoli wynikają obecnie z rozdziału 3 ustawy z dnia 22 listopada 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. 2020, poz. 17).

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

z budżetu państwa albo budżetu j.s.t. Jednostki budżetowe są prawną formą prowadzenia gospodarki budżetowej na zasadzie gospodarowania brutto, co zostało wyrażone przez ustawodawcę *expressis verbis* w art. 11 u.f.p. Na gruncie przepisów ustawy o finansach publicznych wprowadzono regulacje prawne mające na celu uelastycznienie prowadzenia gospodarki finansowej poprzez stosowanie szczególnych form finansowania zadań jednostek budżetowych ograniczających rygory budżetowania brutto[6]. Są to formy finansowania, które stanowią wyjątek od zasady zupełności budżetu, przez którą należy rozumieć objęcie budżetem całości gospodarki finansowej państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, i są one oparte o zasadę finansowania netto. Klasycznym przykładem wskazanych wyjątków są wydzielone rachunki dochodów, o których mowa w art. 223 u.f.p.

Zgodnie z art. 223 ust. 1 u.f.p. samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe[7] gromadzą na wydzielonym rachunku dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Istotą wydzielonych rachunków dochodów jest to, że jednostki budżetowe mogą gromadzić dochody pochodzące z określonych źródeł (bez konieczności odprowadzania oraz ustalania ich w budżecie właściwej j.s.t.), a następnie przeznaczać je na własne potrzeby[8]. Stanowią one klasyczny wyjątek od zasady finansowania brutto[9]. Wszystkie wydatki jednostki budżetowej są wydatkami budżetowymi, a wszystkie jej dochody (co do zasady) są dochodami właściwego budżetu. Wyjątek od wskazanej zasady wynika bezpośrednio z art. 223 u.f.p.[10] Oznacza to, że wydatki ze środków zgromadzonych przez samorządową jednostkę oświatową na wydzielonym rachunku są dokonywane poza budżetem gminy (powiatu, województwa). Zakres przedmiotowy budżetu gminy nie może obejmować dochodów i wydatków, o których mowa w art. 223 u.f.p. Gdyby tak było, wówczas mielibyśmy do czynienia z zasadą gospodarowania brutto bez jakichkolwiek wyjątków. Powyższe uwagi można również odnieść bezpośrednio do charakteru prawnego dawnych środków specjalnych oraz rachunków dochodów własnych.

Zasadnicze znaczenie dla oceny glosowanego orzeczenia ma sformułowanie „ustalone w budżecie gminy wydatki bieżące" wynikające z art. 90 ust. 2b u.s.o.,

---

[6] K. Sawicka, *Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 2: *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010, s. 47.

[7] Dz.U. 2019, poz. 1148 ze zm.

[8] J.M. Salachna, *Komentarz do art. 223*, [w:] E. Ruśkowski. J.M. Salachna, *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014, s. 1001.

[9] W. Miemiec, *Podstawowe założenia reformy finansów samorządowych według projektu ustawy o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne" 2008, nr 10, s. 6.

[10] A. Gorgol, *Komentarz do art. 223*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, s. 1094.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

ponieważ tylko wydatki ustalone w budżecie gminy wpływają na wysokość dotacji należnej niepublicznym przedszkolom. Spór o zasadność uwzględniania wydatków pokrywanych ze środków, o których mowa w art. 223 u.f.p., sprowadza się więc do prawidłowego zdefiniowania przedstawionego wyżej sformułowania.

Wskazać zatem należy, że zgodnie z art. 211 ust. 4 u.f.p. podstawę gospodarki finansowej każdej j.s.t. w danym roku budżetowym stanowi uchwała budżetowa, a nie budżet. W myśl art. 211 ust. 4 u.f.p. uchwała budżetowa składa się z budżetu j.s.t. oraz pozostałych załączników do uchwały. W żaden sposób nie można więc utożsamiać pojęcia budżetu z pojęciem uchwały budżetowej. Są to dwie różne kategorie[11]. „Potocznie, jak i często w praktyce budżet jest utożsamiany z uchwałą budżetową. Jednak w sensie prawnym tak nie jest, a ustawodawca rozróżnia konsekwentnie te pojęcia"[12]. Budżet jest pojęciem zakresowo węższym niż uchwała budżetowa. Stanowi on jedynie część uchwały budżetowej[13]. Z formalnego punktu widzenia budżet jest zatem najważniejszym załącznikiem do uchwały budżetowej, ale nie jedynym[14]. Pozostałe załączniki do uchwały budżetowej wymienia art. 214 u.f.p.

Powyższe oznacza w sposób jednoznaczny, że plan dochodów rachunku, o którym mowa w art. 223 u.f.p., oraz wydatków nimi finansowanych wraz z budżetem to dwa różne załączniki do uchwały budżetowej. Konsekwencją tego jest fakt, że dochody i wydatki rachunku dochodów z art. 223 u.f.p. nie mogą i w żadnej jednostce samorządu terytorialnego w Polsce nie są elementem budżetu, lecz są elementami uchwały budżetowej. Przyjąć więc należy, że już na podstawie art. 211 i 214 u.f.p. w pełni uzasadnione jest twierdzenie, iż dochody i wydatki wydzielonego rachunku dochodów, o którym mowa w art. 223 u.f.p., nie mogą być wydatkami bieżącymi ustalonymi w budżecie, o których mowa w art. 90 ust. 2b u.s.o. Nie mogą wobec tego być brane pod uwagę przy obliczaniu wysokości należnej kwoty dotacji dla przedszkola niepublicznego. Rzecz miałaby się inaczej, gdyby ustawodawca w art. 90 ust. 2b u.s.o. wskazał, że przy obliczaniu kwoty dotacji brane są pod uwagę wydatki objęte uchwałą budżetową lub ustalone w uchwale budżetowej.

Wydzielony rachunek dochodów stanowi wyjątek od zasady zupełności budżetu, która wyraża obowiązek włączenia całości środków publicznych, służących realizacji zadań przez dany szczebel administracji publicznej, do budżetu jednostki tego szczebla[15]. Oznacza to, że środki zgromadzone na tym rachunku (dochody) oraz wydatki z nich dokonywane nie mogą być dochodami i wydatkami ustalo-

[11] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2017, s. 89.

[12] J.M. Salachna, *Komentarz do art. 211*, [w:] E. Ruśkowski. J.M. Salachna, *op. cit.*, s. 911.

[13] E. Chojna-Duch, *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017, s. 291.

[14] J. Radzieja, *Dokonywanie wydatków z jednostek samorządu terytorialnego – kwalifikacja nieprawidłowości na tle przedmiotu dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne" 2018, nr 1–2.

[15] E. Kornberger-Sokołowska, *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych*, [w:] *System Prawa Finansowego…*, s. 252–253.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

nymi w budżecie. Wydzielony rachunek dochodów jest również wyjątkiem od zasady gospodarowania brutto, w świetle której finanse j.s.t. powinny być objęte budżetem[16]. Skoro wydzielony rachunek dochodów jest wyjątkiem od powyższej zasady, to dochody i wydatki nim objęte znajdują się poza budżetem gminy (powiatu, województwa). Wydatki tego planu nie są objęte budżetem i nie są w nim ustalone. To samo należy odnieść np. do samorządowego zakładu budżetowego. Gdyby przyjąć, że wydatki pochodzące ze środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów z art. 223 u.f.p. są objęte budżetem, to konsekwentnie należałoby twierdzić, że przychody i koszty samorządowego zakładu budżetowego także są ustalone w budżecie.

W zakresie statusu prawnego środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów, o którym mowa w art. 223 u.f.p., oraz wydatków nimi finansowanych w literaturze występują jednolite poglądy. Mianowicie:

> […] w sytuacji opisanej w art. 223 u.f.p. jednostka budżetowa część dochodów (ze wskazanych ustawowo źródeł) pozostawia na odrębnym rachunku, z którego pokrywać będzie (określone ustawowo) wydatki własne. Cały proces odbywa się bez udziału budżetu samorządowego. Sposób rozliczeń przypomina sposób rozliczeń samorządowego zakładu budżetowego. Zgodnie bowiem z art. 223 ust. 4 u.f.p. do budżetu j.s.t. odprowadzana jest jedynie nadwyżka środków zgromadzonych na rachunku[17].

Dla ustalenia tego, czy wydatki dokonywane ze środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów są wydatkami ustalonymi w budżecie w rozumieniu art. 90 ust. 2b u.s.o., istotne znaczenie ma także brzmienie art. 223 ust. 4 u.f.p. Ustawodawca w tym przepisie nakazał jednostkom oświatowym rozliczanie się z budżetem. Słusznie przyjmuje się w literaturze przedmiotu, że rozliczenie to może jedynie polegać na wpłacie do budżetu niewykorzystanych w danym roku budżetowym środków[18]. Skoro istnieje obowiązek rozliczenia się z danym budżetem, to naturalne jest, że środki podlegające rozliczeniu nie mogły wcześniej znajdować się w budżecie. Gdyby znajdowały się w budżecie, wówczas miałby do nich zastosowanie art. 263 u.f.p., a nie art. 223 ust. 4 u.f.p. Formą prawną przekazania środków do budżetu na podstawie art. 223 ust. 4 u.f.p. jest wydatek z wydzielonego rachunku.

---

[16] E. Chojna-Duch, *op. cit.*, s. 300; B. Dziedziak, *Komentarz do art. 211*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. P. Walczak, Warszawa 2017, s. 485–486.

[17] R. Kowalczyk, *Aktualność zasad budżetowych w ustawie o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne" 2012, nr 10, LEX/el. Zob. także: K. Sawicka, *Komentarz do art. 223*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019, s. 1195; uchwała Kolegium RIO w Warszawie z dnia 21 grudnia 2010 r., 346/K/0, LEX.

[18] J.M. Salachna, *Komentarz do art. 223*, s. 1003.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

Potwierdza to wskazanie w rozporządzeniu Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych[19] paragrafu wydatków 2400 określonego jako Wpłata do budżetu pozostałości środków finansowych gromadzonych na wydzielonym rachunku jednostki budżetowej[20].

W związku z tym środki zgromadzone na wydzielonym rachunku nie mogą być objęte budżetem (w nim ustalone). Gdyby środki z takiego rachunku były ustalone w budżecie, to wpłata środków z niego w trybie art. 223 ust. 4 u.f.p. byłaby jednocześnie dochodem i wydatkiem tego samego budżetu.

W powyższy sposób w literaturze przedmiotu są również interpretowane wydatki ze środków zgromadzonych na wydzielonych rachunkach dochodów w odniesieniu do sposobu obliczania wysokości dotacji dla przedszkola niepublicznego. Na gruncie obecnie wynikającego już z art. 78b ust. 10 u.s.o. stanu prawnego stwierdzono, że:

Przepis w sposób wyraźny wyłącza wydatki zaplanowane na rachunku dochodów własnych z art. 223 u.f.p. [tak jest od 1 stycznia 2017 r. – P.L.]. Wyłączenie to jest oczywiste. Skoro bowiem wcześniej odwołano się do wszystkich wydatków budżetowych, a wydatki z art. 223 u.f.p. nie są wydatkami budżetowymi, to nie było konieczne zapisywanie powyższego zastrzeżenia[21].

Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia problemu prawnego będącego przedmiotem niniejszej glosy jest stwierdzenie, że „[p]otwierdzeniem dotychczasowej praktyki jest również doprecyzowanie w komentowanym przepisie [art. 78b u.s.o. – P.L.], że wyliczając wydatki bieżące planowane, nie bierzemy pod uwagę środków planowanych na wydzielonym rachunku dochodów własnych samorządowych jednostek oświatowych z art. 223 u.f.p.”[22].

Brak możliwości uwzględniania przy obliczaniu wysokości dotacji dla przedszkola niepublicznego wydatków z wydzielonego rachunku dochodów jest poglądem powszechnie występującym w literaturze przedmiotu[23].

---

[19] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. nr 38, poz. 207 ze zm.).

[20] W. Lachiewicz, M. Łyszczarz, A. Pawlikowska, P. Walczak, K. Woźniczko, *Publiczne jednostki oświatowe. Zadania organu prowadzącego i dyrektora*, Warszawa 2014, Legalis.

[21] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Dotacje oświatowe dla osób fizycznych i prawnych prowadzących szkoły, przedszkola oraz placówki*, [w:] *Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, red. W. Lachiewicz, A. Talik, Warszawa 2017, s. 646; W. Lachiewicz, *Ustalenie wysokości dotacji*, [w:] *Dotacje oświatowe. Udzielanie, rozliczanie, kontrola wykorzystania*, red. W. Lachiewicz, P. Ciszewski, Warszawa 2013, s. 126.

[22] A. Pawlikowska, *Komentarz do art. 78b*, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 870.

[23] Zob. J. Kotlińska, *Środki publiczne dla niepublicznych przedszkoli*, „Roczniki Ekonomiczne Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy” 2012, t. 5; D. Jurczuk, K. Kułaga, *Finansowanie przez gminy przedszkoli publicznych i niepublicznych*, „Kontrola Państwowa” 2014, nr 6.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

Mając na uwadze wyżej przeprowadzoną analizę stanu prawnego, w pełni uzasadnione jest twierdzenie, że wydatki dokonywane ze środków znajdujących się na wydzielonym rachunku dochodów, o którym mowa w art. 223 u.f.p., w stanie faktycznym wynikającym z treści uzasadnienia glosowanego orzeczenia nie mogły być brane pod uwagę przy obliczaniu należnej kwoty dotacji dla przedszkola niepublicznego. Nie są i nie były one nigdy ustalone w budżecie gminy. Przedstawione stanowisko dotyczy wszystkich wydatków pochodzących ze środków zgromadzonych na wydzielonych rachunkach dochodów, a nie tylko ich określonych kategorii. Takie stanowisko zajmują również regionalne izby obrachunkowe[24] oraz Naczelny Sąd Administracyjny[25].

Z dniem 1 września 2013 r. weszła w życie zmiana przepisu art. 90 ust. 2b u.s.o. (od dnia 1 września 2013 r. do dnia 31 sierpnia 2015 r. obowiązywał przepis przejściowy). Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu oraz zgodnie z brzmieniem przepisu przejściowego dotacje dla niepublicznych przedszkoli przysługiwały na każdego ucznia w wysokości nie niższej niż 75% ustalonych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przedszkolach prowadzonych przez gminę w przeliczeniu na jednego ucznia, pomniejszonych o opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, stanowiące dochody budżetu gminy. Ustawodawca postanowił zatem wyłączyć z podstaw obliczenia dotacji dochody budżetu gminy z opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie. Nowelizacja, która weszła w życie z dniem 1 września 2013 r., w żaden sposób nie odnosiła się do środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów, skoro dotyczyła jedynie dochodów stanowiących dochody budżetu gminy. Nie można wobec tego wiązać przedmiotowej nowelizacji z problematyką uwzględniania środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów na potrzeby obliczania wysokości dotacji. Faktem jest, że zmiana przepisów dotyczyła opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego oraz za wyżywienie, które w praktyce często stanowią dochód wydzielonego rachunku dochodów. Zastrzec jednak należy, że odnosiła ona skutek jedynie wobec dochodów budżetu gminy, a nie wszystkich dochodów należnych gminie. W związku z tym wprowadzona z dniem 1 września 2013 r. zmiana była prawnie irrelewantna dla dochodów i wydatków objętych wydzielonym rachunkiem dochodów, o którym mowa w art. 223 u.f.p. Taki pogląd prezentowany jest też w literaturze prawa finansowego[26].

Potwierdzeniem powyższego stanowiska jest także treść uzasadnienia do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw. Zgodnie z treścią uzasadnienia:

[24] Stanowisko RIO we Wrocławiu wyrażone w piśmie z dnia 30 września 2013 r., https://bip.wroclaw.rio.gov.pl/dokumenty/wyjasnienia/2013/73002313.pdf [dostęp: 11.05.2019].

[25] Wyrok NSA z dnia 26 marca 2013 r., II GSK 2404/11, CBOSA.

[26] W. Lachiewicz, *Ustalenie wysokości…*, s. 129.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

> […] definicja wydatków bieżących na potrzeby określenia dotacji dla placówek wychowania przedszkolnego, szkół i placówek została określona przez odniesienie się do art. 236 u.f.p. Wprowadzono doprecyzowanie, że […] do ww. wydatków nie wlicza się wydatków zaplanowanych na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 u.f.p. Wprowadzenie takich założeń nie zmienia obecnego sposobu ustalania wydatków bieżących, są to kwestie doprecyzowujące obecne stanowisko, rozwiewające pojawiające się wątpliwości[27].

Sąd Najwyższy interpretując art. 90 ust. 2b u.s.o., nie poddał zatem szerszej analizie instytucji wydzielonego rachunku dochodów, o którym mowa w art. 223 u.f.p. Sąd przyjął bowiem, że na potrzeby obliczenia dotacji nie ma „znaczenia sam sposób ich księgowania (wyodrębniania, np. na odpowiednim rachunku, wydzielonym lub specjalnym)". Oznacza to, że Sąd Najwyższy nie dokonał prawidłowej analizy art. 90 ust. 2b u.s.o. w zw. z art. 223 u.f.p. Niekwestionowanym faktem jest to, że przepis art. 223 u.f.p. jest przepisem prawa materialnego, a nie przepisem dotyczącym rachunkowości lub kwestii księgowania określonych kwot. Niezrozumiałe jest więc stanowisko Sądu Najwyższego, zgodnie z którym wydzielony rachunek dochodów jest tylko sposobem księgowania środków publicznych. Należy pamiętać o tym, że stanowi on wyjątek od zasady zupełności budżetu i gospodarowania brutto (taki sam, jak gospodarka finansowa zakładów budżetowych) i nie jest jedynie rachunkiem bankowym służącym do lokowania środków (choć ma zbliżoną nazwę).

Powoływane w przedstawionym orzeczeniu stanowisko Sądu Najwyższego (wyrok w sprawie IV CSK 696/12[28] oraz w sprawie IV CSK 348/16[29]) dotyczące różnic między gospodarką finansową zakładu budżetowego i jednostki budżetowej zaprzecza wnioskom wynikającym z glosowanego orzeczenia w sprawie IV CSK 732/16. Zgodnie z treścią uzasadnienia wyroku w sprawie IV CSK 696/12 w art. 90 ust. 2b u.s.o. „chodzi o te wydatki bieżące przedszkoli publicznych, które ponosi gmina i które przewidziane są na ten cel w jej budżecie, a nie wydatki bieżące przedszkoli publicznych w ogólności". Nie są to zatem wydatki z art. 223 u.f.p. (ponosi je gmina, ale nie są ustalone w jej budżecie). Dalej zgodzić się należy z Sądem Najwyższym, że jednostka budżetowa nie ma samodzielności i finansowana jest z budżetu w przeciwieństwie do zakładu budżetowego. Natomiast wydzielony rachunek dochodów jest co do istoty wierną kopią gospodarki finansowej zakładu budżetowego. Analizując orzeczenie w sprawie IV CSK 696/12, stwierdzić należy, że Sąd Najwyższy słusznie stwierdził, iż „przepis art. 90 ust. 2b ustawy oświatowej odnosi wysokość dotacji dla przedszkoli niepublicznych do »ustalonych«, a więc planowanych w budżecie danej gminy wydatków bieżących ponoszonych w przed-

[27] Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw, Druk Sejmowy Sejmu VIII Kadencji nr 559, www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=559 [dostęp: 10.04.2020].

[28] Wyrok SN z dnia 20 czerwca 2013 r., IV CSK 696/12, Legalis.

[29] Wyrok SN z dnia 23 marca 2017 r., IV CSK 348/16.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

szkolach publicznych w przeliczeniu na jednego ucznia". Koszt (wydatek) zakładu budżetowego nie może być zatem uznany za wydatek ustalony w budżecie gminy, tak samo jak wydatek z art. 223 u.f.p. Innymi słowy, przy ustalaniu wysokości dotacji należy brać pod uwagę wszystkie wydatki przedszkola publicznego, ponieważ jako jednostka budżetowa jest ono niesamodzielne. Nie można jednak brać pod uwagę wydatków, o których mowa w art. 223 u.f.p. z tych samych względów, z jakich nie można było brać pod uwagę kosztów (wydatków) zakładów budżetowych, ponieważ w zakresie tych wydatków jednostka budżetowa jest samodzielna, tak jak zakład budżetowy. Wyrok Sądu Najwyższego w sprawie IV CSK 696/12 stanowi więc zaprzeczenie treści uzasadnienia wyroku w sprawie IV CSK 732/16.

Ponadto Sąd Najwyższy w glosowanego orzeczeniu stwierdził, że „skoro dotacje gminy mają być przeznaczone na realizację określonych zadań (kształcenie, wychowanie i opieka), to dla określenia poziomu dotacji znaczenie mają jednak wszystkie kategorie wydatków ponoszone na realizację wskazanych zadań". Jak wskazał dalej: „Nie ma natomiast znaczenia to, czy ustalone (zaplanowane) środki zostaną faktycznie wykorzystane w toku wykonywania budżetu gminy przez osoby zarządzające przedszkolami publicznymi. W przeciwnym razie zostałby naruszony przyjęty w ustawie stały wskaźnik proporcji wydatków z budżetu gminy (75% kryterium proporcjonalności wydatków)". Jeżeli przyjąć powołane argumenty za trafne, to jednocześnie należałoby stwierdzić, że na skutek nowelizacji, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., ustawodawca diametralnie zmienił sposób obliczania dotacji, przyjmując, iż dla określenia jej wysokości znaczenie mają tylko określone wydatki, mimo że dotacje gminy mają być przeznaczone na realizację określonych zadań. Dalej należałoby stwierdzić, że ustawodawca dokonując nowelizacji przepisów, naruszył przyjęty w ustawie stały wskaźnik proporcji wydatków z budżetu gminy (75% kryterium proporcjonalności wydatków).

Podkreślić także należy, że dla okoliczności nieuwzględniania wydatków z wydzielonego rachunku dochodów nie ma znaczenia dokonane w 2013 r. wyłączenie z podstawy wyliczania wysokości dotacji opłaty za korzystanie z wychowania przedszkolnego i za wyżywienie (jako opłat stanowiących dochód gminy). W tym miejscu zgodzić się należy z poglądem Sądu Najwyższego zawartym w uzasadnieniu do glosowanego orzeczenia, że w okresie wcześniejszym ogólna kwota dotacji dla przedszkoli niepublicznych nie mogła być pomniejszana o równowartość dochodów gminy. Dotyczy to jednak sytuacji, gdy wydatki ustalone w budżecie były pomniejszane o dochody tego budżetu. W gminach, w których funkcjonowały wydzielone rachunki dochodów (dawniej rachunki dochodów własnych), ten problem nie występował. Nowelizacja z 2013 r. dotyczyła bowiem problematyki dochodów budżetu gminy, a nie dochodów wydzielonego rachunku bankowego, o którym mowa w art. 223 u.f.p. Zmiana przepisów była więc neutralna dla kwestii nieuwzględniania dochodów i wydatków wydzielonego rachunku dochodów na potrzeby obliczania dotacji.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

Stanowisko Sądu Najwyższego w sprawie IV CSK 732/16 należy uznać jako wykładnię *contra legem* art. 90 ust. 2b u.s.o. i art. 223 u.f.p. Jest ono przy tym niezgodne z jednolitym stanowiskiem doktryny prawa finansowego oraz stanowiskiem regionalnych izb obrachunkowych i Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych. Podtrzymanie tego stanowiska może doprowadzić do powstania linii orzeczniczej, która będzie niezgodna z przepisami prawa powszechnie obowiązującego.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Chojna-Duch E., *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017.

Dziedziak B., *Komentarz do art. 211*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz dla jednostek samorządowych*, red. P. Walczak, Warszawa 2017.

Gorgol A., *Komentarz do art. 223*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014.

Jurczuk D., Kułaga K., *Finansowanie przez gminy przedszkoli publicznych i niepublicznych*, „Kontrola Państwowa" 2014, nr 6.

Kornberger-Sokołowska E., *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji i regionalizacji finansów publicznych*, [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 2: *Prawo finansowego sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010.

Kotlińska J., *Środki publiczne dla niepublicznych przedszkoli*, „Roczniki Ekonomiczne Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy" 2012, t. 5.

Kowalczyk R., *Aktualność zasad budżetowych w ustawie o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne" 2012, nr 10, LEX/el.

Lachiewicz W., *Ustalenie wysokości dotacji*, [w:] *Dotacje oświatowe. Udzielanie, rozliczanie, kontrola wykorzystania*, red. W. Lachiewicz, P. Ciszewski, Warszawa 2013.

Lachiewicz W., Łyszczarz M., Pawlikowska A., Walczak P., Woźniczko K., *Publiczne jednostki oświatowe. Zadania organu prowadzącego i dyrektora*, Warszawa 2014, Legalis.

Lachiewicz W., Pawlikowska A., *Dotacje oświatowe dla osób fizycznych i prawnych prowadzących szkoły, przedszkola oraz placówki*, [w:] *Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, red. W. Lachiewicz, A. Talik, Warszawa 2017.

Miemiec W., *Podstawowe założenia reformy finansów samorządowych według projektu ustawy o finansach publicznych*, „Finanse Komunalne" 2008, nr 10.

Pawlikowska A., *Komentarz do art. 78b*, [w:] W. Lachiewicz, A. Pawlikowska, *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*, Warszawa 2016.

Radzieja J., *Dokonywanie wydatków z jednostek samorządu terytorialnego – kwalifikacja nieprawidłowości na tle przedmiotu dyscypliny finansów publicznych*, „Finanse Komunalne" 2018, nr 1–2.

Salachna J.M., *Komentarz do art. 211*, [w:] E. Ruśkowski. J.M. Salachna, *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014.

Salachna J.M., *Komentarz do art. 223*, [w:] E. Ruśkowski. J.M. Salachna, *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2014.

Sawicka K., *Formy organizacyjno-prawne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 2: *Prawo finansowe sektora finansów publicznych*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2010.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 05:15:32

Sawicka K., *Komentarz do art. 223*, [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. Z. Ofiarski, Warszawa 2019.
Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2017.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. nr 38, poz. 207 ze zm.).
Stanowisko RIO we Wrocławiu wyrażone w piśmie z dnia 30 września 2013 r., https://bip.wroclaw.rio.gov.pl/dokumenty/wyjasnienia/2013/73002313.pdf [dostęp: 11.05.2019].
Ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. 2019, poz. 1481).
Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2003, nr 15, poz. 148 ze zm.).
Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. nr 249, poz. 2104 ze zm.).
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2019, poz. 869 ze zm.).
Ustawa z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 827).
Ustawa z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. 2019, poz. 1148 ze zm.).
Ustawa z dnia 22 listopada 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. 2020, poz. 17).
Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw, Druk Sejmowy Sejmu VIII Kadencji nr 559, www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=559 [dostęp: 10.04.2020].

Orzecznictwo

Uchwała Kolegium RIO w Warszawie z dnia 21 grudnia 2010 r., 346/K/0, LEX.
Wyrok NSA z dnia 26 marca 2013 r., II GSK 2404/11, CBOSA.
Wyrok SN z dnia 20 czerwca 2013 r., IV CSK 696/12, Legalis.
Wyrok SN z dnia 23 marca 2017 r., IV CSK 348/16.
Wyrok SN z dnia 27 października 2017 r., IV CSK 732/16.

SUMMARY

The commented judgement concerns to a very important issue of dealing the earmarked subsides rates given to non-public preschools by the local municipality. As it was mentioned by the Supreme Court in its judgement, according to Article 90 (2b) of the Educational System Act for the need of counting the amount due for non-public preschools earmarked subsidy all the costs of public preschools should be also taken into consideration and covered from the financial resources collected on the assigned bank accounts which are included in Article 223 of the Public Finance Act. According to the regulation (as the original wording says) the subsidies for non-public preschools are dedicated for an each pupil and they stand at min. 75% drafted by the local municipality of current expenditures incurred by public preschools. Therefore, only the expenditures that are drafted by the municipality should be taken into consideration just for counting the amount of subsidies.

Keywords: educational grants; accounts for incomes of budget units