

Teresa Augustyniak-Górna

Opinia w sprawie znaczenia zwrotu „najbliższa gmina lub powiat” z art. 90 ust. 3 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty oraz kwestii możliwości złożenia korekty sprawozdań z wykorzystania dotacji¹

Opinion on the interpretation of Article 90 para. 3 of the Act of 7 September 1991 on the Educational System and the question of the acceptability of an adjustment of accounts on the use of grants: The author provides an analysis of the phrase “the closest municipality or district”, which appears in Article 90 para. 3 of the Act and points out – following the Supreme Administrative Court – that it has the traits of a vague concept and does not always have to mean a neighboring (the closest) municipality or district. It may also refer to the municipalities with similar demographic or economic characteristics. In addition, it was pointed out that the correction of the annual settlement of grants provided by the local government unit for a private school under the provisions of the Tax Code are not permitted.

Keywords: grants | local government | education

Słowa kluczowe: dotacje | samorząd terytorialny | szkolnictwo

Doktor nauk prawnych, starszy wykładowca Uniwersytetu Łódzkiego;
tgorna@wpia.uni.lodz.pl.

Znaczenie pojęć „najbliższa gmina”, „najbliższy powiat” z art. 90 ust. 3 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty

Artykuł 90 ust. 3 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2004 r. nr 256, poz. 2572, ze zm.; dalej: u.s.o.) stanowi, że *Dotacje dla szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych niewymienionych w ust. 2a przysługują na każdego ucznia uczestniczącego w co najmniej 50% obowiązkowych zajęć edukacyjnych w danym miesiącu, w wysokości nie niższej niż 50% ustalo-*

¹ Opinia sporządzona 21 sierpnia 2014 r. na zlecenie Biura Analiz Sejmowych; BAS-1730/14.

nych w budżecie odpowiednio danej gminy lub powiatu wydatków bieżących ponoszonych w szkołach publicznych tego samego typu i rodzaju w przeliczeniu na jednego ucznia, pod warunkiem że osoba prowadząca szkołę niepubliczną poda organowi właściwemu do udzielania dotacji planowaną liczbę uczniów nie później niż do dnia 30 września roku poprzedzającego rok udzielania dotacji, z zastrzeżeniem ust. 3h oraz 3i. W przypadku braku na terenie gminy lub powiatu szkoły publicznej danego typu i rodzaju podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę lub powiat na prowadzenie szkoły publicznej danego typu lub rodzaju. Jego stosowanie w praktyce rodzi liczne problemy z uwagi na wątpliwości co do znaczenia użytego z zdaniu drugim zwrotu „najbliższa gmina lub powiat”.

Zwrot ten został wprowadzony do art. 90 ust. 3 u.s.o. ustawą z 21 stycznia 2000 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z funkcjonowaniem administracji publicznej (Dz.U. nr 12, poz. 136) i obowiązuje od 23 lutego 2000 r. W 2010 r. do art. 80 ust. 2b u.s.o. ustawodawca wprowadził natomiast pojęcie „najbliższa gmina”. Z tego powodu ustalenia dokonane w odniesieniu do art. 80 ust. 2b u.s.o. mogą być wykorzystywane przy określaniu znaczenia zwrotu z art. 90 ust. 3 i odwrotnie. Żadne z pojęć, o których mowa, nie zostało w ustawie zdefiniowane.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) w Warszawie z 15 lutego 2006 r.² trafnie zauważono, że: *pojęcie najbliższej gminy ma cechy pojęcia niedookreślonego, a więc takiego, którego znaczenie jest nieostre, wieloznaczne. Wymaga ono konkretyzacji na potrzeby każdej indywidualnej sprawy. Sąd podkreślił, że: przy wyborze jednego spośród wielu możliwych znaczeń tego pojęcia nie wystarcza proste jego wskazanie, lecz konieczne jest przytoczenie argumentacji uzasadniającej jego przydatność. Istotą i celem każdego zapożyczenia jest bowiem efektywne wykorzystywanie w swojej sprawie konkretnych doświadczeń innego podmiotu.*

W teorii prawa cywilnego przyjmuje się, że użycie w przepisach prawa pojęcia niedookreślonego, mającego zmienne znaczenie, oznacza przyznanie organom orzekającym na podstawie tych przepisów kompetencji do oceny, czy rozpatrywany stan faktyczny odpowiada zakresowi określonej normy prawnej. Wymaga oceny konkretnych, niedających się ściśle uregulować okoliczności³.

W świetle ustaleń doktryny prawa administracyjnego stosowanie pojęć niedookreślonych pozwala administracji na obejmowanie nimi różnych stanów faktycznych. Sprzyja zwiększeniu elastyczności i zmniejszeniu kazuistyki przepisów prawnych. Umożliwia lepsze dostosowanie przepisów prawa do zmieniających się potrzeb społecznych i rzeczywistych; wprowadza luz w pro-

² Sygn. akt II GSK 375/05, LEX nr 193330, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/626C192211>.

³ *Encyklopedia prawa*, U. Kalina-Prasznic (red.), Warszawa 2007, s. 429,

cesie stosowania prawa. Wskazuje się jednak, że w nieostrości tych pojęć nie można szukać upoważnienia do uznania administracyjnego. Ich znaczenie należy sprecyzować w drodze wykładni prawa. Pojęcia nieostre są pojęciami normatywnymi i jako takie podlegają wszystkim zasadom wykładni prawa⁴.

Granice możliwych znaczeń pojęć „najbliższa gmina”, „najbliższy powiat” są wyznaczone przez znaczenie tych słów w języku polskim. Słowo „najbliższy” to stopień najwyższy słowa „bliski”, które oznacza m.in. znajdujący się w niewielkiej odległości, sąsiedni, niedaleki w czasie, podobny, spokrewniony z kimś bezpośrednio, krewny, przyjaciel, ale także mający cechy zbieżne, zbliżony do czegoś⁵.

Spśród możliwych znaczeń zwrotów „najbliższa gmina”, „najbliższy powiat” w orzecznictwie sądów administracyjnych dotychczas najczęściej przyjmowano, że oznaczają one gminę sąsiednią (powiat sąsiedni); gminę, powiat najbliżej położony. Kryterium bliskości jest wówczas odległość między gminami lub powiatami. Ale odległość ta może być liczona w różny sposób. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Warszawie w wyroku z 26 lipca 2005 r.⁶ wskazał, że: *użyte w art. 90 ust. 3 pojęcie „najbliższa gmina” może oznaczać tę spośród wszystkich sąsiednich gmin, której terytorium jest najmniej oddalone od siedziby gminy ustalającej dotację [jak] również może oznaczać gminę, której siedziba jest położona najbliżej siedziby gminy ustalającej dotację.* Dla rozstrzygnięcia rozpatrywanej sprawy sąd ten przyjął, że najbliższą gminą była ta, mająca siedzibę najbliżej siedziby gminy ustalającej dotację.

Takie samo rozumienie najbliższej gminy wskazano przykładowo w odpowiedzi sekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji Narodowej z 13 sierpnia 2008 r. na interpelację nr 4541⁷. Ono także jest silnie eksponowane w doktrynie – za orzecznictwem sądów administracyjnych⁸.

W przywołanym już wcześniej wyroku NSA z 15 lutego 2006 r. jako jedno z możliwych kryteriów bliskości, w sensie odległości między jednostkami samorządu terytorialnego, wskazano jeszcze trzecią możliwość. Za gminę najbliższą może być uznana gmina przylegająca o najdłuższej granicy.

⁴ Przykładowo: P. Artymionek, *Uznanie administracyjne a pojęcia niedookreślone w prawie administracyjnym*, www.edukacjaprawnicza.pl/.../uznanie-administracyjne-a-pojecia-niedoo...; M. Mincer, *Pojęcia niedookreślone w orzecznictwie NSA*, „Nowe Prawo” 1983, nr 7, s. 96 i n.

⁵ Zob. *Uniwersalny słownik języka polskiego*, t. 1, S. Dubisz (red.), Warszawa 2003, s. 279.

⁶ Sygn. akt III SA/Wa 971/05, LEX nr 186583, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A0BC60D535>.

⁷ <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/33DE0743>.

⁸ Patrz przykładowo: M. Pilich, *Komentarz do art. 80 ustawy o systemie oświaty* [w:] M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*, LEX; W. Bień, *Podmioty uprawnione do korzystania z dotacji oświatowych*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 6, s. 27.

Ani w orzecznictwie sądów administracyjnych, pismach Ministerstwa Edukacji Narodowej, ani w doktrynie nie posłużono się dotychczas historycznym sposobem obliczania odległości między gminami (powiatami), tj. mierzeniem jej między pocztami głównymi tych miejscowości. Stosowanie obecnie tej archaicznej metody nie ma, jak sądzę, żadnego dobrego uzasadnienia. Współcześnie za centrum miejscowości najczęściej przyjmuje się siedzibę jej władz publicznych.

Określając najbliższą gminę (najbliższy powiat), niekiedy wskazywano, że za taką można uznać gminę położoną na terenie tego samego, a nie innego powiatu⁹ (odpowiednio, powiat sąsiedni to powiat położony na terenie tego samego, a nie innego, województwa). Takie rozumienie tego pojęcia spotkało się z krytyką M. Pilicha, który stwierdził, że teza ta: *nie wydaje się trafna, gdyż położenie na terenie tego samego bądź innego powiatu nie ma żadnego znaczenia z punktu widzenia jednostek samorządu innego szczebla; powiaty i gminy nie są przecież powiązane finansowo w związku z udzielaniem omawianej dotacji*¹⁰.

Odstępstwo od tej reguły w niektórych przypadkach celnie – w mojej ocenie – uzasadnił WSA w Szczecinie, który w uzasadnieniu wyroku z 8 października 2013 r.¹¹ wskazał, że: *może zdarzyć się, że na terenie powiatu szczecińskiego powstanie szkoła, której dany typ i rodzaj nie będzie występował ww. powiecie, zaś najbliższym powiatem, w którym taka szkoła wystąpi będzie, np. powiat lubelski. Dlatego też nie można zgodzić się z takim rozumieniem pojęcia „najbliższy powiat”, by ograniczało się ono do powiatów sąsiadujących z powiatem szczecińskim lub w województwie zachodniopomorskim.*

Nie zawsze, jak sadzę, najbliższa gmina lub najbliższy powiat musi oznaczać gminę lub powiat sąsiedni, najbliższej położony, przylegający do gminy, powiatu ustalającego dotacje. W niektórych przypadkach równie uprawnione jest sięganie do innych znaczeń słowa „najbliższy”. Najbliższą gminą (powiatem) może być gmina (powiat) najbardziej zbliżona do tej jednostki samorządu terytorialnego, która przyznaje dotację; posiadająca te same lub bardzo zbliżone cechy, właściwości.

W uzasadnieniu do wspomnianego już dwukrotnie wyroku z 15 lutego 2006 r. NSA w Warszawie wskazał ogólnie, że za najbliższą gminę można uznać m.in. *gminę o podobnej charakterystyce demograficznej czy gospodarczej.*

Przeciwny pogląd wyraził WSA w Warszawie, w przytoczonym już wyroku z 26 lipca 2005 r. Stwierdził w nim m.in., że: *w przepisach ustawy o systemie*

⁹ Przykładowo: teza wyroku NSA w Warszawie z 15 lutego 2006 r.; odpowiedź sekretarza stanu w Ministerstwie Edukacji Narodowej z 13 sierpnia 2008 r. na interpelację nr 4541.

¹⁰ M. Pilich, *Komentarz do art. 80 ustawy, op. cit.*

¹¹ Sygn. akt I SA/Sz 687/13, LEX nr 13897338, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DD0EC6C6BF>.

oświaty brak jest norm prawnych pozwalających na stwierdzenie, za skarżącymi, że użyte w art. 90 ust. 3 u.s.o. pojęcie „najbliższa gmina” oznacza gminę najbardziej zbliżoną pod względem charakteru, poziomu dochodów, ilości szkół czy też liczby mieszkańców. Tego rodzaju kryteria w ogóle nie występują w przepisach art. 90 u.s.o., zatem posłużenie się nimi wbrew w miarę jasnej treści przepisu art. 90 ust. 3 stanowiłoby naruszenie tego przepisu.

Te argumenty wydają się być jednak mało przekonujące wobec różnego znaczenia słów „najbliższy”, „bliski” w języku polskim. Po to ustawodawca posłużył się w art. 90 ust. 3 u.s.o. pojęciem niedookreślonym, aby zapewnić konieczną elastyczność w procesie stosowania prawa, umożliwić jego dostosowanie do istniejącej rzeczywistości. W wielu przypadkach pominięcie takiej możliwości rozumienia omawianych pojęć byłoby niezwykle dolegliwe dla niektórych jednostek samorządu terytorialnego. Może o tym świadczyć przykład gminy Otyń, dla której najbliższą gminą – z uwagi na odległość między siedzibami gmin – jest gmina Nowa Sól, istotnie od niej bogatsza. W uzasadnieniu do uchwały nr XXX.51.2013 Rady Gminy w Otyniu z 27 czerwca 2013 r. w sprawie rozpatrzenia skargi na działanie wójta gminy Otyń¹² podano, że gdyby gmina Otyń przyjęła za podstawę ustalenia dotacji wydatki ponoszone przez gminę Nowa Sól na przedszkola publiczne¹³, to musiałaby przeznaczyć na dotacje dla niepublicznych placówek oświatowych niemal cały swój budżet.

Trudno przyjąć, że ustawodawca, wprowadzając do ustawy o systemie oświaty rozwiązanie polegające na tym, że w przypadku braku na terenie gminy lub powiatu szkoły publicznej danego typu i rodzaju podstawą do ustalenia wysokości dotacji są wydatki bieżące ponoszone przez najbliższą gminę lub powiat na prowadzenie szkoły publicznej danego typu lub rodzaju, godził się na to, aby na przykład ubogie gminy wiejskie, sąsiadujące z bogatymi gminami miejskimi, były zobowiązane do ustalania podstawy obliczenia dotacji w wysokości znacznie przekraczającej ich możliwości finansowe.

Nadto należy podkreślić, że wyrok WSA w Warszawie z 26 lipca 2005 r. zapadł przed przywołanym wyżej wyrokiem NSA, który został wydany zresztą w wyniku skargi wniesionej na tenże właśnie wyrok.

Zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie panuje zgodne przekonanie, że użycie przez ustawodawcę w art. 90 ust. 3 u.s.o. liczby pojedynczej, a nie mnogiej, wskazuje jednoznacznie, że podstawą ustalenia dotacji mogą być wydatki bieżące tylko jednej gminy (jednego powiatu), a nie wielu gmin (powiatów). Niedopuszczalne jest uśrednianie wydatków kilku jednostek¹⁴.

¹² bip.wrota.lubuskie.pl/ugotyn/system/obj/109_XXX.51.2013.

¹³ Sprawa dotyczyła art. 80 2b, a nie 90 ust. 3 u.s.o.

¹⁴ Przykładowo: wyrok NSA w Warszawie z 21 grudnia 2004 r., sygn. akt GSK 1187/04, LEX nr 156722, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/98A6375CD5>; wyrok WSA w Kielcach z 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II SA/Ke 657/09, LEX nr 599205,

Użycie przez ustawodawcę w ustawie o systemie oświaty pojęć niedookreślonych skutkuje tym, że w zależności od tego, z jaką jednostką samorządu terytorialnego mamy do czynienia, zwroty „najbliższa gmina”, najbliższy powiat” mogą znaczyć co innego. Mogą to być gminy, powiaty sąsiednie, ale już ich bliskość może być ustalana według różnych kryteriów (odległość między siedzibami tych gmin, najmniej oddalone terytorium od gminy ustalającej dotację czy gmina przylegająca o najdłuższej granicy). Mogą to być także gminy i powiaty położone na terenie – odpowiednio – tego samego powiatu bądź województwa, jak i mogą to być gminy i powiaty wybierane ze względu na inne cechy, przykładowo demograficzne (np. gminy, powiaty o tym samym stopniu zaludnienia czy podobnej strukturze wiekowej ludności, zbliżonej liczbie szkół), ekonomiczne (np. jednostki o podobnym poziomie dochodów na jednego mieszkańca, zbliżonej liczbie mieszkańców mających zatrudnienie), czy charakter ziemski bądź grodzki jednostek samorządu terytorialnego. Wybór znaczenia tego zwrotu nie może być jednak dowolny. Musi być zawsze uargumentowany, znajdować dobre uzasadnienie.

Niedopuszczalność korekty rocznego rozliczenia dotacji udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego szkole niepublicznej na podstawie przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczących korekty deklaracji w związku z art. 67 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych

Artykuł 67 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.; dalej: u.f.p.) stanowi, że: *Do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych niniejszą ustawą stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 267) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.).* Przepis ten przewiduje między innymi możliwość odpowiedniego stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do należności, o których mowa w art. 60 u.f.p. W dziale III Ordynacji znajdują się między innymi przepisy dotyczące korekty deklaracji (art. 81 i 81b). Jednym z rodzajów należności o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 u.f.p., są kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w tej ustawie (pkt 1).

W związku z takimi uregulowaniami rodzi się niekiedy pytanie, czy na podstawie art. 81 i 81b Ordynacji podatkowej w związku z art. 67 u.f.p. or-

<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9C81AC9EEE>; M. Pilich, *Komentarz do art. 80 ustawy, op. cit.*

gan prowadzący szkołę może skorygować roczne rozliczenie dotacji udzielonej przez jednostkę samorządu terytorialnego szkole niepublicznej o uprawnieniach szkoły publicznej. Sądzę, że jest to niedopuszczalne.

Wymóg odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej dotyczy spraw nieuregulowanych w ustawie o finansach publicznych. Ta ostatnia ustawa w odniesieniu do należności o charakterze publicznoprawnym, o których mowa w art. 60 pkt 1 u.f.p., określa m.in. zasady ogólne zwrotu dotacji udzielonych z budżetów samorządowych (art. 251 i 252), właściwość organów pierwszej i drugiej instancji do wydawania decyzji dotyczących tych należności oraz możliwość odwołania się od decyzji. Co prawda, nie normuje ona rocznego rozliczenia dotacji udzielanych przez jednostki samorządu terytorialnego szkołom niepublicznym, ale z art. 90 ust. 4 u.s.o. wynika, że tryb rozliczania tych dotacji, zakres danych, które powinny być zawarte w rozliczeniu jej wykorzystania, oraz termin i sposób rozliczenia dotacji ustala organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. W orzecznictwie sądów administracyjnych powszechnie przyjmuje się, że tryb rozliczania dotacji powinien oznaczać zasady i terminy zgłaszania korekty danych stanowiących podstawę naliczania dotacji, a także zwrotu niewykorzystanej dotacji jednostce samorządu terytorialnego¹⁵. Kwestie te – w tym korekty danych – są zatem, z woli ustawodawcy, regulowane aktami prawa miejscowego.

Odpowiedniość, o której mowa w art. 67 u.f.p., nie oznacza stosowania wszystkich przepisów działu III Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym, uregulowanych w art. 60 u.f.p.¹⁶. Chociaż w doktrynie prawa finansów publicznych nie ma zgody co do tego, które z przepisów Ordynacji podatkowej mogą mieć zastosowanie do tych należności¹⁷, to żaden z autorów nie wymienia przepisów dotyczących korekty deklaracji.

Nie bez znaczenia dla tych rozważań jest także intencja ustawodawcy uchwalającego ustawę. W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych napisano: *W projekcie zawarto również regulację, zgodnie z którą do spraw nieuregulowanych ustawą o finansach publicznych, takich jak: zabezpieczenia, nadpłaty, wygaśnięcia czy odpowiedzialność osób trzecich,*

¹⁵ Przykładowo: wyrok WSA w Krakowie z 19 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 974/08, LEX nr 509689, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CBBB9CDE92>; wyrok NSA w Warszawie z 29 listopada 2012 r., sygn. akt II GSK 1609/11, LEX nr 1291737, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9263127A4C>.

¹⁶ Por. *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, E. Ruśkowski, J.M. Salachna (red.), Gdańsk 2013, s. 292 i n.; *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2014, s. 68.

¹⁷ Rozbieżne opinie w tej sprawie przedstawiono w komentarzach do art. 67 u.f.p. [w:] M. Karlikowska i in., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 190; L. Lipiec-Warzecha, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, LEX.

zastosowanie będą miały przepisy ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz przepisy Działu III ustawy – Ordynacja podatkowa, w tym przepisy rozporządzeń wydanych na ich podstawie¹⁸.

Roczne rozliczenie dotacji i deklaracja podatkowa to dwie zasadniczo różne instytucje prawne. Rozliczenie jest rocznym sprawozdaniem z wykorzystania dotacji¹⁹; informacją konieczną do przeprowadzenia kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji przez organ jej udzielający. Deklaracje podatkowe natomiast, bez względu na ich rodzaj, to wszelkie dokumenty składane przez podatników, płatników i inkasentów w organach podatkowych, zawierające ich oświadczenia w kwestiach mających znaczenie dla powstania zobowiązania podatkowego²⁰.

Rozstrzygnięcia w sprawach dotacji podlegających zwrotowi zapadają w formie decyzji²¹. W przypadku stwierdzenia, na podstawie rozliczenia, że dotacja została pobrana w nadmiernej wysokości bądź pobrana nienależnie, albo została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, organ, który udzielił dotacji, wydaje decyzję ustalającą kwotę przypadającą do zwrotu (art. 252 u.f.p.). W razie niedokonania zwrotu części dotacji niewykorzystanej w określonym terminie, organ, który udzielił dotacji, wydaje natomiast decyzję określającą kwotę przypadającą do zwrotu i termin, od którego naliczane są odsetki.

Stosownie do art. 61 ust. 1 pkt 2 u.f.p. organem pierwszej instancji właściwym do wydawania decyzji w odniesieniu do należności, o których mowa w art. 60, w tym do kwot dotacji podlegających zwrotowi, w stosunku do należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego jest wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa. Od decyzji wydanej w pierwszej instancji przysługuje odwołanie (ust. 2). Organem odwoławczym jest samorządowe kolegium odwoławcze (ust. 4).

Wreszcie warto wskazać, że gdyby nawet przyjąć, iż można stosować przepisy Ordynacji podatkowej, dotyczące korekty deklaracji podatkowych, do rocznego rozliczenia dotacji, to zgodnie z art. 81b § 1 pkt 2 lit. b tej ustawy uprawnienie do dokonania korekty po zakończeniu postępowania rozstrzygającego o istocie sprawy byłoby możliwe jedynie w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania.

¹⁸ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o finansach publicznych, s. 24.

¹⁹ Przykładowo; wyrok NSA w Warszawie z 22 marca 2012 r., sygn. akt II GSK 204/11, LEX nr 11377912, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/146741B78D>.

²⁰ Por. S. Babiarsz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 42.

²¹ Przykładowo M. Karlikowska i in., *Ustawa o finansach, op. cit.*, s. 190; *Finanse publiczne, op. cit.*, s. 673. Patrz także wyrok WSA w Warszawie z 5 września 2007 r., sygn. akt V SA/Wa 495/07, w którym sąd stwierdził, że: *Także zwrot dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem następuje w drodze decyzji organu administracji, a nie w drodze procesu cywilnego*, LEX nr 374351, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F40E9CD40B>.

Doręczenie przez organ jednostki samorządu terytorialnego organowi prowadzącemu szkołę niepubliczną o uprawnieniach szkoły publicznej protokołu kontroli wykorzystania dotacji kończy postępowanie kontrolne. Nie rodzi to jednak uprawnienia do dokonania korekty rocznego rozliczenia dotacji na podstawie art. 81 i 81b Ordynacji podatkowej w związku z art. 67 ustawy o finansach publicznych.