

Istota i charakter prawny dotacji uzdrowiskowej.

Pojęcie **dotacji uzdrowiskowej** pojawiło się w polskim prawodawstwie po raz pierwszy w 2005 r. w art. 49 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych¹. Natomiast w Europie instytucja dotacji uzdrowiskowej jest znana oraz stosowana od szeregu już lat. Swoje uzdrowiska, a nawet miejscowości turystyczne wspierają dotacją Niemcy, Austriacy, Francuzi czy Węgrzy. Charakter prawny dotacji w tych państwach jest różny. Dotacja ta najczęściej ma charakter dotacji celowej (Niemcy), ale też występuje w formie dotacji podmiotowej (Francja) czy przedmiotowej (Węgry). Jej charakter uzależniony jest od celu polityki społeczno- gospodarczej danego państwa.

Należy podkreślić, że w Polsce charakter prawny dotacji uzdrowiskowej nie został zdefiniowany w żadnym akcie prawnym, stąd jej status prawny ze względu na niedookreśloność, jest już od kilku lat przedmiotem wielu kontrowersji.

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego² stanowi w art. 3, że dochodami jednostek samorządu terytorialnego są:

- 1) dochody własne;
- 2) subwencja ogólna;
- 3) **dotacje celowe z budżetu państwa.**

Zgodnie z art. 3 ust.2 ustawy o dochodach j.s.t. dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych.

Dochodami jednostek samorządu terytorialnego zgodnie z art. 3 ust. 3 tej ustawy, mogą być także :

- 1) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi;
- 2) środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej;
- 3) inne środki określone w odrębnych przepisach.

Zadania własne jednostek samorządu terytorialnego oraz zadania z zakresu administracji rządowej i **inne zadania zlecone ustawami** zgodnie z art. 8 tej ustawy, mogą być sfinansowane dotacją celową, która stanowi w tym przypadku dochód j.s.t.

Zgodnie z art. 46 ustawy uzdrowiskowej z 2005 r. zadania nałożone na gminę uzdrowiskową tym przepisem, są zadaniami własnymi³. Ustawa uzdrowiskowa określa, że są to zadania w szczególności, w zakresie:

- 1) gospodarki terenami, z uwzględnieniem potrzeb lecznictwa uzdrowiskowego, ochrony złóż naturalnych surowców leczniczych oraz budowy lub innych czynności zabronionych w poszczególnych strefach ochrony uzdrowiskowej;

¹ Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych, (j. t. Dz. U. z 2012 r. poz. 651)

² Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U.2010.80.526 j.t. z późn.zm.)

³ Art. 46. Ustawy uzdrowiskowej z 2005 r. stanowi, że „Gmina uzdrowiskowa oraz gmina posiadająca status obszaru ochrony uzdrowiskowej, poza zadaniami przewidzianymi przepisami ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, realizuje **zadania własne związane z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska,...**(...).

- 2) ochrony warunków naturalnych uzdrowiska lub obszaru ochrony uzdrowiskowej oraz spełniania wymagań w zakresie dopuszczalnych norm zanieczyszczeń powietrza, natężenia hałasu, odprowadzania ścieków do wód lub do ziemi, gospodarki odpadami, emisji pól elektromagnetycznych, o których mowa w odrębnych przepisach;
- 3) tworzenia warunków do funkcjonowania zakładów i urządzeń lecznictwa uzdrowiskowego oraz rozwoju infrastruktury komunalnej w celu zaspokajania potrzeb osób przebywających w gminie w celu leczenia uzdrowiskowego;
- 4) tworzenia i ulepszania infrastruktury komunalnej i technicznej przeznaczonej dla uzdrowisk lub obszarów ochrony uzdrowiskowej, związanej ze spełnieniem warunków, o których mowa w art. 34 ust. 1 pkt 5 ustawy uzdrowiskowej.

Gmina uzdrowiskowa realizuje te zadania na ogólnych zasadach z dochodów własnych, ale ma też prawo do pobierania na ich realizację **opłaty uzdrowiskowej** na podstawie art. 48 ustawy i otrzymywania **dotacji uzdrowiskowej** na podstawie art. 49 ustawy uzdrowiskowej, w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy, w rozumieniu ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Jak słusznie uważa A. Niezgoda⁴; „zgodnie z ogólną dyrektywą wynikającą z zasady podziału zasobów publicznych odpowiednio do zadań ustawodawca, nakładając na gminy uzdrowiskowe wskazane zadania, przypisał im także dodatkowe źródło dochodów własnych w postaci opłaty uzdrowiskowej”. Niewątpliwie dochody z opłaty uzdrowiskowej na pewno nie wystarczyłyby na realizację wszystkich zadań wymienionych w art. 46 ustawy uzdrowiskowej, ale też dochody z tej opłaty nie muszą być przeznaczone **wyłącznie** na realizację zadań określonych w tym przepisie, bo opłata uzdrowiskowa jest bezspornie dochodem własnym gminy, który może być wydatkowany na każdy cel.

O ile kwestia opłaty uzdrowiskowej nie budzi żadnych wątpliwości zarówno co do jej charakteru jak i kwestii związanych z wydatkowaniem tych środków, to dotacja uzdrowiskowa, a szczególnie jej status prawny w systemie dochodów gminy nie jest do końca jasny.

Ustawa uzdrowiskowa wyraźnie mówi bowiem o **dotacji uzdrowiskowej**, a nie o innej formie dochodu budżetowego gminy uzdrowiskowej i takie określenie dochodów gminy niesie za sobą określenie konsekwencje prawne. Ustawa uzdrowiskowa w art. 49 ust. 2 stanowi, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych, po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego, określi, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy ustalenia oraz przekazania dotacji, kierując się potrzebą zabezpieczenia środków na realizację zadań gmin uzdrowiskowych. Takie rozporządzenie Ministra Finansów zostało wydane w dniu 9 czerwca 2006 r.⁵ i określone w nim zostały terminy i zasady przekazywania dotacji uzdrowiskowej z budżetu państwa gminie uzdrowiskowej. Jednakże pomimo wydania przepisów wykonawczych⁶ do ustawy uzdrowiskowej w zakresie odnoszącym się do dotacji

⁴ Zob. A. Niezgoda, Modyfikacja zakresu działania gmin uzdrowiskowych oraz posiadających status obszaru ochrony uzdrowiskowej a podział zasobów, [w:] Podział zasobów publicznych między administrację rządową i samorządową, Lex 2012,

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2006 r. w sprawie trybu i terminów ustalenia oraz przekazania dotacji z budżetu państwa gminie uzdrowiskowej (Dz.U.2006.103.705).

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2006 r. w sprawie trybu...(...).

uzdrowiskowej, nie do końca wiadomo czy w sensie prawnym rzeczywiście mamy do czynienia z dotacją czy też być może z subwencją. W literaturze przedmiotu zaczynają się w tym zakresie pojawiać wątpliwości, przede wszystkim ze względu na zakres upoważnienia ustawowego dla Ministra Finansów dla wydania rozporządzenia, które ogranicza się wyłącznie do kwestii związanych trybem i terminem przekazania dotacji uzdrowiskowej. Niektórzy autorzy uważają, że w przypadku dotacji uzdrowiskowej mamy do czynienia z dotacją podmiotową, a inni uważają, że jest to w rzeczywistości dotacja celowa. Rozstrzygnięcie tej kwestii ma podstawowe znaczenie dla jednostek samorządu terytorialnego (gmin uzdrowiskowych) szczególnie w zakresie celu, rozliczania dotacji uzdrowiskowej i kontroli sposobu wydatkowania środków pochodzących z dotacji.

W prawie finansowym, definicję dotacji zawiera art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁷. Zgodnie z tą definicją, dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie tej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych.

Ustawa o finansach publicznych w art. 127-130 dzieli dotacje na: dotacje podmiotowe, przedmiotowe, celowe.

Dotacja podmiotowa zgodnie z art. 131 ustawy, to środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej.

Dotacjami podmiotowymi są świadczenia realizowane ze środków budżetu państwa, na podstawie odrębnych norm prawa (ustaw innych niż ustawa budżetowa lub umów międzynarodowych). Świadczenia te podlegają szczególnym zasadom rozliczania i przeznaczone na dofinansowanie działalności bieżącej ustawowo wskazanego podmiotu, w zakresie określonym w odrębnej ustawie lub umowie międzynarodowej⁸.

Szczególny charakter dotacji podmiotowej wynika z tego, że:

- 1) podstawą udzielenia dotacji musi być wyraźnie sformułowany przepis prawa (w randze ustawy) lub umów międzynarodowych,
- 2) udzielona dotacja służy realizacji zadań publicznych, czyli może być udzielona na finansowanie lub dofinansowanie zadań publicznych,
- 3) dotacje podlegają szczególnym zasadom rozliczania, które określone są przepisem prawa, na podstawie którego są udzielane.

Wszystkie te czynniki muszą wystąpić łącznie⁹.

Podstawą formalną przyznania dotacji podmiotowej jest coroczna ustawa budżetowa, zawierająca m.in. wykaz jednostek otrzymujących dotacje podmiotowe. Podstawową funkcją dotacji podmiotowej jest zbilansowanie dochodów i wydatków dotowanej jednostki, **bez wskazania celu**, na który powinny być przeznaczone środki pochodzące z dotacji. Zasadniczym celem tej dotacji jest utrzymanie sprawności i płynności finansowej

⁷Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych . (j.t. Dz. U. z 2013r., poz. 885)

⁸ Por. E. Chojna-Duch, Struktura dotacji budżetowej. Studium teoretycznoprawne, Warszawa 1988, s. 29.

⁹ Tak np. T. Subik, Dotacje z budżetów jednostek samorządu terytorialnego (w:) Gazeta Samorządu i Administracji, 2010-06-08

beneficjenta dotacji. Z tego powodu dotacje podmiotowe nazywa się czasami dotacjami ogólnymi¹⁰.

Uzasadnieniem dla wymogu ustawowej podstawy prawnej udzielenia dotacji podmiotowej jest przede wszystkim szczególny charakter prawny tej instytucji. Beneficjentami dotacji podmiotowych mogą być zarówno jednostki sektora finansów publicznych, jak również podmioty niezaliczane do tego sektora. **Instytucja dotacji podmiotowej nie dotyczy jednostek budżetowych**, ich konstrukcja prawna oparta jest bowiem na zasadzie pełnego finansowania wydatków z budżetu¹¹.

Ustawy odrębne przewidują udzielanie dotacji podmiotowych np. dla: operatora publicznego obowiązującego do świadczenia powszechnych usług pocztowych, do działalności polegającej na świadczeniu powszechnych usług pocztowych, jeżeli ich świadczenie przynosi stratę (art. 52a ustawy z dnia 12 czerwca 2003 r. - Prawo pocztowe), Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (art. 21 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 9 maja 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Dz. U. Nr 98, poz. 634 z późn. zm.), partii politycznych (art. 128 ust. 1 ustawy z dnia 12 kwietnia 2001 r. - Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej)¹². W prawie finansowym powszechnie¹³ uznaje się, że dofinansowanie bieżącej działalności określonego podmiotu, jako odstępstwo od równego dostępu do środków publicznych, godzi w istotę konkurencyjności, stanowiąc nie zawsze uzasadnione uprzywilejowanie jednych podmiotów kosztem innych, a niekiedy przybierając nawet formę finansowania jednostki trwale deficytowej. Czy zatem dotację uzdrowiskową można zaliczyć do dotacji podmiotowych? Czy spełnia ona kryteria takiej dotacji? Wydaje się, że dotacja uzdrowiskowa spełnia wiele warunków i kryteriów prawnych dotacji podmiotowej, ale czy rzeczywiście jest dotacją podmiotową? Zanim spróbuję odpowiedzieć na to pytanie, warto prześledzić cechy dotacji przedmiotowej po to, aby wykluczyć lub uznać czy dotacja uzdrowiskowa zawiera atrybuty prawne takiej dotacji.

Dotacje przedmiotowe zgodnie z art. 130 ust. 1 ustawy, są to środki przeznaczone na dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych. Dotacje te, zgodnie z art. 130 ust. 2 ustawy, mogą być udzielane na podstawie odrębnych ustaw lub przepisów Unii Europejskiej dla:

- 1) przedsiębiorców wytwarzających określone rodzaje wyrobów lub świadczących określone rodzaje usług,
- 2) podmiotów wykonujących zadania na rzecz rolnictwa

¹⁰ T. Dębowska-Romanowska, Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich, Łódź 1993, s. 80 i n., a także S. Owsiak, System wydatków budżetu państwa (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), Finanse publiczne i prawo finansowe, Warszawa 2008, s. 422.

¹¹ Zob. L. Lipiec- Warzecha, Ustawa o finansach publicznych, Komentarz, ABC 2011

¹² Według stanu prawnego na dzień 13 lipca 2010 r. obowiązywało 10 ustaw odrębnych stanowiących podstawę udzielenia dotacji podmiotowych. Wśród beneficjentów dotacji podmiotowych w 2010 r., zgodnie z załącznikiem nr 10 do ustawy budżetowej na rok 2010, znajduje się m.in. Narodowy Fundusz Rewaloryzacji Zabytków Krakowa, Fundacja - Centrum Badania Opinii Społecznej, Krajowa Szkoła Administracji Publicznej, Kopalnie Soli "Wieliczka" i "Bochnia", Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Polski Instytut Sztuki Filmowej, jednostki badawczo-rozwojowe, PKP Polskie Linie Kolejowe SA, organizacje mniejszości narodowych i etnicznych oraz społeczności posługujących się językiem regionalnym, Polski Komitet do spraw UNESCO, wojewódzkie ośrodki doradztwa rolniczego itp.

¹³ Zob. L. Lipiec- Warzecha, Ustawa o finansach

- z uwzględnieniem ich równoprawności.

Na podstawie art. 130 ust. 3 ustawy, kwoty tych dotacji i przedmiot dotacji, ustala ustawa budżetowa. Natomiast Minister Finansów ustala stawki dotacji przedmiotowych, w drodze rozporządzenia wydanego w wykonaniu ustawy oraz określa szczegółowy sposób i tryb udzielania i rozliczania tych dotacji, w tym formę składania wniosków, informowania o ich przyjęciu lub odrzuceniu, warunki przekazywania i rozliczenia dotacji, termin zwrotu dotacji, uwzględniając łączne kwoty dotacji na poszczególne cele określone w ustawie budżetowej oraz mając na celu zapewnienie jawności i przejrzystości gospodarowania środkami budżetu państwa. Czy dotacja uzdrowiskowa w jakimś stopniu spełnia kryteria dotacji przedmiotowej? Nie ma raczej żadnych wątpliwości, że dotacji uzdrowiskowej nie można zaliczyć do dotacji przedmiotowych, bo nie spełnia ona w żadnym wypadku wymogów określonych w art. 131 ustawy o finansach publicznych. Czy zatem jest to dotacja podmiotowa czy być może celowa?

Dotacje celowe zgodnie z art. 127 ust.1. ustawy, to środki przeznaczone na:

1) finansowanie lub dofinansowanie:

- a) zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami,
 - b) ustawowo określonych zadań, w tym zadań z zakresu mecenatu państwa nad kulturą, realizowanych przez jednostki inne niż jednostki samorządu terytorialnego,
 - c) bieżących zadań własnych jednostek samorządu terytorialnego,
 - d) zadań agencji wykonawczych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b,
 - e) zadań zleconych do realizacji organizacjom pozarządowym,
 - f) kosztów realizacji inwestycji;
- 2) dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach.

Zgodnie z art. 127 ust. 2 ustawy dotacjami celowymi są także środki przeznaczone na:

- 1) realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 6, wydatkowane przez podmioty realizujące te programy, inne niż państwowe jednostki budżetowe;
- 2) realizację projektów pomocy technicznej finansowanych z udziałem środków europejskich i środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b;
- 3) finansowanie lub dofinansowanie zadań realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz inne podmioty, ze środków przekazywanych przez jednostki, o których mowa w art. 9 pkt 5, 7 i 14;
- 4) realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d;
- 5) współfinansowanie realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich;
- 6) wyprzedzające finansowanie Wspólnej Polityki Rolnej, o którym mowa w odrębnych przepisach, w części podlegającej refundacji ze środków Unii Europejskiej.

Tak więc istotą **dotacji celowych** jest przekazanie beneficjentowi środków finansowych przeznaczonych na sfinansowanie (dofinansowanie) konkretnego zadania (celu lub

przedsięwzięcia), w wyniku czego poniesie on wydatki, o wysokości których i strukturze rodzajowej decyduje organ udzielający dotacji¹⁴.

Dotacja szczególnie podmiotowa lub celowa jest zawsze powiązana z zadaniem publicznym. **Zadanie publiczne to każde działanie administracji, które realizuje ona na podstawie ustaw. Zadaniem publicznym jest m.in. świadczenie lub zapewnienie wykonania usług na rzecz mieszkańców i innych podmiotów.** Przykładem takiego działania administracji w realizacji zadań publicznych może być np. dostarczanie mediów (elektryczność, woda itp.), odbiór i utylizacja śmieci, organizacja komunikacji zbiorowej, budowa i utrzymanie dróg, oświetlenie miasta, usługi opiekuńcze, edukacja, budowa mieszkań socjalnych itd.

Należy zauważyć, że zadania wskazane w art. 46 ustawy uzdrowiskowej, na ogół mieszczą się w zakresie działania gminy określonych w przepisach art. 7 ustawy o samorządzie gminnym, choć niewątpliwie mają szerszy wymiar. Trudno byłoby bowiem doszukać się w ustawie o samorządzie terytorialnym takich zadań jak wymienione w art. 46 ustawy uzdrowiskowej.

Ustawa uzdrowiskowa w art. 49 mówi wprost, że dotacja uzdrowiskowa przysługuje gminie która realizuje zadania określone w art. 46 ustawy¹⁵. Zgodzić się w tym miejscu należy, że dotacja uzdrowiskowa realizuje nie tylko funkcję finansowania zadań własnych, ale zawiera także funkcję bodźcową, która z punktu widzenia podziału zasobów publicznych pomiędzy administrację rządową, a samorządową jest funkcją drugorzędą¹⁶. A zatem jeżeli tak, to nie powinna ona ograniczać funkcji finansowania zadań. Ponadto wskazać należy, że dotacja z budżetu państwa nie jest właściwą formą finansowania zadań własnych, na co powszechnie zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu¹⁷. Pomimo tych zastrzeżeń, ustawa uzdrowiskowa w art. 49 jasno określa ten rodzaj dochodu gminy uzdrowiskowej przeznaczonej na finansowanie zadań wymienionych w art. 46 ustawy uzdrowiskowej, **jako dotację.**

Jednakże art. 49 ustawy uzdrowiskowej, stanowiący podstawę materialną przyznania dotacji, ani wydane na jego podstawie Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2006 r. w sprawie trybu i terminów ustalenia oraz przekazania dotacji z budżetu państwa gminie uzdrowiskowej nie precyzują szczególnych zasad rozliczania tej dotacji. Także zakres przedsięwzięć wymienionych w art. 46 ustawy umożliwiający przede wszystkim realizację zadań o charakterze inwestycyjnym, majątkowym oraz sposób obliczenia wysokości środków, określony termin jej przekazywania, nie wskazuje na **dotacyjny charakter** przyznawanych z budżetu państwa środków, ale raczej na **charakter subwencyjny** tej operacji finansowej. Tym niemniej brak jest podstaw, aby uznać ten dochód gmin uzdrowiskowych za subwencję, o której mowa w art. 167 ust. 2 Konstytucji czy też w odpowiednich przepisach ustawy o finansach publicznych. A zatem należy rozważyć jaka to jest dotacja oraz czy do tej dotacji

¹⁴ Por. W. Lachiewicz, Prawo dotacyjne po reformie finansów publicznych, BDO Finanse Publiczne nr 2 (28), luty 2010

¹⁵ Art. 49 ust. 1 „ Gmina uzdrowiskowa realizująca zadania, o których mowa w art. 46, otrzymuje dotację z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy w rozumieniu ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.”

¹⁶ A. Niezgoda, Podział zasobów... s.

¹⁷ Tamże,

mogą mieć zastosowanie odpowiednie przepisy ustawy o finansach publicznych, w zakresie odnoszącym się do zasad dotyczących trybu jej przyznawania, rozliczania, terminów i nadzoru.

Definicja dotacji podmiotowej zawarta w art. 131 ustawy o finansach publicznych wskazuje, że dotację tą należałoby zakwalifikować do **dotacji podmiotowych**, bo „dotacje podmiotowe obejmują środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej w zakresie określonym w odrębnej ustawie...(...)”.

Przeczy jednak temu opis paragrafu dotacji zawarty w załączniku nr 3 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 marca 2010 r.¹⁸ w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych i usytuowanie tego paragrafu w grupie paragrafów określających **dotacje celowe** wskazuje, że w tym przypadku mamy raczej do czynienia z **dotacją celową**. Przepis paragrafu oznaczonego nr 287 załącznika nr 3 do rozporządzenia, brzmi: „Dotacja z budżetu państwa dla gmin uzdrowiskowych”. A w opisie paragrafu zawarto, że; „Paragraf ten obejmuje dotację z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy zgodnie z art. 49 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych”.

W orzecznictwie administracyjnym dotyczącym zagadnień finansowych spotykamy pogląd, że z dotacją celową mamy do czynienia, wówczas gdy jest wskazane, na jaki cel została przeznaczona" (orzeczenie GKO z dnia 2 lipca 2001 r., DF/GKO/Odw.74/105/001, LEX nr 51786).

Generalnie normy prawne, stanowiące podstawę do udzielania dotacji celowej na zadania własne dla jednostek samorządu terytorialnego, zawarte są w wielu przepisach ustawowych. W przypadku gminy uzdrowiskowej norma ta zawarta jest w art. 49 ustawy uzdrowiskowej.

Jak już wspomniano, dotacja celowa jest zawsze związana z realizacją zadania publicznego realizowanego na podstawie ustawy. Ustawa o finansach publicznych w art. 128 ust.1. stanowi, że „udzielanie dotacji celowych dla jednostek samorządu terytorialnego określają odrębne ustawy”. Niewątpliwie zadania określone w art. 46 ustawy uzdrowiskowej, należą do kategorii zadań publicznych, które mogą być realizowane wyłącznie przez gminę uzdrowiskową. Artykuł 128 ustawy o finansach publicznych limituje wysokość dotacji określając, że dotacja nie może przekroczyć 80% kosztów realizacji zadania chyba, że odrębne ustawy stanowią inaczej. Jeżeli chodzi o zadania określone w art. 46 ustawy uzdrowiskowej, to są to zarówno zadania bieżące jak i zadania inwestycyjne. Zadań tych nie da się wprost wycenić. Ustawa uzdrowiskowa nie określa, że wysokość dotacji uzdrowiskowej może przekroczyć 80% kosztów realizacji zadania tak jak to czyni np. ustawa z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej¹⁹ w art. 115, co oznaczałoby, że dotacja ta nie

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. Nr 38. poz. 207 z późn. zm.)

¹⁹ Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (j.t. Dz.U. 2013.182) art. 115 stanowi, że: „Jednostki samorządu terytorialnego mogą otrzymywać dotacje celowe z budżetu państwa na dofinansowanie zadań

powinna pokryć więcej niż 80% kosztów realizacji zadania uzdrowiskowego. Jednakże biorąc pod uwagę inne przepisy ustawowe, o podobnej konstrukcji dotacji²⁰, to należy w tym przypadku przyjąć, że ustawodawca nie ograniczył wysokości dotacji uzdrowiskowej do wysokości 80% kosztów realizacji zadania, ale zastosował inne kryterium polegające na przyznaniu dotacji, w wysokości „równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy w rozumieniu ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego”. Także uwzględniając fiskalny aspekt zasady odpowiedniości, należy zwrócić uwagę, że kryterium przyjęte przez ustawodawcę przy obliczaniu wysokości dotacji uzdrowiskowej nie nawiązuje wprost do wydatków wynikających z realizacji szczególnych zadań gminy uzdrowiskowej, a jedynie do wysokości pobranej opłaty uzdrowiskowej.

Zwrócić bowiem należy także uwagę i na to, że art. 46 ustawy charakteryzuje zadania gminy uzdrowiskowej, które obejmują oprócz zadań własnych przewidzianych przepisami ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, również dodatkowe zadania związane z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska. Wymienione tam zadania zachowania funkcji uzdrowiska nie są katalogiem zamkniętym i wielu wypadkach pokrywają się z podstawowymi zadaniami gminy, a ich definitywne terytorialne czy przedmiotowe rozdzielenie (np. na prowadzone w strefie A, B, C lub jakiejś innej części miasta uzdrowiska) jest w zasadzie niemożliwe. Ponadto nie da się jednoznacznie określić, które zadania są zadaniami wykonywanymi na podstawie art. 46 ustawy uzdrowiskowej, a które na podstawie art. 7 ustawy o samorządzie gminnym (np. utrzymanie zieleni, odprowadzania ścieków, gospodarki odpadami, tworzenie i ulepszanie infrastruktury komunalnej).

Dotacja uzdrowiskowa niewątpliwie stanowi także uzupełnienie nakładów i ograniczeń wynikających z ustanowienia stref A-C ochrony uzdrowiskowej, oraz w jakiejś mierze rekompensatę za przyznanie preferencji funkcjonujących w strefach podmiotów gospodarczych (np. ulg podatkowych), a także zachętę do uzyskiwania statusu uzdrowiska, co wskazywałoby, że pełni ona także rolę funkcji bodźcowej.

A zatem uznając, że w **przypadku dotacji uzdrowiskowej mamy do czynienia z dotacją celową**, należałoby określić na jakich zasadach dotacja ta powinna być przyznawana i rozliczana. Ustawa o finansach publicznych w art. 150 określa, że „*Dysponent części budżetowej lub dysponent środków, o których mowa w art. 127 ust. 2, udzielając dotacji celowej, w tym jednostce sektora finansów publicznych, w przypadku gdy odrębne przepisy lub umowa międzynarodowa nie określają trybu i zasad udzielania lub rozliczania tej dotacji, zawiera umowę, która określa w szczególności:*

1) *szczegółowy opis zadania, w tym cel, na jaki dotacja została przyznana, i termin jego*

własnych z zakresu pomocy społecznej, przy czym wysokość dotacji nie może przekroczyć 80% kosztów realizacji zadania, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. *Jeżeli środki przeznaczone na dotację, o której mowa w ust. 1, pochodzą z programów rządowych, programów resortowych, pożyczek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 lit. d ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240, z późn. zm.) lub służą wypłacie zasiłków celowych na pokrycie wydatków powstałych w wyniku zdarzenia losowego, wysokość dotacji może przekroczyć 80% kosztów realizacji zadania”.*

²⁰ Np. ustawy; Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. zmianie niektórych ustaw w związku ze zmianami w organizacji i podziale zadań administracji publicznej w województwie (Dz. U. Nr 92, poz. 753 z późn. zm.); Ustawa z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz. U. Nr 79, poz. 666); ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

wykonania;

- 2) wysokość udzielonej dotacji;
- 3) termin wykorzystania dotacji, nie dłuższy niż do dnia 31 grudnia danego roku budżetowego;
- 4) termin i sposób rozliczenia udzielonej dotacji;
- 5) termin zwrotu niewykorzystanej części dotacji, nie dłuższy niż 15 dni od określonego w umowie dnia wykonania zadania, a w przypadku zadania realizowanego za granicą - 30 dni od określonego w umowie dnia jego wykonania;
- 6) tryb kontroli wykonania zadania; w umowie można postanowić, że kontrola będzie prowadzona na zasadach i w trybie określonych w przepisach o kontroli w administracji rządowej”.

Ustawodawca, w art. 49 ust. 2 ustawy uzdrowskiej upoważniając Ministra właściwego ds. Finansów publicznych do wydania przepisów wykonawczych określił, że minister określi tryb i terminy ustalenia oraz przekazania dotacji, kierując się potrzebą zabezpieczenia środków na realizację zadań gmin uzdrowskich.

W § 3 rozporządzenia Minister Finansów²¹ określił, że **gmina składa wniosek o dotację na realizację zadań własnych związanych z zachowaniem funkcji leczniczych** uzdrowska do właściwego miejscowo wojewody, wykazując w nim roczne wpływy z tytułu opłaty uzdrowskiej, według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok bazowy.

Ponadto gmina we wniosku wykazuje:

- 1) stawkę opłaty, ustaloną przez radę gminy, obowiązującą w roku poprzedzającym rok bazowy;
- 2) liczbę osobodni, za które pobrano opłatę;
- 2) wysokość wpływów z tytułu opłaty pobranej w roku poprzedzającym rok bazowy.

Analizując treść tego przepisu wyraźnie widać, że nie zawiera on żadnych elementów umowy dotacyjnej, które zostały określone w art. 150 ustawy o finansach publicznych, ale też takich elementów zawierać nie może, bo Minister Finansów musiałby wyjść poza zakres upoważnienia jaki został mu udzielony ustawą uzdrowską.

W związku z tą sytuacją, termin wykorzystania dotacji uzdrowskiej i sposób jej rozliczenia **powinny zostać zawarte w umowie**, o której mowa w art. 150 ustawy o finansach publicznych.

Jak podkreślają niektórzy autorzy²² w prawie finansowym konstrukcja umowy jest instytucją wyjątkową, bowiem podstawą prawną gromadzenia dochodów budżetowych i dokonywania wydatków jest decyzja administracyjna właściwego organu. Ustawa dopuszcza wprawdzie umowę jako formę dokonywania wydatków publicznych, m.in. dla udzielania dotacji celowej lub udzielania pożyczki z budżetu państwa przez Ministra Finansów, jednakże - jak się podkreśla w literaturze prawnofinansowej - przyjęcie tej formy

²¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 czerwca 2006 r. w sprawie trybu... (...)

²² Zob. bliżej L. Lipiec- Warzecha, Ustawa o finansach publicznych...

²³ C. Kosikowski, Finanse publiczne....., s. 410-411

prawnej w finansach publicznych nie jest zasadne, przede wszystkim dlatego, że beneficjent dotacji nie ma żadnego wpływu na ukształtowanie treści umowy dotacyjnej²³.

Treść umowy dotacyjnej ustala udzielający dotacji, co wprost wynika z literalnej wykładni art. 150 stanowiącego, że dysponent zawiera umowę, w której jednostronnie określa warunki udzielenia dotacji. Zgodzić się w tym przypadku należy z L. Lipiec-Warzechą, że rozwiązanie to jest niewątpliwie niespójne z przepisami normującymi zakres odpowiedzialności za nieprawidłowe gospodarowanie środkami pochodzących z dotacji celowej, przewidującymi odpowiedzialność na podstawie przepisów prawa publicznego, a nie cywilną odpowiedzialność kontraktową (ex contractu)²⁴.

Jak to wynika z art. 150 ustawy o finansach publicznych obowiązkowym elementem umowy dotacyjnej jest określenie terminu i sposobu rozliczenia udzielonej dotacji oraz terminu zwrotu niewykorzystanej części dotacji celowej.

Umowa dotacyjna powinna być wyjątkowo precyzyjnie opisana. Opisanie w umowie dotacji oznacza precyzyjne określenie wysokości dotacji, celu lub opisu zakresu rzeczowego zadania, na którego realizację środki dotacji są przekazywane. Jest to istotne nie tylko z punktu widzenia respektowania ustawowych zasad wydatkowania finansów publicznych w sposób oszczędny i efektywny. Sformułowanie opisu dotacji celowej w sposób ogólnikowy skutkować może odpowiedzialnością po stronie udzielającego dotacji za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, określoną w art. 8 pkt. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁵, penalizującego przekazanie dotacji z naruszeniem zasad lub trybu jej udzielania²⁶.

Po stronie beneficjenta dotacji karalne jest natomiast m.in. wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem. Niedozwolone jest nawet tymczasowe wykorzystanie przydzielonych środków niezgodnie z zawartą umową dotacyjną i wskazanym w niej przeznaczeniem. Dla uznania, że doszło do niezgodnego z przeznaczeniem wykorzystania dotacji, nie jest konieczne oczekiwanie na złożenie całkowitego rozliczenia rzeczowo-finansowego przez beneficjenta dotacji, bądź wydanie decyzji określającej kwotę przypadającą do zwrotu i termin, od którego nalicza się odsetki²⁷.

Przekazanie dotacji z naruszeniem zasady lub trybu jej udzielania nie jest związane z uszczuplaniem środków publicznych, co w praktyce byłoby trudne do wykazania, ale dotyczy przede wszystkim naruszenia procedur²⁸. Istotą naruszenia dyscypliny finansowej jest "nie uszczuplenie samych finansów publicznych, ale naruszenie elementarnego ładu finansów publicznych"²⁹

Wreszcie umyślne narażenie finansów publicznych na uszczuplenie poprzez nienależną wypłatę, pobranie lub niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie dotacji,

²⁴ Zob. bliżej L. Lipiec-Warzecha, Ustawa o finansach publicznych...(...).

²⁵ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U.2013.168 j.t.)

²⁶ Zob.: P. Kryczko, Wybrane zagadnienia z zakresu podmiotowego i przedmiotowego odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w orzecznictwie Głównej Komisji Orzekającej (w:) W. Miemieć (red.), Gospodarka budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, Wrocław 2006, s. 343.

²⁷ Orzeczenie GKO z dnia 17 listopada 2005 r., DF/GKO/Odw.-56/73-74/2005/501 (niepubl.).

²⁸ Ludmiła Lipiec-Warzecha, Komentarz do art.150 ustawy o finansach publicznych (w:) Ustawa o finansach...(...).

²⁹ Orzeczenie GKO z dnia 16 lutego 2009, BDF/GKO/4900/91/78/RN-18/08/78, Biul. NDFP 2009, nr 2 poz. 7.

stanowi przestępstwo penalizowane w art. 82 ustawy z dnia 10 września 199 r. Kodeks Karny Skarbowy³⁰. Odpowiedzialność za przestępstwo (lub wykroczenie skarbowe, jeżeli pobranie nienależnej, nadmiernej lub wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem dotacji nie przekracza ustawowego progu) ponosi każdy, kto swym zachowaniem bezpośrednio naraził finanse publiczne na uszczuplenie np. przez podanie nieprawdziwych danych, na podstawie których udzielono dotacji, niesprawdzenie podanych danych (nieprawdziwych), co doprowadziło do udzielenia dotacji, czy też nieprawidłowe wydawanie przyznanych środków dotacyjnych, gdy podawanie, sprawdzanie lub wydatkowanie należy do jego uprawnień lub obowiązków³¹.

W przypadku dotacji uzdrawiskowej wątpliwości może budzić powszechnie stosowana praktyka **przyznawania dotacji uzdrawiskowej w trakcie roku budżetowego i obejmowanie nią zadań, które już zostały wykonane ze środków własnych beneficjenta**. Konstrukcja temporalna dotacji uzdrawiskowej jest bowiem taka, że zgodnie z § 3. pkt. 1 rozporządzenia Ministra Finansów, gmina składa wniosek o dotację uzdrawiskową w terminie do 31 marca danego roku, a wysokość dotacji jest obliczana na podstawie wpływów z tytułu opłaty uzdrawiskowej pobranej w roku poprzedzającym rok bazowy.

Z reguły gmina otrzymuje dotację w II połowie roku w terminie do 31 sierpnia danego roku, i tym samym może realizować za nią zadania, których czas realizacji przypada w rzeczywistości na 4 miesiące danego roku. Określając taką konstrukcję obliczenia i przyznania dotacji uzdrawiskowej, Minister Finansów stworzył nie tylko wyjątkowo trudne warunki do realizacji zadań rozliczanych dotacją uzdrawiskową, ale też doprowadził do sytuacji, że gmina realizując umowę dotacyjną może naruszać przepisy ustawy o finansach publicznych. Dała już temu wyraz RIO w Kielcach³² stwierdzając: *„Zdaniem Kolegium RIO w Kielcach na gruncie powyższych przepisów uprawniona jest teza, że środki z dotacji przekazywane są na realizację zadania publicznego dokonywanego w czasie przyszłym w stosunku do daty zawarcia umowy o dotację. Nie ma natomiast żadnych podstaw do uznania, że z dotacji udzielonej z budżetu j.s.t. może być finansowane lub dofinansowane zadanie zrealizowane przed zawarciem umowy o tę dotację. Wówczas także termin wykorzystania dotacji określony w umowie o dotację, wyznaczony musiałby być na datę sprzed zawarcia umowy”*.

Ponadto analizując treść rozporządzenia Ministra Finansów można dojść do wniosku, że potrzeba zabezpieczenia środków na realizację zadań gmin uzdrawiskowych, o której mowa w art. 49 ust. 2 ustawy uzdrawiskowej nie została spełniona, bowiem gmina otrzymuje dotację uzdrawiskową na realizację zadań określonych w art. 46 ustawy uzdrawiskowej prawie w końcówce roku budżetowego. Stosowanie w umowie dotacyjnej praktyki zaliczania zadań uprzednio wykonanych jest niezgodne z obowiązującymi przepisami.

Przyjmując bowiem prawidłowe zasady gospodarki finansowej gminy, nie może ona realizować zadań bez pokrycia finansowego. W tej sytuacji należałoby przyjąć, że jest to

³⁰ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. 2013.186 j.t.)

³¹ Por. szerzej T. Grzegorzczak, Kodeks Karny Skarbowy, Komentarz, Warszawa 2006, s.225 oraz F. Prusak, Kodeks Karny Skarbowy, Komentarz t. II. Kraków 2006 s. 69

³² Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach z dnia 3 sierpnia 2011 r. 63/11

refinansowanie zadań wymienionych w art. 46 ustawy uzdrowiskowej. Ale nawet przyjęcie takiego rozwiązania, powoduje poważne problemy we właściwym wydatkowaniu środków pochodzących z dotacji uzdrowiskowej za okres sprzed podpisania umowy dotacji, bowiem kwestia refinansowania musiałaby być w przepisach jasno określona.

Jeżeli z tych konstatacji miałyby wynikać jakieś wnioski de lege ferenda to zastanowić należałoby się albo nad zmianą konstrukcji przyznawania i rozliczania dotacji uzdrowiskowej albo nad innym usytuowaniem dotacji uzdrowiskowej w systemie dochodów gminy. Otóż praktyka wskazuje, że pomimo tego iż dotacja uzdrowiskowa bezspornie nosi cechy dotacji celowej, to jest przyznawana i rozliczana jak subwencja. Dla prawidłowego obliczania, przyznania i rozliczania dotacji uzdrowiskowej niezbędna jest albo zmiana rozporządzenia ministra finansów w zakresie trybu i terminów przekazania dotacji uzdrowiskowej w odniesieniu do terminu przekazania wniosku o dotację i terminu przekazania dotacji, albo uznanie, że dotacja uzdrowiskowa jest de facto subwencją uzdrowiskową gdyż w zasadzie dotacja uzdrowiskowa taką rolę pełni.

Za takim stanowiskiem może przemawiać i to, że w literaturze prawnofinansowej coraz częściej akcentuje się, że dotacje celowe z budżetu państwa na dofinansowanie czy sfinansowanie bieżących zadań własnych powinny odgrywać ograniczoną rolę wśród źródeł dochodów jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast *"bieżące zadania własne samorządy powinny finansować - tak dalece jak to jest możliwe - z dochodów własnych"*³³.

Podzielić należy w tym przypadku stanowisko Trybunału Konstytucyjnego³⁴, że **"z istoty zadania własnego wynika, że jego finansowanie musi mieć charakter samodzielny i kreatywny, tzn. organy samorządu muszą mieć zagwarantowane prawo decydowania w jakiejś mierze o zakresie i sposobie realizacji zadania ustawowo zdefiniowanego, lub co najmniej o sposobie jego realizacji i finansowaniu"**. Jeżeli zatem dotacja uzdrowiskowa z samej istoty jest trudna do rozliczenia w przypadku realizacji zadań gminy uzdrowiskowej, a nie ma potrzeby szczegółowego jej rozliczenia realizowanymi zadaniami, to należy się zastanowić nad jej swobodnym rozliczeniem przez gminę lub inne jej zdefiniowanie.

dr Jan Golba

³³ A. Borodo, *Dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego z dotacji budżetowych* (w:) C. Kosikowski (red.), *Finanse samorządowe 2005. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji*, Warszawa 2005, s. 230.

³⁴ Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2001 r., U 8/00, OTK 2001, nr 5, poz. 123, LEX nr 48449.