

*Wojciech Lachiewicz*

# Rozdział I. System prawa dotacyjnego

## 1. Cechy dotacji jako wydatku publicznego

Jednym z podstawowych tematów, którymi zajmuje się nauka finansów publicznych, jest instytucja dotacji. Dotacja, jako przedmiot przepisów prawnych, znajduje odzwierciedlenie w prawie finansów publicznych, którego podstawowym składnikiem jest obecnie FinPubU.

Słowo „dotacja” wywodzi się z łaciny średniowiecznej, w której *dotatio* oznaczało „wyposażenie” kogoś w dobra materialne. W językach współczesnych pojęcie „dotacja” stosowane jest zamiennie z pojęciem „subwencja”. Zarówno pierwsze, jak i drugie słowo w języku potocznym służy do określenia szczególnych przypadków zaopatrzenia kogoś lub dostarczenia komuś środków pieniężnych stanowiących środki publiczne pochodzące z budżetu lub funduszu celowego. Według definicji słownikowych „dotacja” to „dar, darowizna, zapis ustanowiony przez donatora, fundatora na rzecz donatariusza”<sup>1</sup>. Z kolei słowo „subwencja” stosowane jest do określenia „pomocy finansowej udzielanej przez państwo przedsiębiorcom, instytucjom, osobom fizycznym”<sup>2</sup>. W języku potocznym „dotacja” ma charakter pojęcia podstawowego, zaś „subwencja” okazuje się być szczególnym rodzajem takiej dotacji w jej znaczeniu ogólnym. W języku potocznym „dotacja” pochłania zatem pojęcie „subwencja”<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> *Władysław Kopaliński*, Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych, pierwsze wydanie internetowe: <http://www.slownik-online.pl/index.php>.

<sup>2</sup> *Władysław Kopaliński*, *op. cit.*

<sup>3</sup> Według *E. Malinowskiej-Misiąg* i *W. Misiąga*, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007, s. 152–153: terminologiczne rozróżnianie dotacji i subwencji jest zabiegiem sztucznym, gdyż niektóre dotacje, wbrew ich znaczeniu, mają niekiedy charakter ogólny; por. *A. Borodo*, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 1997, s. 117–119. Pogląd zbliżony reprezentują również *E. Chojna-Duch*, *Struktura dotacji budżetowej – studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988, s. 29 oraz *T. Dębowska-Romanowska*, *Zagadnienia prawne wydatków na rzecz osób trzecich*, Łódź 1993 r., s. 44 i n.

Pochodzenie dotacji i subwencji z budżetu lub funduszu celowego przesądza o tym, że ich udzielanie ma źródło w przepisach prawa finansowego. Nauka o finansach publicznych uznaje je za tzw. wydatki transferowe. W nauce o finansach publicznych rozróżnia się:

- 1) wydatki realne (rzeczywiste, nabywcze lub wydatki bezpośrednie),
- 2) wydatki transferowe (przelewowe)<sup>4</sup>.

Wydatki realne (wydatki bezpośrednie, wydatki nabywcze) to wynikające z norm prawa prywatnego:

- 1) zakupy dóbr i usług,
- 2) wypłacanie płac i pochodnych od wynagrodzeń oraz
- 3) dokonywane wydatki inwestycyjne (zakupy lub sfinansowanie zamówionej inwestycji) na potrzeby JSFP.

W większości cechuje je ekwiwalentność dokonywanej zapłaty w zamian za świadczenie otrzymywane przez jednostkę publiczną. Takimi wydatkami nie są transfery finansowe, które stanowią wyraz świadczenia jednostronnego (niewzajemnego) i z zasady nieekwiwalentnego (brak równowartości). Transfery zewnętrzne stanowią wyraz zasilania podmiotów prywatnych ze środków publicznych i mogą być związane z realizowaniem przez władze publiczne ważnych celów społecznych lub gospodarczych<sup>5</sup>. Dotacje i subwencje nie są jedynym rodzajem wydatków transferowych. Należą do nich również wypłacane z budżetu nagrody, zapomogi, stypendia i inne wydatki oparte na normach prawa publicznego.

W przepisie art. 126 FinPubU zawarto prawną definicję dotacji. W dalszych przepisach ustawy przywołano definicje oddające istotę dotacji celowych (art. 127 FinPubU), dotacji przedmiotowych (art. 130 FinPubU) i dotacji podmiotowych (art. 131 i art. 218 FinPubU). W FinPubU ani w żadnej innej ustawie prawa finansowego nie zawarto natomiast definicji ogólnej dla wydatków transferowych ani definicji dla innych, niż dotacje, rodzajów takich wydatków. W pierwotnie opracowanym projekcie obecnej FinPubU (autorstwa Z. Gilowskiej, W. Mistąga, T. Mierzwy) z przełomu lat 2006/2007 zamieszczono we wstępie definicję dotacji, a w dalszych częściach samodzielny dział grupujący przepisy dotyczące poszczególnych rodzajów wydatków transferowych budżetu, w tym dotacji. Niestety w późniejszych pracach w MF, rezygnując z celowości zamieszczania ww. działu ogólnego, niektóre przepisy (bez zatroszczenia się o literę prawa) wydzielono z tekstu i zamieszczono w dziale ustawy dotyczącym budżetu państwa. Przeredagowano jedynie przepisy o windykacji zwrotu dotacji i zamieszczono je oddzielnie dla dotacji z budżetu państwa i oddzielnie dla dotacji z budżetu samorządu.

Zgodnie z definicją normatywną z art. 126 FinPubU podstawą prawną udzielenia dotacji z budżetu państwa lub budżetu JST musi być zawsze przepis prawa publicznego zawarty w ustawie bądź w umowie międzynarodowej. W przypadku braku takiej postawy nie jest możliwe, aby organ, jako reprezentant osoby prawnej (Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego) w miejsce dotacji udzielał darowiznę ogólną lub darowiznę z poleceniem na podstawie art. 888 i n. KC. Zamieszczenie przepisów o wydatkach transfe-

---

<sup>4</sup> S. Owsiak, *Finanse Publiczne. Teoria i praktyka*, Warszawa 1997, s. 176 i n.

<sup>5</sup> S. Owsiak, tamże s. 177.

rowych (w tym o dotacjach) w prawie publicznym jest dowodem na brak podstaw do udzielania darowizny pieniężnej ze środków publicznych.

Drugą cechą dotacji, jako jej „szczególnego rozliczenia”, jest dostarczenie przez beneficjenta dowodów jej wykorzystania – zgodnego z jej przeznaczeniem – oraz dokonanie przez jednostkę obsługującą organ szczególnych czynności w zakresie jej rozliczenia. Powyższe cechy, a także właściwa dla zwrotu dotacji egzekucja administracyjna, wraz ze szczególną odpowiedzialnością prawną organu i beneficjenta, uzasadniają wniosek, że poza przypadkami wynikającymi z przepisów prawa publicznego, organ administracji rządowej lub JST nie może określone wydatki budżetowe nadawać formy dotacji bez wyraźnego oparcia na przepisach prawa.

## 2. Struktura prawa dotacyjnego

Przepisy prawne dotyczące dotacji stanowią specyficzny element prawa regulującego wydatki publiczne. Do celów porządkowych zasadne jest nazwanie ich „prawem dotacyjnym” (czy np. „prawem o dotacjach”). Takie określenie ułatwia porządkowanie i strukturyzację ogółu przepisów dotacyjnych, jak również może być pomocne na etapie stosowania prawa i tworzenia prawa traktującego o dotacjach.

Z punktu widzenia funkcji, jaką pełnią poszczególne przepisy prawa dotyczące dotacji, należałoby przyjąć, że na prawo dotacyjne w zakresie dotacji udzielanych z budżetu państwa i z budżetu JST składają się trzy grupy norm:

- 1) część ogólna prawa dotacyjnego,
- 2) tytuły dotacyjne,
- 3) przepisy wspólne.

Przepisy ogólne zawierają definicję dotacji jako takiej oraz definicję trzech rodzajów dotacji (dotacji celowej, dotacji przedmiotowej i dotacji podmiotowej). Drugim elementem przepisów prawa dotacyjnego są przepisy szczególne ustaw lub, co zakłada art. 126 FinPubU, przepisy umów międzynarodowych, które zawierają właściwe „tytuły dotacyjne”. Pod pojęciem „tytuł dotacyjny” trzeba rozumieć nie tylko podstawę prawną do posłużenia się określoną dotacją, lecz także przepisy określające jej wysokość, sposób i tryb udzielenia, jej przeznaczenie oraz sposób i tryb rozliczania.

Część trzecia to przepisy wspólne, znajdujące zastosowanie lub mogące znaleźć zastosowanie w odniesieniu do każdej dotacji, której udzielono na podstawie przepisu – tytułu dotacyjnego. Przepisy te obejmują m.in.:

- 1) regulacje z art. 53 i 54 FinPubU, które znajdują zastosowanie na poziomie organu (tj. donatora, dysponenta) w fazie uruchamiania wydatków na dotację i w fazie rozliczania dotacji,
- 2) właściwe do klasyfikowania wydatków dotacyjnych podziałki z KlasBudżR,
- 3) przepisy SzczegZasRachR – właściwe dla ewidencjonowania operacji zaciągnięcia zobowiązania, wypłaty dotacji i zaksięgowania rozliczenia,
- 4) przepisy dotyczące obowiązku zwrotu dotacji i dochodzenia jego wykonania (windykacji) przez organ z art. 168 i 169 oraz art. 251 i 252 FinPubU,

- 5) przepis art. 64 w zw. z art. 60 pkt 1 FinPubU dotyczący zasad udzielania ulg w spłacie należności budżetu z tytułu zwrotu dotacji, wraz z dodatkowo stosowanymi przepisami prawa pomocy publicznej, wówczas gdy udzielanie ulgi jest pomocą publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE,
- 6) przepisy art. 8 i 9 DyscypFinPubU oraz art. 82 KKS związane z sankcjami z tytułu naruszenia niektórych norm prawa dotacyjnego,
- 7) przepisy art. 150 i art. 250 FinPubU przewidujące umowę o udzielenie dotacji celowej uzupełniającą niekompletne przepisy tytułu dotacyjnego,
- 8) odnoszący się do dotacji celowej udzielonej z budżetu państwa obowiązek prowadzenia przez jej beneficjenta odrębnej ewidencji księgowej środków z dotacji celowej (art. 152 ust. 1 FinPubU).

Omówienie powyżej struktury prawa dotacyjnego, ze względów porządkowych, najdogodniej jest rozpocząć od omówienia tytułów dotacyjnych.

### 3. Tytuły dotacyjne

Najliczniejszą grupą unormowań prawa dotacyjnego są właściwe tytuły dotacyjne. Chodzi tutaj nie tylko o przepis wyrażający podstawę prawną do udzielania określonej dotacji, lecz także o „resztę” regulacji kształtującej tę dotację, oczywiście z wyłączeniem ww. przepisów wspólnych wszystkim dotacjom. Te przepisy zawarte są w ustawach szczególnych prawa administracyjnego oraz w niektórych przepisach FinPubU (np. podstawa prawna umożliwiająca udzielanie dotacji celowej na inwestycję dla samorządowego zakładu budżetowego z art. 15 ust. 3 pkt 3 FinPubU). Niektóre z przepisów ustawowych zawierają delegacje do wydania rozporządzeń wykonawczych, w tym niekiedy aktów prawa miejscowego. Normy z aktów wykonawczych, wraz z właściwą dla dotacji ustawą, również składają się na tytuły dotacyjne. Przykładem są dotacje na wspieranie rewaloryzacji zabytków wpisanych do rejestru zabytków udzielane z budżetu JST na podstawie OchrZabU oraz uchwały prawa miejscowego określającej zasady i tryb ich udzielania.

Przepisy ustaw i aktów wykonawczych (z jednoczesnym posiłkowaniem się definicją dotacji z art. 126, 127, 130 i 131 FinPubU) umożliwiają ustalenie beneficjenta, ustalenie przeznaczenia dotacji, wysokości, zasad i trybu udzielania oraz rozliczania dotacji.

Należy zaznaczyć, że w art. 150 i art. 250 FinPubU zamieszczono przepisy wspólne dotacjom celowym, które odgrywają rolę pomocniczą na wypadek, gdyby w przepisie (tytułe dotacyjnym) nie zawarto regulacji kompletnych. Wówczas kwestie przeznaczenia dotacji celowej, terminu jej przekazania oraz sposobu i terminu rozliczenia określa organ w umowie zawieranej z beneficjentem dotacji celowej. Przykładem zastosowania art. 250 FinPubU jest zawieranie umowy o dotację celową między JST, jako organizatorem, a macierzystą instytucją kultury. Przepis art. 28 ust. 3 pkt 2 i 3 DziałKultU przewiduje, że organizator może przekazać instytucji kultury dotację celową na inwestycję oraz dotację celową na realizację określonych zadań. Dzięki przepisowi art. 150 i 250 FinPubU możliwe jest uruchamianie tego rodzaju dotacji celowych dla państwowej instytucji kultury i samorządowej instytucji kultury, gdyż zawierana umowa organu z beneficjentem uzu-

pełnia regulację z DziałKultU o niezbędne elementy konieczne dla powstania stosunku prawnofinansowego.

Wśród tytułów dotacyjnych zawartych bezpośrednio w FinPubU istotną rolę odgrywa zapis art. 221 FinPubU. W praktyce przepis budzi wiele kłopotów interpretacyjnych. Generalnie ustawodawca reguluje pewną konstrukcję ogólną, czyli model udzielania dotacji celowej na sfinansowanie zadania JST, które samorząd zleca podmiotowi spoza sektora finansów publicznych i niedziałającemu w celu osiągnięcia zysku. Przepis art. 221 ust. 1 FinPubU formułuje podstawę dotacji, która służy finansowaniu realizacji ustawowych zadań samorządu przekazanych podmiotowi trzeciemu (spoza administracji). Zadania samorządu określa ustawodawstwo szczególne. Trzeba jednak podkreślić, że w przepisie art. 221 FinPubU nie chodzi o zlecenie ustawowych zadań samorządu, tak aby beneficjent stał się elementem administracji publicznej. Konstrukcja zlecenia zadania sprowadza się w istocie do powierzenia realizacji projektu (działania lub przedsięwzięcia celu publicznego), którego realizacja przez beneficjenta doprowadzi po stronie samorządu do wykonania ciężających na nim zadań ustawowych (np. z zakresu upowszechniania kultury narodowej).

Po zarysowaniu ogólnej konstrukcji zlecenia zadań JST w zapisie art. 221 ust. 2 FinPubU dochodzi do odesłania w stronę właściwego tytułu dotacyjnego, który mieści się dopiero w przepisach art. 11–19a PożPubWolontU. W przepisie art. 4 ust. 1 PożPubWolontU określono katalog celów pożytku publicznego, w zakresie których administracja może zlecać ich realizację i finansować dotacją celową. W dalszej części przepis art. 221 FinPubU zawiera już samodzielny tytuł dotacyjny umożliwiający samorządowi zlecenie tych zadań, które nie są objęte katalogiem z art. 4 PożPubWolontU (np. zadania z zakresu promocji danego samorządu). Zleca się je i dotuje z zastosowaniem art. 221 ust. 2 FinPubU i z uwzględnieniem przepisów uchwały prawa miejscowego z art. 221 ust. 4 FinPubU. W przepisie art. 221 ust. 3 FinPubU zamieszczono regulację wspólną dla tytułu dotacyjnego z PożPubWolontU i tytułu z art. 221 ust. 2 FinPubU, którą ustawodawca określił podstawowym składnikiem istotnych elementów (*essentialie*) umowy o dotację na zadanie zleczone.

Opisane powyżej przykłady tytułów dotacyjnych nie obejmują wszystkich tytułów funkcjonujących w obecnie obowiązującym prawie. Trzeba jednak podkreślić, że liczba podstaw prawnych do udzielania dotacji stanowi zawsze zbiór zamknięty, który ustawodawca poszerza lub pomniejsza o nowe tytuły. Zatem przedstawione (przykładowo) tytuły dotacyjne nie obejmują całości.

## 4. Definicje dotacji i ich znaczenie praktyczne

### 4.1. Zagadnienia wstępne

W art. 126 FinPubU wyrażono prawną definicję dotacji jako wydatku publicznego. Z kolei w art. 127, art. 130 i art. 131 FinPubU zawarto definicję i rozróżnienie dotacji na trzy rodzaje:

- 1) dotacje celowe,

- 2) dotacje przedmiotowe oraz
- 3) dotacje podmiotowe.

Polskie prawo zna zatem tylko trzy odrębne od siebie rodzaje dotacji. W orzecznictwie z ostatnich lat zdarzało się niejednokrotnie, że sądy administracyjne nazywały dotacje z art. 80 i art. 90 OświatU dotacjami podmiotowo-celowymi. Takiej praktyce przeciwstawił się NSA w wyroku z 12.12.2013 r. (II GSK 1482/12, Legalis), przypominając, że polskie prawo rozróżnia tylko trzy rodzaje dotacji. Zdaniem RIO i NSA ww. dotacje z art. 80 i 90 OświatU posiadają cechy dotacji podmiotowej z art. 131 FinPubU i w najmniejszym stopniu nie przypominają cech dotacji celowej.

Natomiast nauka finansów, odmiennie od tego podziału, rozróżnia dotacje w oparciu o kryteria dychotomiczne, wydzielając w ten sposób m.in.: dotacje ogólne, dotacje celowe, dotacje przedmiotowe i dotacje podmiotowe. Pojęcia nauki i pojęcia z FinPubU mają odmiennie znaczenia. Znaczenie żadnej z trzech rodzajów dotacji z FinPubU nie pokrywa się ze znaczeniem tak samo brzmiących pojęć, które nauka o finansach publicznych stosuje do podziałów i charakterystyki dotacji występujących w systemach prawnych współczesnych państw.

## 4.2. Ogólna definicja dotacji

### 4.2.1. Podstawa prawna udzielania dotacji

W aktualnym stanie prawnym ogólną definicję dotacji zawiera art. 126 FinPubU, według którego dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu JST oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie FinPubU, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych.

W świetle art. 126 FinPubU podstawą prawną udzielenia dotacji z budżetu lub funduszu celowego może być wyłącznie przepis ustawowy albo przepis umowy międzynarodowej.

Przepisem ustawowym, jako podstawą dotacji, może być przepis „ustawy odrębnej” (w rozumieniu art. 2 pkt 4 FinPubU) bądź przepis szczególny FinPubU. Dopuszczona w art. 126 FinPubU możliwość wyprowadzania tytułów dotacyjnych za pomocą umów międzynarodowych (w tym za pomocą przepisów prawa UE) wynika z normy konstytucyjnej określającej źródła prawa (art. 87 ust. 1 i art. 90 Konst). Należy jednak podkreślić, że zgodnie z aktualnym stanem prawnym Rzeczpospolita Polska nie jest sygnatariuszem takich umów międzynarodowych, które wyrażałyby bezpośrednio tytuł prawny umożliwiający posłużenie się dotacją ze środków budżetu państwa lub budżetu JST. Należy przy tym odnotować, że akty normatywne UE stosuje się do takich dotacji, które udzielane na podstawie prawa krajowego stanowią zarazem „pomoc publiczną” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Jednak w takich przypadkach prawo UE nie stanowi bezpośredniej podstawy do udzielania dotacji dla przedsiębiorcy, ale działając równolegle z prawem polskim, ogranicza przeznaczenie pomocy publicznej otrzymanej przez beneficjenta oraz wprowadza dodatkowe regulacje związane z trybem udzielania pomocy.

## 4.2.2. Przeznaczenie jako kluczowa cecha dotacji

Aktualna definicja dotacji z art. 126 FinPubU uwypukla powiązanie dotacji ze wspólnym wszystkim rodzajem dotacji „przeznaczeniem” i „rozliczaniem”. Dotacje, według art. 126 FinPubU, są przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadania publicznego. Właściwe dotacjom „przeznaczenie” odróżnia dotacje od subwencji, nazywanych niekiedy w doktrynie dotacjami ogólnymi<sup>6</sup>. Subwencja jest otrzymywanym od państwa dochodem ogólnym, z którym prawo nie wiąże żadnego konkretnego przeznaczenia. Należy jednak zaznaczyć, że polski ustawodawca nie zawsze konsekwentnie stosuje pojęcia „dotacja” i „subwencja”, np. wydatek transferowy z budżetu państwa z art. 50a DochSamTerytU, który rekompensuje samorządowi utracone dochody, jest nazywany dotacją, mimo że prawo nie wiąże z nim jakiegokolwiek „przeznaczenia” immanentnego dla każdego z trzech rodzajów dotacji.

Właśnie ze względu na „przeznaczenie dotacji” prawo wyróżnia trzy rodzaje dotacji. Dlatego co do zasady każda dotacja konstruowana przez ustawodawcę i uzupełniana aktami wykonawczymi do ustawy musi mieć jednoznacznie dookreślone przeznaczenie wraz z miarodajnym dla tego przeznaczenia wskazaniem danych finansowych, którymi beneficjent rozlicza się z wykorzystania dotacji – zgodnego z jej przeznaczeniem. Przykładem braków w ustawowej konstrukcji dotacji są dotacje dla szkół prowadzących kwalifikacyjne kursy zawodowe z art. 80 ust. 8–9 i art. 90 ust. 8–9 OświatU. Typowe dotacje oświatowe (podmiotowe) z ustępów art. 80 i art. 90 OświatU, poprzedzających te przepisy, mają jednoznacznie uregulowane przeznaczenie (art. 80 ust. 3d i art. 90 OświatU) wraz z odesłaniem do prawa miejscowego regulującego rodzaj danych, jakimi beneficjent rozlicza się z wykorzystania dotacji oświatowych (art. 80 ust. 4 i art. 90 OświatU). Tymczasem dla ww. dotacji na kwalifikacyjne kursy zawodowe nie określono przeznaczenia i zasad rozliczania z wydatkami związanymi z ich przeznaczeniem. Czyni to je *de facto* dotacjami ogólnymi w rozumieniu nauki finansów publicznych. Przez powyższe wątpliwości ww. dotację trzeba zaliczyć do dotacji w rozumieniu art. 126 FinPubU. Te dotacje nie spełniają również cech z definicji dotacji celowej (art. 127 FinPubU), dotacji przedmiotowej (art. 130 FinPubU) oraz dotacji podmiotowej (art. 131 FinPubU).

Wyrazem domknięcia ogólnej konstrukcji dotacji są wspólne wszystkim dotacjom przepisy art. 168 i art. 169 FinPubU oraz art. 251 i art. 252 FinPubU, które zakładają zwrot dotacji niewykorzystanej oraz zwrot dotacji wykorzystanej niezgodnie z jej przeznaczeniem.

## 4.3. Dotacje celowe

Definicję dotacji celowych udzielanych z budżetu państwa zawiera art. 127 FinPubU. Definicję dotacji celowych z budżetu państwa posiłkowo stosuje się w praktyce wykładni prawa dotyczącego dotacji celowych udzielanych z budżetu JST. Ich istotą jest przekazanie beneficjentowi środków pieniężnych przeznaczonych na sfinansowanie (lub dofinansowanie) konkretnego zadania (celu lub przedsięwzięcia), w wyniku czego beneficjent

<sup>6</sup> Por. T. Dębowska-Romanowska, Zagadnienia prawne wydatków publicznych na rzecz osób trzecich, Łódź 1993 r., s. 43 i n.

poniesie wydatki, o których wysokości i strukturze rodzajowej decyduje zazwyczaj organ udzielający dotację. Przykładem są powołane wcześniej dotacje z PożPubWolontU, dotacje z budżetu państwa dla JST na zadania zlecone samorządom oraz dotacje z art. 73–78 i art. 81 OchrZabU.

W zasadzie przeważającą część zawartych w aktualnym prawie tytułów dotacyjnych polski ustawodawca formułuje w postaci właściwej dla dotacji celowych. Najczęściej dotacje celowe w ostatnich latach przyjmują formę dotacji udzielanych fakultatywnie bądź dotacji wymagających zaangażowania od beneficjenta jego środków własnych. Ma to uzasadnienie w powolnym odstępowaniu od posługiwania się dotacjami podmiotowymi (czyli dotacjami na dofinansowanie jakichkolwiek wydatków statutowych beneficjenta), a zarazem w niechęci prawodawcy do ustalania obiektywnych kosztów świadczenia usług publicznych dofinansowywanych dotacją przedmiotową.

#### 4.4. Dotacje przedmiotowe

W definicji legalnej dotacji przedmiotowej (produktowej), zawartej w art. 130 ust. 1 i art. 219 FinPubU, uwypukla się jej przeznaczenie do kompensaty kosztów świadczenia ustawowo określonej usługi publicznej lub kosztów wytwarzania określonych w ustawie wyrobów. Analiza szczegółowych tytułów prawnych skłania do wniosku, że dotacja przedmiotowa – z woli ustawodawcy – może być udzielona wówczas, gdy wpływy z usługi nie pokrywają pełnych kosztów jej wytworzenia lub gdy usługę publiczną podmiot świadczy nieodpłatnie. W ślad za tym idzie dopłata do kosztów jednostkowych usługi. Przykładem może być dopłata dla samorządowego zakładu budżetowego z tytułu różnicy między ceną korzystania z basenu gminnego a pełnymi kosztami usługi z art. 14 pkt 7 i art. 15 ust. 3 pkt 1 w zw. z art. 219 FinPubU. Inny przykładem jest dotacja przedmiotowa udzielana z budżetu państwa w sytuacjach zwolnień lub ulg w opłatach za usługi pocztowe dla operatora świadczącego usługi pocztowe z art. 27 PrPoczt.

#### 4.5. Dotacje podmiotowe

Trzecim rodzajem dotacji, zamykającym ich katalog, są dotacje podmiotowe definiowane w art. 131 FinPubU. Przepisy FinPubU nie zawierają tytułów umożliwiających udzielenie dotacji podmiotowych, ale zwierają je przepisy odrębne. Według art. 131 FinPubU dotacja podmiotowa stanowi środki dla podmiotu wskazanego w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej, przeznaczone wyłącznie na dofinansowanie jego działalności bieżącej określonej w odrębnej ustawie lub w umowie międzynarodowej. Należy przy tym zaznaczyć, że przepis art. 218 FinPubU, w zakresie udzielanych z budżetu JST dotacji podmiotowych, przewiduje, iż udzielanie dotacji podmiotowej w samorządach nie może wynikać z przepisu prawa międzynarodowego. Przykładem dotacji podmiotowych są:

- 1) dotacje dla prowadzonych przez osoby fizyczne lub osoby prawne szkół, przedszkoli, placówek oświatowych z art. 80 i 90 OświatU,
- 2) dotacje dla spółek wodnych udzielane z budżetu państwa na podstawie art. 164 ust. 5 PrWod oraz
- 3) dotacje dla instytucji zrzeszających mniejszości narodowe z art. 18 MniejNarodU.

Wyjątkowy charakter dotacji podmiotowej wynika z faktu, że typowe dla niej „ogólne przeznaczenie” i krąg jej beneficjentów, według art. 131 FinPubU, określa ustawa lub prawo międzynarodowe. Innymi słowy, w przepisie konkretnego tytułu dotacyjnego każdorazowo uściśla się dotowaną „działalność bieżącą” beneficjenta i tylko wydatkami z nią związanymi beneficjent będzie mógł rozliczyć wykorzystanie dotacji podmiotowej. W konsekwencji rozliczenie dotacji podmiotowej to uprawdopodobnienie, że beneficjent wykorzystał ją na dofinansowanie do swojej działalności bieżącej, czego dowodem są konkretnie poniesione na nią wydatki. Należy również podkreślić, że dotacja podmiotowa niewykorzystana, jak każda dotacja, podlega zwrotowi do budżetu na zasadach z art. 168 i art. 251 FinPubU.

Beneficjentowi korzystającemu z dotacji podmiotowej problemów przysparza lapidarność określenia z art. 131 FinPubU, gdzie jest mowa o jej przeznaczeniu „na działalność bieżącą”. Pojęcie „działalność bieżąca” nie zostało wprost zdefiniowane w FinPubU. Ze względu na brak wyraźnego wyjaśnienia pojęcie „działalność bieżąca” nie jest tożsame ze stosowanym w FinPubU pojęciem „wydatki bieżące”, które obejmują określoną kategorię wydatków jednostek budżetowych (innych niż wydatki majątkowe). Oczywiście w planowaniu budżetowym dotacja podmiotowa udzielana beneficjentowi z budżetu państwa lub budżetu JST zawsze jest wydatkiem bieżącym. Powyższe stawia wymagania wobec ustawodawcy, aby ustanawiając tytuł dotacyjny w przypadku dotacji podmiotowych, precyzyjnie określał działalność bieżącą, na którą się je przeznacza.

## 4.6. Normatywne znaczenie definicji dotacji

Definicja dotacji z art. 126 FinPubU oraz definicje trzech rodzajów dotacji nie mają charakteru naukowego, ale znaczenie normatywne. Definicje umożliwiają bowiem zaliczenie określonej płatności z budżetu – jako wydatku transferowego dokonywanego na podstawie przepisu prawnego – do dotacji jako takich. Zarazem definicje trzech rodzajów dotacji umożliwiają przyporządkowanie transferu, jeśli jest dotacją, do określonego rodzaju dotacji (celowej, podmiotowej bądź przedmiotowej). Następnie umożliwiają ustalenie (adekwatnie do rodzaju dotacji) szczegółowych elementów konkretnego tytułu dotacyjnego, czyli:

- 1) kto jest beneficjentem,
- 2) na co dotacja jest przeznaczona i do kiedy można nią dysponować,
- 3) kto (jaki organ), jako donator, jest właściwy do udzielania tego typu dotacji,
- 4) w jakim trybie dotacja jest przyznawana i wypłacana beneficjentowi,
- 5) w jaki sposób, jakimi danymi i w jakim terminie beneficjent rozlicza się przed organem z wykorzystania dotacji.

Przykładem zastosowania norm definicji jest dotacja opisana ogólnie w art. 32 ust. 3b OchrPPożU. Według powołanego przepisu JST mogą przekazywać ochotniczym strażom pożarnym środki finansowe w formie dotacji. Z materiałów dokumentujących przebieg procesu uchwalenia noweli OchrPPożU wynika, że zamiarem ustawodawcy nie było odsłanie do już istniejących tytułów dotacyjnych, w oparciu o które ochotniczej straży pożarnej można udzielić dotacji z art. 13–19a PożPubWolontU, art. 81 OchrZabU czy dotacji z art. 403 PrOchrŚrod. Norma z art. 32 ust. 3b OchrPPożU wyraża samodzielny tytuł dotacyjny. Analizując przepis, stwierdzamy, że dotacja w nim przewidziana nie speł-

nia cech dotacji przedmiotowej (brak wskazania stawek jednostkowych) ani cech dotacji podmiotowej (brak określenia dotowanej działalności bieżącej). W konsekwencji wnioskujemy, że przepis wyraża podstawę prawną do udzielania dotacji celowej. Uznanie, że mamy do czynienia z dotacją celową, a zarazem stwierdzenie niekompletności regulacji, powoduje zastosowanie dyspozycji z art. 250 FinPubU, w efekcie to w umowie doprecyzuje się przeznaczenie dotacji celowej, termin i sposób jej przekazania, sposób i termin rozliczenia oraz termin zwrotu niewykorzystanych środków do budżetu JST.

W analogiczny sposób przepisy-definicje znajdują zastosowanie do interpretacji wyrażających dotacje oświatowe przepisów art. 80 i 90 OświatU. Przepisy nie określają wprost rodzaju tych dotacji. Niemniej jednak dotacje oświatowe dla szkół, przedszkoli lub placówek są dotacjami podmiotowymi w rozumieniu art. 131 FinPubU, ponieważ przepisy określają ich beneficjenta i działalność bieżącą, na którą dotacja jest przeznaczona.

W tym miejscu należy podkreślić, że brak powyższych norm-definicji powodowałby, że każda przewidziana w przepisach szczególnych dotacja byłaby samodzielnym rodzajem dotacji, co zobowiązywałoby ustawodawcę do zawierania w tytule prawnym znacznie obszerniejszej regulacji niż w dotychczasowych przepisach. Innymi słowy, byłoby tyle liczonych już na setki rodzajów dotacji, ile w prawie zawarto tytułów dotacyjnych. Tymczasem prawo przewiduje tylko trzy rodzaje dotacji.

## **5. Przepisy wspólne dotacjom**

### **5.1. Zagadnienia wstępne**

Grupę norm prawa dotacyjnego, nazwaną „przepisami wspólnymi”, stanowią te przepisy FinPubU i przepisy odrębne, które znajdują zastosowanie w fazie planowania oraz udzielania i rozliczania dotacji, jak również przepisy, które mogą znaleźć zastosowanie, jeśli dotacja podlega zwrotowi lub gdy doszło do naruszenia norm prawa dotacyjnego (odpowiedzialność dyscyplinarna, odpowiedzialność karna skarbową). Zamieszczenie tych przepisów w systemie prawnym powoduje, że ustawodawca nie musi za każdym razem dodatkowo regulować kwestii w nich normowanych w przepisach wyrażających tytuły dotacyjne. Co do zasady o zwrocie dotacji do budżetu JST stanowią przepisy art. 251 i 252 FinPubU. Poza czterema tam przewidzianymi sytuacjami, gdy ustawodawca nakłada obowiązek zwrotu dotacji, w art. 253 FinPubU zawarto odesłanie, w świetle którego w przepisach ustaw szczególnych mogą zostać zawarte jeszcze inne dodatkowe przesłanki powodujące powstanie obowiązku zwrotu dotacji do budżetu JST – odrębne w stosunku do sytuacji opisanych w art. 251 i 252 FinPubU.

Dalej odniosę się do niektórych tylko przepisów z tej grupy norm prawa dotacyjnego.

### **5.2. Wykonawcy budżetu JST w zakresie wydatków dotacyjnych**

Każda dotacja, aby ją udzielić, musi wywodzić się z odpowiedniego limitu na wydatki dotacyjne zamieszczonego w budżecie JST. Budżet nie jest jeszcze pełnym upoważnie-

niem do posługiwania się dotacjami. Zaplanowane w nim dochody i wydatki, celem ich wykonania, przenoszone są następnie do planów finansowych jednostek budżetowych danego samorządu (art. 249 FinPubU). Tam dokonuje się właściwe pozyskiwanie dochodów oraz związane z wydatkami zaciąganie zobowiązań (w tym zawieranie umów o dotację) i wypłaty dotacji.

Według art. 249 ust. 4 FinPubU wyłącznie w planie finansowym urzędu JST (w tym starostwa) należy ujmować wszystkie dotacje zaplanowane w wydatkach budżetu. Jedynym odstępstwem jest możliwość zamieszczenia dotacji związanych z realizacją programów operacyjnych w planach jednostek budżetowych samorządu województwa (innych niż urząd marszałkowski). Przepis art. 249 ust. 4 FinPubU powoduje, że o ile prawnie możliwe jest zawieranie umowy o dotację przez inne niż urząd jednostki budżetowe, o tyle zawsze w gestii wójta (burmistrza, prezydenta miasta) oraz starosty i marszałka (albo upoważnionego pracownika urzędu z art. 53 FinPubU) pozostanie zarówno wypłata, jak i rozliczenie wszystkich dotacji z budżetu JST, w tym dotacji na zadania z zakresu pomocy społecznej, dotacji na wspieranie zatrudnienia oraz dotacji z OświatU. Jednostki specjalistyczne obsługi oświaty, instytucje pomocy społecznej czy administracja zatrudnienia nie mogą zajmować się udzielaniem i rozliczaniem dotacji, co zmusza pracowników urzędów JST do dysponowania specjalistyczną wiedzą na temat ustaw, których nie realizuje urząd, lecz wcześniej wymienione jednostki specjalistyczne.

### **5.3. Rozliczanie dotacji jako czynność przeznaczona dla beneficjenta i donatora**

Zgodnie z definicją zawartą w art. 126 FinPubU od innych wydatków budżetowych dotacje odróżniają się szczególnymi zasadami ich rozliczania. Rozliczanie to zarówno czynność beneficjenta, jak i czynności kontrolne i decyzyjne organu (donatora).

Choć jest to cecha wspólna wszystkich dotacji, to w przepisach prawa finansowego nie ma regulacji ogólnej (wspólnej), normującej zasady rozliczania dotacji przez beneficjenta, których punktem odniesienia byłyby wszystkie rodzaje dotacji budżetowych.

Czynności beneficjenta w zakresie rozliczania dotacji wyrażone zostają w przepisach ustaw stanowiących podstawy prawne udzielania poszczególnych dotacji, w przepisach aktów wykonawczych do tych ustaw albo w umowach o dotację. Jako szczególne dla systemu prawnego uznać należy wcześniej wskazane rozwiązania zawarte w przepisach art. 150 i 160 FinPubU, według których, w przypadku niezamieszczenia w przepisach szczególnych treści dotyczących rozliczania dotacji celowych, nakazuje się zawieranie umów uściślających wymienione kwestie podstawowe.

Typowe rozliczenie w organie dotacji wypłaconej ma na celu skontrolowanie i ustalenie:

- 1) czy beneficjent był uprawniony do otrzymania dotacji,
- 2) czy dotacja została wykorzystana zgodnie z jej przeznaczeniem,
- 3) czy wysokość wypłaconej kwoty dotacji była prawidłowa,
- 4) czy i w jakiej kwocie organ powinien dopłacić beneficjentowi albo beneficjent zwrócić środki organowi.

Oprócz czynności beneficjenta, na „szczególne rozliczanie dotacji” składają się również obowiązki organu, który jej udzielił. Niezاتwierdzenie rozliczania dotacji przez organ traktowane jest jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych z art. 8 pkt 2 DyscypFinPubU (przepis art. 8 pkt 3 DyscypFinPubU, jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych, traktuje również nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu).

Czynności rozliczeniowe po stronie organu obejmują sprawdzenie i weryfikację dokumentów rozliczeniowych przedstawionych przez beneficjenta oraz dalsze czynności wewnętrzne w jednostce budżetowej obsługującej udzieloną dotację. Po czynnościach sprawdzających musi zapaść rozstrzygnięcie w postaci akceptacji (zatwierdzenia) przedstawionego rozliczenia dotacji. Skoro jest to czynność z zakresu gospodarki finansowej, właściwym do jej dokonania jest kierownik jednostki budżetowej (z art. 53 ust. 1 FinPubU) lub pracownik upoważniony na zasadach i w formie określonej w art. 53 ust. 2 FinPubU. Dokumenty organu dotyczące zatwierdzenia rozliczenia dotacji, przed jej rozliczeniem, powinny być odpowiednio asygnowane przez głównego księgowego jednostki budżetowej na podstawie art. 54 ust. 1 i 3 FinPubU, gdyż bez tego decyzja o rozliczeniu nie podlega finansowemu (wewnętrznemu) wykonaniu. Rozliczenie dotacji, po uzyskaniu postaci „dowodu księgowego”, jest kierowane na stanowisko pracy obsługujące księgi finansowe jednostki budżetowej, gdzie, obok związanych z dotacją zapisów o wydatku, zapisywany jest fakt jej rozliczenia. Odnotowane rozliczenie dotacji umożliwia zamknięcie księgowego roku budżetowego („na zero”) – albo z przypisem należności do zwrotu do budżetu, albo z zobowiązaniem wyrównania dotacji wypłaconej do kwoty należnej (dopłata do dotacji często występuje w praktyce dotacji udzielanych corocznie prywatnym przedszkolom z art. 80 ust. 2 i 90 ust. 2b OświatU).

## **5.4. Zwrot dotacji do budżetu (windykacja obowiązku)**

Prawo dotacyjne swoją regulacją obejmuje również kwestie związane z obowiązkiem zwrotu dotacji. Zwrot dotacji dokonuje się w fazie rozliczania dotacji bądź nawet po pozytywnym jej rozliczeniu (bez zwrotu), gdy organ, w wyniku późniejszych czynności kontrolnych, poweźmie informacje, że dotacja lub jej część podlega zwrotowi.

Zagadnienia prawne zwrotu dotacji w FinPubU obejmują określenie:

- 1) przesłanek powodujących powstanie obowiązku zwrotu dotacji do organu,
- 2) sposobów obliczania odsetek (jak od zaległości podatkowych) z tytułu zwrotu dotacji,
- 3) kwestię dochodzenia przez organ wykonania ww. świadczeń pieniężnych (windykacja obowiązku zwrotu dotacji).

Regulację samego obowiązku zwrotu dotacji do budżetu zawarto odpowiednio w art. 168 i 169 FinPubU (dotacje z budżetu państwa) oraz w art. 251 i 252 FinPubU (dotacje z budżetu JST). Powołane przepisy określają również zasady naliczania odsetek od zwracanej kwoty jak od zaległości podatkowych. Okolicznościami powodującymi powstanie po stronie beneficjenta obowiązku zwrotu dotacji, a po stronie organu obowiązku dochodzenia zwrotu dotacji, są:

- 1) niewykorzystanie (w całości lub w części) dotacji,

- 2) otrzymanie dotacji nienależnej w całości,
- 3) otrzymanie dotacji w części w wysokości wyższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia,
- 4) wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem.

Zgodnie z art. 253 FinPubU cztery sytuacje powodujące zwrot dotacji, w przypadku dotacji z budżetu samorządu, mogą zostać uzupełnione o jeszcze inne przesłanki dla powstania obowiązku zwrotu dotacji, które mogą wynikać z przepisów szczególnych. Jak na razie ustawodawca w przepisach szczególnych nie przewidział dodatkowych okoliczności dla zwrotu dotacji do budżetu JST, odrębnych od zasad z art. 251 i 252 FinPubU.

Przepis art. 169 ust. 6 FinPubU, odnoszący się do dotacji z budżetu państwa, zawiera:

- 1) podstawę prawną do wydania decyzji administracyjnej ustalającej kwotę, którą beneficjent ma zwrócić do budżetu państwa, oraz
- 2) datę, od której naliczane są odsetki.

Decyzja o zwrocie, po jej uprawomocnieniu, stanowi tytuł wykonawczy umożliwiający uruchomienie egzekucji administracyjnej wobec beneficjenta.

Niestety w zakresie dotacji z budżetu samorządu nie zawarto analogicznej podstawy prawnej do wydania decyzji windykacyjnej. Podstawa prawna wyprowadzana jest posiłkowo z przepisu art. 61 FinPubU, jednak jego treść literalna świadczy o tym, że ustawodawca zawarł w nim jedynie normę o właściwości organów do wydawania decyzji, nie zaś normę kompetencyjną określającą treść decyzji windykacyjnej (tak jak w art. 169 ust. 6 FinPubU). Niewątpliwie art. 61 FinPubU reguluje właściwość organów rządowych i samorządowych w sprawach załatwianych poprzez decyzje administracyjne, których materię określa FinPubU, czyli: decyzję o umorzeniu obowiązku zwrotu dotacji (art. 64 FinPubU) i decyzję o pobraniu zwrotu dotacji w drodze potrącenia z należności JST na rzecz zobowiązanego (art. 63 FinPubU). Innych „spraw administracyjnych”, oprócz kwestii decyzji w zakresie ulg i potrąceń, nie sposób z niego wyprowadzić.

## 5.5. Udzielanie ulg w zakresie zobowiązań z tytułu zwrotu dotacji

Jeśli kwota dotacji do zwrotu stanowi należność budżetu, to zobowiązanie beneficjenta do zwrotu dotacji podlega dochodzeniu ze strony organu, gdyż niedochodzenie tego rodzaju należności budżetowej jest sankcjonowane odpowiedzialnością z art. 5 ust. 1 pkt 2 DycypFinPubU. Wśród właściwych należności z tytułu dotacji w przepisach art. 60 pkt 1 i art. 67 FinPubU zawarto także regulację umożliwiającą udzielanie ulgi w spłacie tego rodzaju zobowiązania. Według art. 64 FinPubU organ (z art. 61 FinPubU), na wniosek beneficjenta, może udzielić ulgi rodzajowo określonej jak ulga z art. 55 FinPubU, powodującej umorzenie zobowiązania, rozłożenie na raty bądź przesunięcie terminu zapłaty. Ulga zamyka lub zawiesza dochodzenie zobowiązania od beneficjenta, które stanowi dochód budżetu państwa lub budżetu JST.

## 6. Podsumowanie

Przedstawiona struktura prawa dotacyjnego nie została zapisana w wyraźnych przepisach, które ją ustalają. Jej istnienie można natomiast dowiedzieć dzięki analizie ustawodawstwa z występującym porządkiem trzech rodzajów przepisów prawa o dotacjach. Opisana struktura umożliwia ustalenie zasad ogólnych prawa dotacyjnego, które:

- 1) ułatwiają interpretację aktualnych przepisów dotyczących dotacji oraz
- 2) umożliwiają prawidłowe budowanie nowych przepisów – tytułów dotacyjnych.

### **Podstawa prawna:**

- art. 50a DochSamTerytU,
- art. 5 ust. 1 pkt 2, art. 8, 9 DyscypFinPubU,
- art. 28 ust. 3 pkt 2 i 3 DziałKultU,
- art. 2 pkt 4, art. 14 pkt 7, art. 15 ust. 3 pkt 1 i 3, art. 53–55, art. 60 pkt 1, art. 61, 63, 64, 67, 126, 127, art. 130 ust. 1, art. 131, 150, 168, art. 169 ust. 6, art. 218, 219, art. 221 ust. 1–4, art. 249 ust. 4, art. 250–252 FinPubU,
- art. 888 KC,
- art. 82 KKS,
- art. 89 ust. 1, art. 90 Konst,
- art. 18 MniejNarodU,
- art. 32 ust. 3b OchrPPożU,
- art. 73–78, art. 81 OchrZabU,
- art. 80 ust. 2, 3d, 4, 8–9, art. 90 ust. 2b, 3d, 4, 8–9 OświatU,
- art. 2, art. 11–19a PożPubWolontU,
- art. 403 PrOchrŚrod,
- art. 27 PrPoczt,
- art. 164 ust. 5 PrWod,
- art. 107 ust. 1 TFUE.