

PROF. DR HAB. MAŁGORZATA MASTERNAK-KUBIAK

Uniwersytet Wrocławski

ORCID: 0000-0002-0395-3128

# KONTROLA SĄDOWOADMINISTRACYJNA A FINANSE SAMORZĄDOWE

## STRESZCZENIE

Konstytucja w art. 167 gwarantuje władztwo finansowe jednostek samorządu terytorialnego. Przepis ten zapewnia jednostkom samorządu udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Władztwo finansowe jest elementem składowym władztwa publicznego.

Częścią składową władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego jest władztwo podatkowe. Przepis art. 168 Konstytucji RP zapewnia jednostkom samorządu terytorialnego możliwość korzystania z prawa do ustalenia wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym przez ustawy. Mogą to czynić w ramach obowiązującego prawa, a tym samym nie mogą ustanawiać nowych podatków i opłat lokalnych, mogą jednak decydować o wysokości obciążeń podatkowych w granicach określonych właściwymi ustawami podatkowymi.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym ugruntował się paradygmat samodzielności finansowej, jako jedna z konstytutywnych cech podmiotowości samorządu terytorialnego. Sądy administracyjne wskazują przy tym, że niedopuszczalne jest ustalanie wydatków (wpłat do budżetu państwa) z naruszeniem regulacji ustawowych. W oparciu o zasady i wartości konstytucyjne sądy administracyjne stoją na straży swobody w kształtowaniu wydatków przez jednostki samorządu. Akcentują przy tym, że samodzielność ta nie może prowadzić do autonomii ani do samofinansowania w zakresie gospodarowania pozyskanymi środkami finansowymi.

Ponadto istotną rolę sądów administracyjnych jest kontrola zakresu i granic ingerencji nadzorczej sprawowanej w zakresie spraw finansowych przez regionalne izby obrachunkowe. **Słowa kluczowe:** samorząd terytorialny, decentralizacja, samodzielność finansowa, władztwo podatkowe, sądy administracyjne, nadzór.

## 1

Jedną z konstytutywnych cech podmiotowości samorządu terytorialnego jest samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego. Istota tej samodzielności wyraża się w zapewnieniu jednostkom samorządu terytorial-

nego systemu dochodów stwarzających gwarancję realizowania przypisanych im zadań publicznych, a zarazem pozostawiających im swobodę w kształtowaniu wydatków. Zapewnienie realizacji zasady samodzielności finansowej samorządu ma istotne znaczenie, ponieważ ograniczenie samodzielności w tym zakresie prowadzi *de facto* do unicestwienia samorządności; rola samorządu staje się pasywna – zostaje sprowadzona do funkcji podmiotu redystrybuującego środki publiczne. Niezbędne jest zatem nie tylko przyznanie samorządowi względnej swobody w określeniu dochodów i wydatków, ale zasadniczo zapewnienie realnego udziału w dochodach publicznych w stopniu pozwalającym na wykonywanie powierzonych mu zadań<sup>1</sup>.

Zgodnie z art. 16 ust. 2 Konstytucji, samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej. Przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Istotą samorządu terytorialnego jest powierzenie wybranym przez mieszkańców danego terytorium organom zarządzania sprawami lokalnymi. Wymagana konstytucyjnie samodzielność w aspekcie finansowym polega zatem na zapewnieniu jednostkom samorządu terytorialnego dochodów pozwalających na realizację przypisanych im zadań publicznych. Trzeba przy tym zauważyć, że przy zasadzie samodzielności finansowej dochodzi do wyeksponowania swobody w zakresie kształtowania wydatków wraz ze stworzeniem odpowiednich gwarancji materialnych i formalnych. Nie wystarczy bowiem samo przekazanie środków finansowych z budżetu centralnego, bez jednoczesnego uprawnienia do decydowania o ich wykorzystaniu<sup>2</sup>. Jednostki samorządu, na podstawie art. 16 ust. 2 Konstytucji, mają zatem zagwarantowaną swobodę w zakresie finansowania własnych zadań<sup>3</sup>.

Konstytucja w art. 167 wraz z art. 165 ust. 2 wyraża zasadę samodzielności finansowej gmin w realizacji zadań publicznych. Przepis art. 167 Konstytucji służy stworzeniu odpowiednich gwarancji formalnych i proceduralnych w tym zakresie. Ustęp 1 tego przepisu zapewnia jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. W ust. 2 wskazane zostały rodzaje dochodów tych jednostek, a ust. 3 nakazuje określenie źródeł dochodów w ustawie. W ust. 4 ustrojodawca zastrzegł możliwość zmian w zakresie zadań i kompetencji

<sup>1</sup> Zob. Z. Gromek, *Samorząd terytorialny z perspektywy transformacji ustrojowej*, [w:] *XV lat obowiązywania Konstytucji z 1997 r. Księga jubileuszowa dedykowana Zdzisławowi Jaroszowi*, red. M. Zubik, Warszawa 2012, s. 184.

<sup>2</sup> Por. W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 82–83.

<sup>3</sup> Por. A. Krzywoń, *Konstytucyjne ramy finansowania samorządu terytorialnego*, [w:] *Minikomentarz dla Maksiprofesor. Księga jubileuszowa profesora Leszka Garlickiego*, red. M. Zubik, Warszawa 2017, s. 714.

jednostek samorządu terytorialnego tylko wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. Jednocześnie Konstytucja nie zakazuje ograniczania samodzielności finansowej w drodze ustawy, pod warunkiem, że ograniczenia nie doprowadzą do zniesienia istoty samorządu terytorialnego, która wyraża się m.in. w swobodzie politycznej dysponowania wydatkami<sup>4</sup>.

W art. 167 ust. 1 ustrojodawca określił zasadę adekwatności gwarantującą jednostkom samorządu terytorialnego odpowiedni do przypadających im zadań udział w dochodach publicznych<sup>5</sup>. Zasada ta jest szczególnego rodzaju gwarantem – mechanizmem zabezpieczającym jednostki przed nadmierną ingerencją ustawodawcy – przez co stanowi jedną z gwarancji zasady decentralizacji i samodzielności. Wynikają z niej dwa podstawowe zobowiązania. Po pierwsze, z zasady tej wynika obowiązek ustalenia podziału dochodów publicznych jednostek samorządu na takim poziomie, aby było możliwe sfinansowanie ich zadań (ustawa będzie sprzeczna z Konstytucją RP, kiedy ogólny poziom dochodów jednostek samorządu terytorialnego uniemożliwia efektywną realizację zadań powierzonych tym jednostkom). Po drugie, zasada ta stanowi normatywną podstawę dla jednostek samorządu do wystąpienia z roszczeniem wobec państwa w sytuacji, gdyby przekazywanie dochodów publicznych nie odbywało się w wysokości adekwatnej do zadań<sup>6</sup>.

W świetle art. 167 ust. 2 Konstytucji RP dochodami jednostek samorządu są: dochody własne, subwencje ogólne, dotacje celowe z budżetu państwa. Przepis ten ustala dla wszystkich jednostek samorządu jednakową strukturę dochodów, w skład której wchodzi dochody własne, subwencje ogólne i dotacje celowe, a wielkość dochodów z tych źródeł, ich wewnętrzne zróżnicowanie oraz znaczenie kształtują się odmiennie dla każdego szczebla samorządu<sup>7</sup>. Konstytucja w art. 167 ust. 2 przyjęła również tzw. wertykalny system, regulujący podział dochodów pomiędzy państwo a samorząd.

## 2

Częścią składową władztwa finansowego jednostek samorządu terytorialnego jest władztwo podatkowe. Podobnie jak władztwo finansowe, jest

---

<sup>4</sup> Por. M. Masternak-Kubiak, *Komentarz do art. 167 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczkowska, Warszawa 2014, s. 82–83; por. też: B. Przywora, *Zadania samorządu terytorialnego z perspektywy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 12, s. 82–91.

<sup>5</sup> Por. E. Kornberger-Sokołowska, *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013, s. 133.

<sup>6</sup> Por. W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności...*, s. 82–83.

<sup>7</sup> Por. wyrok TK z 4.03.2014 r., K 13/11, OTK-A 2014/3, poz. 28.

realizowane zarówno poprzez stosowanie, jak i stanowienie prawa. Przy czym sfera stanowienia prawa jest w tym zakresie znacznie ograniczona przez Konstytucję i ustawy.

Lokalne prawo podatkowe stanowi prawo miejscowe. Konstytucja w postanowieniach art. 87 ust. 2 i art. 94 wyznaczyła relewantne cechy prawa miejscowego: 1) lokalny charakter, co oznacza, że obowiązuje ono tylko na obszarze działania organów, które je ustanowiły; z reguły jego zasięg pokrywa się z obszarem danej jednostki samorządu terytorialnego, ale może być jednak także stanowione dla mniejszych terenów; 2) charakter częściowo zamknięty pod względem podmiotowym, ponieważ do stanowienia tego prawa właściwe są tylko organy samorządu terytorialnego i terenowe organy administracji rządowej; 3) normatywny charakter. Zawiera ono wypowiedzi wyznaczające adresatom pewien sposób zachowania się: mogą to być nakazy, zakazy lub uprawnienia. Z tego wynika obowiązek ogłoszenia tych aktów, jako warunku wejścia ich w życie (art. 88 ust. 1 Konstytucji RP); 4) charakter podustawowy, co oznacza, że prawo miejscowe może być ustanowione wyłącznie: „na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie”<sup>8</sup>.

W ramach prawotwórczej działalności organów stanowiących samorządu istotnym aspektem jest tworzenie lokalnego prawa podatkowego. Na proces ten składają się wszelkie czynności zmierzające do podjęcia i wejścia w życie aktu prawodawczego, którym jest uchwała organu stanowiącego, często zwana uchwałą podatkową<sup>9</sup>. Poprzez uprawnienie do stanowienia prawa jednostki samorządu terytorialnego mogą prowadzić własną politykę podatkową, realizując w ten sposób postulat zagwarantowania ustawami jednostkom lokalnym samodzielności. Jego przejawem jest zapewnienie gminom władztwa podatkowego w zakresie umożliwiającym im wpływ na wysokość podatków lokalnych. Następstwem uprawnień składających się na władztwo podatkowe gmin powinno być wyposażenie ich w odpowiednie narzędzia do prowadzenia własnej polityki podatkowej. Należy zauważyć, że na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatków od nieruchomości do narzędzi, instrumentów (przejawów) władztwa podatkowego gmin należy zaliczyć m.in. określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 u.p.o.l.<sup>10</sup>), z właściwością różnicowania ich wysokości dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania (art. 5 ust. 2–4 u.p.o.l.)

<sup>8</sup> Por. L. Garlicki, *Konstytucyjne źródła prawa administracyjnego*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 2: *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2012, s. 69.

<sup>9</sup> Por. M. Popławski, *Formalne wymogi stanowienia prawa w gminach*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 3, s. 28.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 70) – dalej: u.p.o.l.

oraz w art. 10 ust. 1 – zwolnień przedmiotowych. Zauważyć przy tym trzeba, że powyższe narzędzia, instrumenty władztwa podatkowego nie powinny być ograniczane poprzez akty nadzoru<sup>11</sup>.

Samodzielność finansowa gmin i zakres ich władztwa podatkowego polega na tym, że – zgodnie z art. 168 Konstytucji RP – zapewnia on jednostkom samorządu terytorialnego możliwość korzystania z prawa do ustalenia wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym przez ustawy. Mogą to czynić w ramach obowiązującego prawa, a tym samym nie mogą ustanawiać nowych podatków i opłat lokalnych, mogą jednak decydować o wysokości obciążeń podatkowych w granicach określonych właściwymi ustawami podatkowymi<sup>12</sup>. Na temat władztwa podatkowego gmin (ograniczonego) wypowiedział się także Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r. sygn. K 14/11<sup>13</sup> wskazał, że:

Nie można zapominać, iż wspólnoty samorządowe są usytuowane w obrębie władzy publicznej (art. 16 ust. 2 Konstytucji). W doktrynie prawa konstytucyjnego wyraźnie akcentuje się w związku z tym, że „mają charakter podmiotów władczych, ich działalność powinna polegać na dysponowaniu elementami tego władztwa (por. np. art. 94, art. 168 Konstytucji), podejmowane przez nie rozstrzygnięcia mogą mieć charakter wiążący, mogą podlegać przymusowej egzekucji, a odmowa ich realizacji może się spotkać także z sankcjami osobistymi”<sup>14</sup>.

Wynikająca z art. 16 Konstytucji zasada decentralizacji władzy publicznej sprawia, że jednostki samorządu terytorialnego stają się integralnym elementem struktury władzy publicznej w państwie. Pozostający w ich dyspozycji zakres władztwa publicznego nie jest więc ich własną „władzą”, lecz przejawem „zdecentralizowanej” wprawdzie, ale jednak zintegrowanej władzy państwowej, władzy jednego państwa polskiego<sup>15</sup>. Z tego względu trudno opisywać granice ingerencji ustawodawcy w sferę samodzielności jednostek samorządu terytorialnego przez pryzmat testu proporcjonalności, charakterystycznego dla art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zasada władztwa podatkowego wyrażona w art. 168 Konstytucji RP oznacza realizację standardu określonego w art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r.<sup>16</sup> (dalej: EKSL), w myśl

<sup>11</sup> Por. W. Miemieć, *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 5–14.

<sup>12</sup> Por. M. Kotulski, *Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2004, nr 1, s. 123.

<sup>13</sup> OTK-A 2013, nr 1, poz. 7.

<sup>14</sup> P. Sarnecki, *Uwagi do art. 16*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 4, Warszawa 2005, s. 3.

<sup>15</sup> Ibidem, s. 3.

<sup>16</sup> Dz.U. z 1994 r., nr 124, poz. 607 z późn. zm.

którego przyznanie samorządom dochodów podatkowych jest konsekwencją rozdzielania realizacji zadań publicznych pomiędzy państwo i samorząd terytorialny oraz decentralizacji uprawnień do dysponowania środkami publicznymi przez szczeble samorządowe. Władztwo podatkowe może odnieść się do konstrukcji poszczególnych elementów składowych podatku, takich jak zakres przedmiotu, podstawa opodatkowania, stawki, ulgi i zwolnienia, terminy i sposób płatności, a także możliwość ukształtowania treści stosunku zobowiązaniowego (wydawania decyzji podatkowych). W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r. sygn. K 14/11 Trybunał Konstytucyjny podniósł, że:

w jego ocenie ustawodawca, przyjmując, że ustalenie potencjału dochodowego gmin następuje na podstawie dochodów, które gmina może potencjalnie uzyskać (bez uwzględnienia zastosowanych ulg czy zwolnień), nie ograniczył kompetencji gminy w zakresie ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych. Każda jednostka samorządu terytorialnego, prowadząc racjonalną politykę podatkową, powinna uwzględniać ustawowe przesłanki oszacowania własnej sytuacji finansowej na użytek instytucji wpłat wyrównawczych. Trybunał dostrzega związek regulacji przewidzianej w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach z władztwem podatkowym jednostki samorządu terytorialnego, w rozumieniu art. 168 Konstytucji, co nie dyskwalifikuje tego wzorca ze względu na jego nieadekwatność, podobnie jak i art. 9 ust. 3 EKSL, powołanego jako przepis związkowy.

Ważne jest tu to, że Trybunał Konstytucyjny zaakcentował pogląd, że to gmina powinna, uwzględniając ustawowe przesłanki oszacowania własnej sytuacji finansowej, prowadzić racjonalną politykę podatkową. W piśmiennictwie podkreśla się, że art. 168 Konstytucji RP, uznając granicę władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego, określa granice kompetencji tych jednostek do normowania spraw podatkowych przez organy lokalne. Natomiast określenie „ustalanie wysokości podatków i opłat lokalnych” rozumieć należy wąsko, odnosząc je do wszystkich elementów konstrukcyjnych tych świadczeń, które mogą rzutować na ich wysokość<sup>17</sup>.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.:

Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych innych ustaw [...].

Przepis ten ma bardzo ogólny charakter, co świadczy o pozostawieniu radom gmin dużej swobody przy określaniu zwolnień<sup>18</sup>. Pogląd ten uzasad-

<sup>17</sup> Por. R. Dowgier, *Zakres władztwa podatkowego gmin w prawie Rzeczypospolitej Polskiej w świetle standardów wynikających z Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego*, [w:] *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego*, red. M. Ofiarska, Szczecin 2015, s. 92.

<sup>18</sup> Por. L. Eteł, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 149.

nia się tym, że wpływy z podatku od nieruchomości stanowią w całości dochód budżetu gminy, a rada gminy – jako organ władzy lokalnej – jest organem najbardziej właściwym do decydowania o potrzebie stanowienia i rodzaju zwolnień podatkowych na swoim terenie.

Przepis art. 167 ust. 1, statuując zasadę samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, wzmacnia ochronę podmiotowości przyznanej im w art. 165 ust. 1 Konstytucji<sup>19</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 lipca 2017 r., sygn. II FSK 1289/17<sup>20</sup>, stwierdził, że

odtworząc zakres upoważnienia do tworzenia aktów prawa miejscowego zawartego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l., należy przyjąć zasadę, iż rady gmin są uprawnione do określenia w uchwale nie tylko samego brzmienia zwolnienia z podatku od nieruchomości, ale także dodatkowych elementów, które są niezbędne do jego poprawnego stosowania, zgodnie z przyjętymi założeniami, o ile nie narusza to innych aktów prawnych. Oznacza to, że w uprawnieniu do wprowadzania zwolnień podatkowych mieści się również prawo do określenia, na jakich zasadach i w jakim okresie są one stosowane, byleby te postanowienia nie pozostawały w sprzeczności z innymi przepisami prawa, w tym rangi ustawowej.

Zdaniem NSA, nie można zgodzić się ze stwierdzeniem zawartym w analizowanej uchwale RIO, wedle którego wobec określenia konsekwencji prawnych naruszenia przesłanek stosowania zwolnienia postanowienia te „przybierają charakter rozstrzygnięć w indywidualnych sprawach podatkowych”.

Określenie w uchwale, a więc powszechnie obowiązującym akcie o charakterze generalnym, skutków naruszenia przesłanek do stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości nie może być uznane za wprowadzenie przepisu kompetencyjnego dla organu podatkowego do wydawania rozstrzygnięć w indywidualnych sprawach. Tego rodzaju rozstrzygnięcia nie są bowiem wydawane w oparciu o uchwałę rady gminy, lecz są ewentualnie – w prawem przewidzianych przypadkach – konsekwencją stwierdzenia, że prawo do zwolnienia nie przysługuje.

NSA wyraził pogląd, że treść art. 7 ust. 3 u.p.o.l. w związku z art. 168 Konstytucji RP wskazuje, że rada gminy, wprowadzając zwolnienie przedmiotowe, jest uprawniona także do szczegółowego określenia przesłanek jego stosowania, jak również okresu obowiązywania.

<sup>19</sup> Przepis art. 165 ust. 1 Konstytucji stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną oraz przysługują im prawo własności i inne prawa majątkowe. Z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że na zasadę samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, wyrażoną w art. 165 ust. 1 Konstytucji, składa się przyznanie im osobowości prawnej, ze szczególnym zaakcentowaniem przysługiwania im praw podmiotowych o charakterze prywatnoprawnym, to jest własności i innych praw majątkowych (por. wyrok TK z 15.03.2005 r., K 9/04, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 24).

<sup>20</sup> LEX nr 2558611.

### 3

Istota samodzielności finansowej wyraża się w zapewnieniu jednostkom samorządu terytorialnego dochodów pozwalających na realizowanie przypisanych im zadań publicznych. Oznacza też pozostawienie owym jednostkom – w ramach ustawowo określonych ograniczeń – swobody kształtowania takich wydatków. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, oznacza to taką konieczność wykładni regulacji ustawowych, która zapewni gminie procesowe instrumentarium dochodzenia prawa do przewidzianych w ustawie z dnia 13 listopada 2013 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>21</sup> (dalej: u.d.j.s.t.) – wpływów, w tym z podatku od czynności cywilnoprawnych.

Nie do przyjęcia z perspektywy konstytucyjnej jest bowiem interpretacja, zgodnie z którą gmina mogłaby zostać pozbawiona jakichkolwiek instrumentów do dochodzenia należnego jej dochodu własnego, nawet w sprawach oczywistych, w których urząd skarbowy wbrew jednoznaczному obowiązkowi w ogóle nie przekazuje gminie (którejkolwiek) wpływów, wskazanych w art. 16 w zw. z art. 11 u.d.j.s.t.<sup>22</sup>

W ocenie NSA nie ma przeszkód prawnych, aby kreowane w ramach jednej czynności cywilnoprawnej (jednego aktu notarialnego) stosunki cywilnoprawne powodowały, że beneficjentem pobranego i wpłaconego podatku będzie więcej niż jedna gmina. W takiej sytuacji płatnik w składanej informacji, o której mowa w art. 10 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>23</sup> (dalej: u.p.c.c.), podaje kwotę podatku należnego poszczególnym gminom. To na płatniku – notariuszu – ciąży obowiązek ustalenia, stosownie do postanowień art. 6 u.p.c.c., udziałów poszczególnych gmin w dochodzie ze sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Gdyby bowiem uznać, że rola organu podatkowego ogranicza się wyłącznie do bezrefleksyjnego wykonania przelewu zgodnie z poleceniem płatnika – notariusza (nawet jeśli deklaracja zawierałaby błędy rachunkowe lub inne nieprawidłowości), nie byłoby potrzeby wprowadzania jego pośrednictwa przy tej czynności<sup>24</sup>.

W wyroku o sygn. II FSK 2296/16 NSA stwierdził ponadto, że skoro gminom uprawnionym do otrzymania kwot zapłaconych podatków od czynności cywilnoprawnych przysługuje stosowne żądanie na podstawie Ordynacji podatkowej, to przyjęć należy, że samo przekazanie tych środków gminie jest czynnością materialno-techniczną, natomiast odmowa jego dokonania po-

<sup>21</sup> T.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 356, z późn. zm.

<sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2018 r., II FSK 2296/16, LEX nr 2588218.

<sup>23</sup> T.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 295.

<sup>24</sup> Ibidem.

winna być załatwiona w formie zapewniającej podstawowe gwarancje procesowe wnioskodawcy. Jeżeli bowiem przepisy prawa materialnego przewidują kompetencję określonego organu do załatwienia sprawy jednostki w formie aktu indywidualnego, to – z braku wyraźnego przepisu przewidującego odmienną formę – załatwienie sprawy następuje w formie decyzji administracyjnej.

Przyjmując zatem, że podstawą procedowania w zakresie wniosku strony są przepisy Ordynacji podatkowej, uznać także należy, że czynność określona w przepisie prawa jako „środki stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego, które na podstawie odrębnych przepisów pobierają urzędy skarbowe, są odprowadzane na rachunek budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego” w przypadku odmowy tego przekazania przez naczelnika urzędu skarbowego, jest formą władczej konkretyzacji normy materialnego prawa administracyjnego, którego adresatem jest określony podmiot. Akt taki powinien zatem przybrać formę decyzji administracyjnej. Innymi słowy, w sytuacji sporu co do wysokości przekazanej kwoty, czy też sporu co do przysługiwania gminie tego uprawnienia, organ powinien spór ten rozstrzygnąć w drodze decyzji administracyjnej wydanej na podstawie art. 207 § 1 o.p. Materialnoprawną podstawę tej decyzji stanowią przepisy art. 11 i art. 16 u.d.j.s.t.

## 4

Samodzielność publicznoprawna korporacji terytorialnej, także samodzielność finansowa, poddana jest nadzorowi organów państwa z punktu widzenia legalności i w formach przewidzianych przepisami prawa. Działalność nadzorcza ma na celu głównie zabezpieczenie przestrzegania prawa, „jest wykonywana *ex post* i połączona z możliwością uchylania kontrolowanych aktów w sytuacjach prawem określonych”<sup>25</sup>. R. Krawczyk zwraca uwagę, że granice samodzielności jednostek samorządu wyznacza prawo. Regulacje prawne,

kształtując struktury zdecentralizowane, wprowadzają także mechanizmy kontrolne i weryfikacyjne. Ich celem jest eliminacja z obrotu prawnego działań, które wykraczają poza obszar prawnie określonych kompetencji i zadań. Efektem tego postępowania powinno być utrzymanie działalności organów administracji w granicach obowiązującego prawa oraz zapewnienie wykonywania prawnie określonych zadań<sup>26</sup>.

Nadzór stanowi gwarancję należytego korzystania z przyznanego jednostkom samorządowym zakresu samodzielności. Wynika to przede wszystkim z faktu, że musi – z jednej strony – respektować prawnie chronioną swobodę wyboru przez organ samorządu określonych wariantów działań,

<sup>25</sup> Zob. B. Dolnicki, *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, Katowice 1993, s. 41–48.

<sup>26</sup> R.P. Krawczyk, *Nadzór i kontrola nad samorządem terytorialnym – aspekty konstytucyjno-ustawowe i faktyczne*, [w:] *Samorzędy w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, red. Z. Witkowski, A. Bień-Kacała, Toruń 2013, s. 108.

bez względu na stanowisko organu nadzorującego, z drugiej jednak strony, musi dostosować działalność administracji samorządowej do całości administracji państwa<sup>27</sup>.

Konstytucja w art. 171 ust. 1 poddaje nadzorowi całą działalność samorządu terytorialnego wyłącznie z punktu widzenia legalności. Oznacza to, że organ nadzoru może badać działalność jednostki samorządu tylko co do jej zgodności z prawem powszechnie obowiązującym. W ust. 2 art. 171 wskazuje, że organami nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego są Prezes Rady Ministrów i wojewodowie, a w zakresie spraw finansowych – regionalne izby obrachunkowe.

Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego jest ściśle ukierunkowany i obejmuje wyłącznie sprawy finansowe. Regionalna izba obrachunkowa jest państwowym organem nadzoru (instytucją nadzoru) nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych oraz kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych tych jednostek (art. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych<sup>28</sup>). Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, do wyłącznej właściwości kolegium izby należy ustalanie budżetu jednostki samorządu oraz orzekanie o nieważności uchwał i zarządzeń, o których mowa w art. 11 ust. 1.

W orzecznictwie i piśmiennictwie konstytucyjnym termin „sprawy finansowe” – określający zakres nadzoru regionalnej izby obrachunkowej – został uznany zasadniczo za tożsamy z, określonym w art. 11 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, zakresem przedmiotowym uchwał i zarządzeń organów samorządu w sprawach:

- 1) procedury uchwalania budżetu i jego zmian;
- 2) budżetu i jego zmian;
- 3) zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jednostki samorządu terytorialnego oraz udzielania pożyczek;
- 4) zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- 5) podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa;
- 6) absolutorium;
- 7) wieloletniej prognozy finansowej i jej zmian<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> Wyrok TK z dnia 9 grudnia 2003 r., P 9/02, OTK-A 2003/9/100.

<sup>28</sup> T.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 7.

<sup>29</sup> Właściwość izb została określona w drodze enumeracji pozytywnej, wytyczającej granicę materii nadzorczych pomiędzy kognicją wojewodów i izb (por. wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2000 r., sygn. II SA 2298/99, [w:] CBOSA; por. Z. Kmiecniak, M. Stahl, *Akty nadzoru nad*

Zagadnienie legalności działań nadzorczych RIO było przedmiotem wyroku NSA z dnia 23 lutego 2016 r., sygn. II GSK 2262/14<sup>30</sup>. Sąd administracyjny ocenił legalność uchwały Kolegium RIO w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały Rady Miejskiej w sprawie budżetu Miasta L. na rok 2014 i ustalenia budżetu w części dotkniętej nieważnością. Sąd zaaprobował stanowisko Kolegium RIO, że gminy, dla których wskaźnik G przewyższa wartość 150% wskaźnika Gg, mają obowiązek wnoszenia wpłat do budżetu państwa. Wysokość tych wpłat określa Minister Finansów. Skoro w rozpoznawanej sprawie Rada Miejska w uchwale budżetowej zaplanowała wpłatę do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w kwocie 10 017 zł, co stanowiło kwotę niższą od kwoty 2 410 017 zł wskazanej przez Ministra Finansów na podstawie art. 29 ust. 1 i art. 33 ust. 1 u.d.j.s.t., to tym samym uchwała ta – w części dotyczącej kwoty wpłat z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin – została podjęta z istotnym naruszeniem prawa i jako taka powinna być wyeliminowana z obrotu prawnego.

Według NSA, art. 167 Konstytucji RP, zapewniając jednostkom samorządu terytorialnego udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, nie przyznaje jednocześnie tym jednostkom pełnej autonomii w zakresie gospodarowania posiadanymi środkami finansowymi oraz niedopuszczalne jest ustalanie wydatków (wpłat do budżetu państwa) z naruszeniem regulacji ustawowych. Mimo że samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego stanowi jedną z konstytutywnych cech podmiotowości samorządu terytorialnego, to istota tej samodzielności wyraża się w zapewnieniu jednostkom samorządu terytorialnego dochodów pozwalających na realizowanie przypisanych im zadań publicznych, pozostawiając swobodę w kształtowaniu wydatków – jednak przy uwzględnieniu wymogów ustawowych – i stworzeniu odpowiednich gwarancji formalnych i proceduralnych w tym zakresie. Określone w przepisach EKSL prawo do swobodnego dysponowania, w ramach wykonywania swoich uprawnień, posiadanymi własnymi zasobami finansowymi (art. 9 ust. 1) nie oznacza dowolności, w dysponowaniu środkami finansowymi, niezgodnej z obowiązującym prawem.

Należy zatem uznać za prawidłowe stanowisko Sądu I instancji stwierdzające zgodność z prawem uchwały Kolegium w sprawie stwierdzenia nieważności części uchwały budżetowej i ustalenia budżetu w części dotkniętej nieważnością.

---

*działalnością samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 1–2, s. 105 i nn.; por. też B. Przywora, *Konstytucyjnoprawna konstrukcja nadzoru Prezesa Rady Ministrów nad działalnością organów gminy*, Warszawa 2024, s. 196–200.

<sup>30</sup> LEX nr 2037073.

Kwestia granic ingerencji nadzorczej RIO została też wyjaśniona w wyroku NSA z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. II GSK 1137/10<sup>31</sup>. Stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco: Na podstawie przekazanych dokumentów Kolegium RIO w G. ustaliło, że uchwała Rady Gminy w sprawie uchwalenia budżetu gminy na 2010 r. została przyjęta na sesji w dniu 30 grudnia 2009 r. większością głosów, jednakże do końca stycznia 2010 r. nie została podpisana przez Przewodniczącego Rady Gminy. W związku z tym, że do dnia 31 stycznia 2010 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w G. nie wpłynęła uchwała Rady Gminy w sprawie budżetu gminy na 2010 r., Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w G. ustaliło budżet Gminy K. na 2010 r. w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych.

NSA zwrócił uwagę, że należy odróżnić podjęcie uchwały (jej uchwalenie) od jej podpisania przez Przewodniczącego Rady.

Czynność podpisania uchwały następuje zawsze po uchwaleniu uchwały. Zatem uchwalenie zawsze poprzedza podpisanie uchwały. Przyjęte projekty stają się uchwałami po przeprowadzeniu głosowania oraz ogłoszeniu wyników, o ile oczywiście w trakcie głosowania „za” opowiedziała się odpowiednia ilość członków organu stanowiącego. Na fakt uchwalenia budżetu nie ma zatem wpływu okoliczność podpisania (niepodpisania) uchwały przez przewodniczącego rady gminy.

Zgodnie z art. 240 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>32</sup>, w przypadku niepodjęcia uchwały budżetowej w terminie, o którym mowa w ust. 1, regionalna izba obrachunkowa, w terminie do końca lutego roku budżetowego, ustala budżet jednostki samorządu terytorialnego w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych. Do dnia ustalenia budżetu przez regionalną izbę obrachunkową podstawą gospodarki finansowej jest projekt uchwały, o której mowa w ust. 1. Z treści tego przepisu wynika zatem, że przesłanką do ustalenia budżetu jednostki samorządu terytorialnego w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych przez regionalną izbę obrachunkową jest niepodjęcie uchwały budżetowej w terminie, o którym mowa w ust. 1, czyli nie później niż do dnia 31 stycznia roku budżetowego. Skoro zaś taka uchwała została podjęta, to nie zaistniały podstawy faktyczne ani też prawne do zastosowania najdalej idącego środka nadzoru w postaci ustalenia budżetu jednostki samorządu terytorialnego w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych przez organ nadzoru.

Podsumowując, trzeba wyraźnie zaznaczyć, że warunkiem realizacji zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego jest zapewnienie im niezależności finansowej. Jednostki te, w ramach ustaw, powinny zostać wyposażone w uprawnienie do samodzielnego kształtowania wydatków,

<sup>31</sup> LEX nr 1151547.

<sup>32</sup> T.j. Dz.U. z 2024, poz. 1530.

a w pewnym zakresie także dochodów. Na tym tle zasada samodzielności finansowej jest komplementarna wobec ogólnej zasady samodzielności samorządu wyrażonej w art. 16 ust. 2 Konstytucji. Gwarantem tej samodzielności jest sądowa ochrona sprawowana przez sądy administracyjne.

Stosując prokonstytucyjną wykładnię przepisów, sądy administracyjne konsekwentnie stoją na straży realizacji zasady decentralizacji finansów publicznych oraz samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego. Mając na względzie konstytucyjne zasady i wartości związane z prawem do samodzielnego prowadzenia gospodarki finansowej, w tym władztwa podatkowego, sądy administracyjne wpływają skutecznie na realizację zasady decentralizacji. Akcentują przy tym, że samodzielność nie może prowadzić do autonomii ani do samofinansowania w zakresie gospodarowania pozyskanymi środkami finansowymi. Orzecznictwo sądów administracyjnych pokazuje, że o zakresie samodzielności finansowej jednostek samorządu, zwłaszcza gminy, decydują takie czynniki, jak wielkość zasobów pieniężnych przekazywanych do dyspozycji tych jednostek, zakres swobody: w kształtowaniu dochodów, w wydatkowaniu środków, w planowaniu budżetowym oraz w wykonywaniu budżetów.

## BIBLIOGRAFIA

### LITERATURA

- Dolnicki B., *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, Katowice 1993.
- Dowgier R., *Zakres władztwa podatkowego gmin w prawie Rzeczypospolitej Polskiej w świetle standardów wynikających z Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego*, [w:] *Europejska Karta Samorządu Terytorialnego*, red. M. Ofiarska, Szczecin 2015.
- Eteł L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
- Garlicki L., *Konstytucyjne źródła prawa administracyjnego*, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 2: *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej*, red. R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski, Warszawa 2012.
- Gromek Z., *Samorząd terytorialny z perspektywy transformacji ustrojowej*, [w:] *XV lat obowiązywania Konstytucji z 1997 r. Księga jubileuszowa dedykowana Zdzisławowi Jaroszowi*, red. M. Zubik, Warszawa 2012.
- Kmieciak Z., Stahl M., *Akty nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 1–2.
- Kornberger-Sokołowska E., *Zasada adekwatności w systemie finansów samorządu terytorialnego w Polsce*, Warszawa 2013.

- Kotulski M., *Samodzielność samorządu terytorialnego w aspekcie decentralizacji finansów publicznych*, „Kwartalik Prawa Publicznego” 2004, nr 1.
- Krawczyk R.P., *Nadzór i kontrola nad samorządem terytorialnym – aspekty konstytucyjno-ustawowe i faktyczne*, [w:] *Samorzady w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku*, red. Z. Witkowski, A. Bień-Kacała, Toruń 2013.
- Krzywoń A., *Konstytucyjne ramy finansowania samorządu terytorialnego*, [w:] *Minikommentarz dla Maksiprofesa. Księga jubileuszowa profesora Leszka Garlickiego*, red. M. Zubik, Warszawa 2017.
- Masternak-Kubiak M., *Komentarz do art. 167 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. M. Haczowska, Warszawa 2014.
- Miemiec W., *Finanse samorządu terytorialnego w nowej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.
- Popławski M., *Formalne wymogi stanowienia prawa w gminach*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 3.
- Przywora B., *Zadania samorządu terytorialnego z perspektywy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 12.
- Przywora B., *Konstytucyjnoprawna konstrukcja nadzoru Prezesa Rady Ministrów nad działalnością organów gminy*, Warszawa 2024.
- Sarnecki P., *Uwagi do art. 16*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 4, Warszawa 2005.

## **ORZECZNICTWO TK**

- Wyrok TK z 15.03.2005 r., sygn. K 9/04, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 24
- Wyrok TK z 9.12. 2003 r., P 9/02, OTK-A 2003/9/100.
- Wyrok TK z 15.03. 2005 r., K 9/04, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 24.
- Wyrok TK z 4.03.2014 r., K 13/11, OTK-A 2014/3, poz. 28.

## **ORZECZNICTWO NSA**

- Wyrok NSA z 19.04.2000 r., II SA 2298/99, [w:] CBOSA;
- Wyrok NSA z 16.11. 2011 r., II GSK 1137/10, LEX nr 1151547.
- Wyrok NSA z 23.08.2018 r., II FSK 2296/16, LEX nr 2588218.

## ADMINISTRATIVE COURT CONTROL AND LOCAL GOVERNMENT FINANCES

### ABSTRACT

Article 167 of the Constitution guarantees the financial power of local government units. This provision ensures that local government units share in public revenues in accordance with their tasks. Financial authority is a component of public authority.

A component of the financial power of local government units is the tax authority. Article 168 of the Constitution of the Republic of Poland provides local government units with the right to determine the amount of local taxes and fees to the extent specified by statute. They may do so within the framework of the applicable law, and thus may not establish new local taxes and fees, but they may decide on the amount of the tax burden within the limits set by the relevant tax acts.

In the case law of the administrative courts, the paradigm of financial independence has been established as one of the constitutive features of the subjectivity of local government. At the same time, the administrative courts indicate that it is inadmissible to determine expenditures (payments to the state budget) in violation of statutory regulations. Based on constitutional principles and values, administrative courts guard the freedom in shaping expenditure by local government units. At the same time, they emphasize that this independence cannot lead to autonomy or self-financing in the management of the obtained funds.

In addition, an important role of administrative courts is to control the scope and limits of supervisory interference exercised in financial matters by regional chambers of auditors.

**Keywords:** local government, decentralisation, financial independence, tax authority, administrative courts, supervision.