

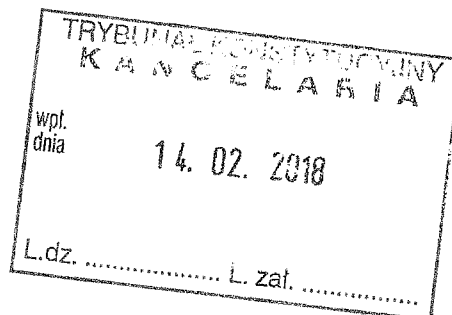


Rzeczpospolita Polska
PROKURATOR GENERALNY

PK VIII TK 31.2016

K 43/15

Warszawa, dnia *M* lutego 2018 r.



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Rady Miejskiej w Nowym Warpnie o zbadanie zgodności:

1) § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U., poz. 119 ze zm.) z:

a) art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także z art. 32 ust. 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1453 ze zm.) i art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 2077),

b) art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP;

2) art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 i art. 29 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z art. 2 w związku z art. 167 ust. 2 i 3 w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji RP

- na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) -

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) **art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 29 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1453) jest zgodny z zasadą ochrony zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, w związku z art. 167 ust. 2 i 3 i w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji;**
- 2) **postępowanie w przedmiocie kontroli zgodności z powołanymi we wniosku wzorcami przepisu § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.), podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) - wobec utraty przez zakwestionowany przepis mocy obowiązującej przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał;**
- 3) **w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie**

postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego - wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

U Z A S A D N I E N I E

Rada Miejska w Nowym Warpnie (dalej także: Wnioskodawca) we wniosku z dnia 22 czerwca 2015 r. zwróciła się do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm., dalej: załącznik nr 39 do rozporządzenia) z powołanymi w pkt 1 *petitum* wniosku wzorcami konstytucyjnej kontroli, a także o stwierdzenie niezgodności art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 i art. 29 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1453, dalej: ustawa o dochodach j.s.t.), z powołanymi w pkt 2 *petitum* wniosku wzorcami konstytucyjnej kontroli.

W uzasadnieniu wniosku Rady Miejskiej w Nowym Warpnie stwierdzono, że obowiązek stosowania przez Gminę Nowe Warpno unormowań zawartych w przepisie § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia „spowodował, iż samorząd ten zmuszony został do odprowadzania wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, otrzymał również niższą kwotę podstawową części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin” (uzasadnienie wniosku, s. 4).

W przekonaniu Wnioskodawcy, „znaczenie regulacji zawartej w paragrafie 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji (...) [załącznika nr 39 do rozporządzenia - przyp. wł.] polega na tym, iż definiuje pojęcie skutków finansowych wynikających z zastosowania przewidzianych w przepisach prawa podatkowego ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w sposób niezgodny z art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego a przez to wykracza poza granice upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia zawartego w art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 2077, dalej: ustawa o finansach publicznych - przyp. wł.). Tym samym przepisy te prowadzą do nieuzasadnionego zawyżenia potencjału dochodów podatkowych gmin, w oparciu o który ustawodawca wyznacza samorządy zobowiązane do dokonywania wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, a w związku z tym do naruszenia praw majątkowych gminy do dochodów ze źródeł określonych w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP” (uzasadnienie wniosku, s. 6).

Uzasadnienie zarzutu naruszenia przez § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji Wnioskodawca rozpoczął od konstatacji, że „skutki finansowe zaliczane do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać nie są identyczne w przypadku poszczególnych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”, a następnie przypomniał, że „[a]rtykuł 67a Ordynacji podatkowej (ustawa z dnia 29 sierpnia 1999 r. - Ordynacja podatkowa, tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa - przyp. wł.) wskazuje na trzy takie ulgi, tj. umorzenie zaległości podatkowej, odroczenie terminu płatności podatku i rozłożenie płatności podatku (zaległości podatkowej) na raty. Również w doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, iż, z punktu widzenia zróżnicowanych skutków, jakie zastosowanie tych ulg wywołuje, dyskusyjnym jest objęcie ich zbiorczą nazwą <ulg w spłacie zobowiązań podatkowych>, i że jest to uzasadnione jedynie względami techniki legislacyjnej, bowiem przyznanie

prawa do tych ulg następuje w tym samym trybie i wedle jednolitych przesłanek”, po czym stwierdził, że „[p]ojęcie skutku finansowego nie posiada swojej legalnej definicji na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów. Nie jest jednak na tyle złożone, aby stało się przeszkodą w ustaleniu konsekwencji stosowania postanowień wyrażonych w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Kierując się regułami wykładni językowej skutek to konsekwencja, efekt, następstwo, wynik lub rezultat określonego działania lub zaniechania. Natomiast przymiotnik <finansowy> doprecyzowuje charakter danego działania lub zaniechania, lokując je w wymiarze następstw ekonomicznych. Innymi słowy skutek finansowy to następstwo, konsekwencja zdarzenia faktycznego lub prawnego oddziałującego także w sferze ekonomicznej, w wyniku którego zmianie ulegnie sytuacja ekonomiczna podmiotu lub podmiotów, np. poprzez przysporzenie lub uszczuplenie w posiadanych aktywach trwałych, pieniężnych lub inna formach powodująca przekształcenie w obszarze majątkowym.

Nie ulega wątpliwości, iż wydanie decyzji o rozłożeniu na raty przez gminny organ podatkowy ma swoje następstwa finansowe, jednak nie polegają one na całkowitej utracie dochodów przez samorząd, jak ma to miejsce w przypadku umorzenia całej kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami” (uzasadnienie wniosku, s. 8-9).

Wnioskodawca podniósł, że „w przypadku zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych polegającej na rozłożeniu na raty płatności zaległości podatkowej nie dochodzi do utraty dochodów podatkowych, wierzyciel podatkowy zostaje w swoich roszczeniach zaspokojony, tyle, że skutek ten zostaje przesunięty w czasie i zostanie zrealizowany z chwilą zapłaty ostatniej raty.

Skutkiem finansowym rozłożenia płatności podatku na raty, w roku w którym została wydana decyzja nie powinna być zatem równowartość kwoty rozłożonej na raty zaległości, bowiem ratio legis regulacji zawartej w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wydaje się być

uwzględnianie w potencjale dochodowym gminy w danym roku budżetowym tych dochodów, które utraciła wskutek prowadzonej polityki podatkowej, a w analizowanym przypadku do utraty dochodów nie dochodzi, lecz ich uzyskanie przez gminę zostaje odłożone w czasie.

Wziąwszy natomiast pod uwagę następstwa finansowe braku uiszczenia w terminie kwoty podatku w postaci uszczuplenia dochodów podatkowych jednostki samorządu terytorialnego - <dochód rzeczywiście utracony>. w danym roku budżetowym, za takie uszczuplenie uznać należy jedynie kwotę odsetek od zaległości podatkowych, które musiałyby zostać zapłacone gdyby nie została wydana decyzja o rozłożeniu płatności podatku na raty, a jeżeli w gminie stosowana jest opłata prolongacyjna, pomniejszonych o kwotę naliczonej w decyzji opłaty prolongacyjnej.

Tymczasem literalna wykładnia paragrafu 3 ust. 1 pkt 11 lit. b instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych Rb - 27S nakazuje przyjąć, iż miernikiem tych skutków finansowych są kwoty odroczonej zaległości wraz z odsetkami, które będą realizowane w kolejnych latach, a ustalenie tych skutków (wykazanie w sprawozdaniach) powinno nastąpić w tym roku, w którym wydana została decyzja. (...)

W ten sposób pojęcie skutku finansowego rozłożenia płatności zaległości podatkowej na raty w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa, do której odwołuje się art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego poprzez użycie zwrotu <ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych> zostało w sposób nieuzasadniony przez zaskarżoną regulację zdefiniowane inaczej” (uzasadnienie wniosku, s. 9-10).

W dalszej części wniosku Wnioskodawca zauważył, iż „[r]ozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej zostało wydane przez Ministra Finansów na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych” oraz że „[z]godnie z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w

Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu”, po czym podniósł, że „rozporządzenie określające rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań budżetowych przez jednostki samorządu terytorialnego powinno gwarantować wiarygodne odzwierciedlenie rzeczywistych skutków finansowych zdarzeń kształtujących sytuację ekonomiczną samorządu. Również wytyczne dotyczące treści rozporządzenia wskazane w upoważnieniu do jego wydania nie powinny wychodzić poza to co jest konieczne dla odzwierciedlenia danych finansowych istotnych z punktu widzenia ustaw” (uzasadnienie wniosku, s. 11-12).

Wnioskodawca wskazał, że „[i]nstitucja ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych polegająca na rozłożeniu płatności zaległości podatkowej na raty jest instytucją prawa materialnego, której istota i skutki finansowe zostały przesądzone przez Ordynację podatkową, i których nie definiuje ustawodawca odmiennie w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, nakazując doliczać do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać także skutki finansowe wynikające z ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Skutkiem finansowym dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego w roku, w którym została wydana decyzja o rozłożeniu na raty zaległości nie jest utrata dochodu w postaci pełnej kwoty zaległości podatkowej, która wpłynie przecież do budżetu samorządu w kolejnych latach budżetowych w postaci rat i zostanie wykazana w sprawozdaniach Rb 27 S jako dochody otrzymane; skutkiem finansowym w tym okresie (uszczerpieniem majątkowym) wydania takiej decyzji jest jedynie kwota odsetek, jakie zostałyby uzyskane przez gminę, gdyby zaległość wraz z odsetkami nie została rozłożona na raty, pomniejszone ewentualnie o opłatę prolongacyjną uiszczaną wraz z ratami zaległości podatkowej, o ile taka opłata w gminie jest stosowana” (uzasadnienie wniosku, s. 12).

W przekonaniu Wnioskodawcy, „[p]rzewidziany w paragrafie 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji (...) nakaz ujmowania skutków finansowych rozłożenia na raty zapłaty podatku bądź zaległości podatkowej za kolejne okresy sprawozdawcze w roku, w którym została wydana decyzja oznacza odmienne definiowanie skutku finansowego niż przewidziane na gruncie art. 67a Ordynacji podatkowej i art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego”, a ponadto „uprawnionym jest postawienie zaskarżonej regulacji nie tylko zarzutu braku związku merytorycznego i funkcjonalnego z art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ale sprzeczności z tym przepisem, a przez to naruszenie zasad wydawania rozporządzeń przesądzonych przez art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Wyszedł bowiem (...) [normodawca - przyp. wł.] poza granice upoważnienia zawartego w art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych nakazującego określenie w drodze rozporządzenia jedynie rodzajów, form, terminów i sposobów sporządzania sprawozdań.

Nie może normodawca w drodze rozporządzenia kreować instytucji materialnoprawnych ani w ogóle, ani w sposób odmienny w stosunku do tego, co wynika z ustaw zwykłych” (uzasadnienie wniosku, s. 12-13).

Zdaniem Wnioskodawcy, „[n]iedopuszczalność określania w drodze rozporządzenia w odmienny sposób, niż to wynika z ustawy, skutków finansowych zdarzeń kształtujących potencjał dochodowy samorządów narusza (...) proklamowaną przez art. 167 ust. 3 Konstytucji RP zasadę ustawowego określania źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego”, ponieważ „[l]iteralna wykładnia art. 167 ust. 3 Konstytucji RP nakazuje ustawodawcy zwykłemu dochowanie formy ustawowej przy kreowaniu źródeł dochodów samorządu” (uzasadnienie wniosku, s. 13-14).

W końcowym fragmencie uzasadnienia tej części wniosku Wnioskodawca stwierdził, że, Jego zdaniem, „uprawnionym jest (...) zarzut naruszenia przez paragraf 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji (...) art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji RP przez to, że definiuje pojęcie skutków

finansowych wynikających z zastosowania przewidzianych w przepisach prawa podatkowego ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w sposób niezgodny z art. 32 ust. 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, a przez to wykracza poza granice upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia zawartego w art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych” (uzasadnienie wniosku, s. 16-17).

Odnośnie do zarzutu naruszenia przez § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji Rada Miejska w Nowym Warpnie stwierdziła na wstępie, że „[n]ieprawidłowe (pozaustawowe) powiększenie potencjału dochodów podatkowych gminy w oparciu o który wyznacza się gminy zobowiązane do dokonywania wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej spowodowało uszczerbek majątkowy Gminy Nowe Warpno. Stan taki, zdaniem Wnioskodawcy, narusza art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP” (uzasadnienie wniosku, s. 17).

Zdaniem Wnioskodawcy, „ingerencja ustawodawcy w sferę własności Gminy Nowe Warpno poprzez zaskarżoną regulację nie daje pogodzić się z konstytucyjnymi standardami ochrony mienia komunalnego.

Kalkulowanie wysokości kwot przypadających samorządom dochodów wprost na podstawie regulacji ustawowej gwarantuje im art. 167 ust. 3 Konstytucji RP, mający zastosowanie także do wpłat korekcyjno-wyrównawczych. Przewidywalność swojej sytuacji finansowej (majątkowej), w oparciu o regulację ustawową stanowi przesłankę podejmowania przez samorządy samodzielnych decyzji o kierunkach prowadzonej polityki finansowej; również skutki tych decyzji powinny dać się ustalić na podstawie regulacji ustawowej. Powyższe odnieść należy także do decyzji o zastosowaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. O skutkach przyznania takich ulg przesądził ustawodawca w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Nie może natomiast rozporządzeniem skutków tych modyfikować w stosunku do tego jak przesądził o nich normodawca w ustawie, i to w sposób

powodujący zwiększenie uszczerbku w dochodach, a co za tym idzie majątku jednostki samorządu terytorialnego.

Podwyższenie potencjału dochodów podatkowych gminy jakie dokonuje się poprzez zaskarżoną regulację w stosunku do tego, który zostałby ustalony w oparciu o przepisy ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, w tym art. 32 ust. 3 tej ustawy skutkuje zmniejszeniem dochodów własnych, z których gmina realizuje wpłaty korekcyjno-wyrównawcze, co narusza jej prawa majątkowe do dochodów ze źródeł określonych w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP” (uzasadnienie wniosku, s. 19).

W przekonaniu Wnioskodawcy, „ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych stanowią z mocy art. 217 Konstytucji RP standard konstytucyjny a jednocześnie instrument prowadzenia samodzielnej polityki podatkowej przez gminy i w związku z tym konsekwencje ich zastosowania nie mogą być dla samorządu nadmiernie dolegliwe. Powyższe nie oznacza, iż Wnioskodawca kwestionuje zasadność ujmowania w potencjale fiskalnym skutków finansowych przyznawania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w ogóle; kwestionuje jedynie fakt ponoszenia dodatkowych skutków finansowych w stosunku do tego co wynika z ustawy, a przewidzianych rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej”, oraz stwierdził, że, w Jego przekonaniu, „ingerencja w sferę praw majątkowych gminy do dochodów ze źródeł wskazanych w art. 167 ust. 2 Konstytucji RP poprzez kwestionowaną regulację nie jest uzasadniona żadnym celem mającym konstytucyjne uzasadnienie. Gmina Nowe Warpno nie czuje się zwolniona z obowiązku dokonywania wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w sytuacji, gdy jej potencjał finansowy będzie rzeczywiście wyższy od średniej we wszystkich gminach w kraju, i gotowa jest uszczuplić w tym celu swoje dochody, jednak nie wówczas, gdy potencjał jej dochodów podatkowych zostanie sztucznie i pozaustawowo podwyższony, co nie znajduje odzwierciedlenia w jej faktycznej sytuacji finansowej” (uzasadnienie wniosku, s. 19-20).

W końcowym fragmencie uzasadnienia wniosku Wnioskodawca przedstawił argumenty przemawiające - w Jego ocenie - za naruszeniem przez art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 i art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. art. 2 w związku z art. 167 ust. 2 i ust. 3 oraz w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji.

W tej części rozważań Wnioskodawca zwrócił uwagę, że „[g]dyby nawet Minister Finansów uznał prawidłowość rozumienia pojęcia skutków finansowych rozłożenia na raty zaległości podatkowej prezentowanego przez Wnioskodawcę (Wnioskodawca wyjawiał zamiar dokonania korekty złożonych sprawozdań budżetowych, polegającej na zmianie kwoty skutków finansowych wydania decyzji o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej w podatku od nieruchomości należnego od Skarbu Państwa - przyp. wł.), a co za tym idzie należałoby przyjąć, iż Gmina dokonała zawyżonych wpłat do budżetu państwa na część równoważącą subwencji ogólnej, możliwości domagania się zwrotu przez Gminę zawyżonej kwoty wpłat sprzeciwia się treść art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego” oraz przypomniał, że, „[z]godnie z brzmieniem tego przepisu, w przypadku stwierdzenia, że jednostka samorządu terytorialnego otrzymała część wyrównawczą, równoważącą lub regionalną subwencji ogólnej, w kwocie niższej od należnej lub dokonała wpłat określonych w art. 29, art. 30 i art. 70a, w kwocie wyższej od należnej - jednostce tej nie przysługuje zwiększenie odpowiedniej części subwencji ogólnej lub zmniejszenie wpłat” (uzasadnienie wniosku, s. 21).

Następnie Wnioskodawca wskazał, że „[g]warancję uzyskania należnej kwoty subwencji i dokonania wpłaty w kwocie nie wyższej niż należna powinny gwarantować przepisy określające zasady i tryb korekty ich wysokości w sytuacji przekazania tych kwot w nienależnej wysokości.

W praktyce możliwe są bowiem sytuacje, w których ustalenie potencjału dochodów podatkowych samorządu nastąpiło na podstawie błędnych danych lub nieprawidłowości czynności obliczenia, a co za tym idzie obowiązek realizacji wpłat do budżetu obciążać może samorząd, którego rzeczywisty potencjał

dochodów podatkowych jest niższy, niż przewidziany dla obowiązku dokonywania wpłat zaś kwota subwencji niższa od należnej.

Nie powinno to jednak skutkować, także po uchwaleniu ustawy budżetowej, w której wskutek błędnego ustalenia potencjału dochodów podatkowych przyjęto wyższe kwoty wpłat lub niższe kwoty subwencji, brakiem możliwości korekty w przyszłości danych stanowiących podstawę ustalenia tego potencjału, gdyż w przeciwnym razie <należna subwencja> i <należna wpłata> musiałyby być rozumiane nie jako subwencja i wpłata, których wysokość ustalono na podstawie ustawowego wzoru, a takie, których wysokość wynika z ustawy budżetowej”, po czym stwierdził, że „treść art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nakazuje (jednak - przyp. wł.) uznać, iż po uchwaleniu ustawy budżetowej korekta taka nie jest możliwa. W ten sposób ustawodawca zniósł pojęcie subwencji ogólnej i pojęcie wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej w kwocie należnej tj. ustalonej w sposób generalny i abstrakcyjny na podstawie kryteriów ustawowych, a co za tym idzie także prawo podmiotowe jednostki samorządu terytorialnego do domagania się wypłaty z budżetu państwa ustalonej w prawidłowej wysokości kwoty subwencji wyrównawczej, równoważącej i prawo do dokonania wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej w wysokości nie wyższej niż ta, która została obliczona na podstawie ustawowego wzoru. Innymi słowy należna kwota subwencji i należna kwota wpłaty stały się z mocy art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, kwotami nienależnymi, gdyż jednostka samorządu dochodzić ich nie może, bo nie przysługuje jej prawo do zwiększenia odpowiedniej części subwencji ogólnej lub zmniejszenia wpłat.

Tym samym uznać należy, że pomiędzy przepisami art. 20, 21 i 29 a art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zachodzi sprzeczność. Zaskarżona regulacja czyni również bezskuteczną korektę sprawozdań budżetowych, jakiej jednostka samorządu terytorialnego może dokonać na podstawie paragrafu 24 ust. 4 Instrukcji sporządzania sprawozdań

budżetowych stanowiącej załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej” (uzasadnienie wniosku, s. 22-23).

W przekonaniu Wnioskodawcy, „taka regulacja nie da się pogodzić z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP.

Po pierwsze, dlatego, że narusza zasady prawidłowej legislacji”, ponieważ za naruszające te zasady „należałoby (...) uznać uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia byłyby wzajemnie sprzeczne, co zdaniem Wnioskodawcy, ma miejsce w przypadku art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Jak bowiem wykazano należna, tj. wyliczona na podstawie przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego kwota części wyrównawczej i równoważącej subwencji ogólnej, do której prawo gwarantuje tym samorządom art. 167 ust. 2 i 3 Konstytucji RP jest jednocześnie kwotą, której egzekwować nie można, jak i sytuacja, w której nienależna, bo zawyżona, w stosunku do tego, co wynika z art. 29 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego kwota wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej staje się z woli ustawodawcy kwotą należną.

Po drugie, dlatego, że narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, jako, że ogranicza możliwość planowania dochodów na podstawie ustawy. Ustawa określająca dochody jednostek samorządu terytorialnego, to taka, która gwarantuje obliczalność, a co za tym idzie przewidywalność wysokości tych dochodów - tego wymaga art. 167 ust. 3 Konstytucji RP” (uzasadnienie wniosku, s. 23-24).

W końcowym fragmencie uzasadnienia tej części wniosku Wnioskodawca zwrócił uwagę, że „[j]ednostki samorządu terytorialnego powinny mieć możliwość dochodzenia swoich praw przed sądami powszechnymi i administracyjnymi - tego wymaga art. 165 ust. 2 Konstytucji RP, który stanowi, iż samodzielność jednostek samorządu terytorialnego podlega ochronie sądowej.

Skoro Konstytucja gwarantuje jednostkom samorządu terytorialnego ochronę sądową ich samodzielności, to gwarancja ta musi mieć charakter realny,

a nie pozorny. Jednostka samorządu terytorialnego może zatem pozywać, może być pozywana, może być także uczestnikiem postępowania.

Stosunki pomiędzy państwem a samorządem, zachodzące na gruncie art. 167 Konstytucji RP skutkują określonym świadczeniem pieniężnym albo z budżetu państwa do budżetów lokalnych, albo na odwrót, jak ma to miejsce w przypadku wpłat korekcyjno-wyrównawczych, a spór co do ich wysokości powinien rozstrzygnąć sąd. Zatem skutkiem relacji, jakie istnieją pomiędzy partnerami publicznymi na gruncie tego przepisu może być pojawienie się sporu o ustalenie stosunku i sporu o należne świadczenie, który powinien rozstrzygnąć sąd.

Z brzmienia art. 36 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wynika, iż kwota należnej subwencji i kwota należnej wpłaty nie jest sporna, podobnie jak fakt istnienia stosunku prawnosubwencyjnego, zatem znaczenie tego przepisu jest takie, że po uchwaleniu ustawy budżetowej znika roszczenie jednostek samorządu terytorialnego o wypłatę lub zwrot z budżetu państwa należnego świadczenia wynikające z tego stosunku, a fakt bezpodstawnego wzbogacenia po stronie państwa zostaje usankcjonowany prawnie. Nie przyznał ustawodawca jednostkom samorządu terytorialnego również roszczenia odszkodowawczego z tego tytułu, które mogłyby być realizowane po utracie mocy obowiązującej przez ustawę budżetową, i choć charakter stosunku prawnosubwencyjnego jest taki, że spór jaki może się pojawić pomiędzy państwem a samorządem dotyczyć powinien ewentualnie nieprzekazania należnego świadczenia, to przynajmniej odszkodowanie dochodzone w tym przypadku przed sądem cywilnym znosiłoby w części kompromitujące dla ustawodawcy znaczenie tej regulacji w postaci naruszenia fundamentalnych zasad ładu prawnego” i w konkluzji stwierdził, że zasadnym jest „uznanie, iż art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 i art. 29 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego jest niezgodny z zasadą państwa prawnego zawartą w art. 2 w związku z art. 167 ust.

2 i ust. 3 oraz w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji RP przez to, że znosi konstytucyjnie gwarantowane pojęcie subwencji należnej oraz że przewiduje pobranie wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w wysokości wyższej od należnej” (uzasadnienie wniosku, s. 24-25).

Zaskarżone przez Wnioskodawcę przepisy ustawy o dochodach j.s.t. mają następujące brzmienie:

„Art. 20. 1. Część wyrównawczą subwencji ogólnej dla gmin stanowi suma kwoty podstawowej oraz, z zastrzeżeniem ust. 9, kwoty uzupełniającej.

2. Kwotę podstawową otrzymuje gmina, w której wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w gminie, zwany dalej <wskaźnikiem G>, jest mniejszy niż 92% wskaźnika dochodów podatkowych dla wszystkich gmin, zwanego dalej <wskaźnikiem Gg>.

3. Przez dochody podatkowe, o których mowa w ust. 2, rozumie się łączne dochody z tytułu:

- 1) podatku od nieruchomości;
- 2) podatku rolnego;
- 3) podatku leśnego;
- 4) podatku od środków transportowych;
- 5) podatku od czynności cywilnoprawnych;
- 6) podatku od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej;
- 7) wpływów z opłaty skarbowej;
- 8) wpływów z opłaty eksploatacyjnej;
- 9) udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 10) udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych.

4. Wskaźnik G oblicza się dzieląc kwotę dochodów podatkowych gminy, ustalanych z uwzględnieniem art. 32 ust. 1 i 3, za rok poprzedzający rok bazowy przez liczbę mieszkańców gminy.

5. Wskaźnik Gg oblicza się dzieląc sumę dochodów podatkowych, ustalanych z uwzględnieniem art. 32 ust. 1 i 3, wszystkich gmin za rok poprzedzający rok bazowy przez liczbę mieszkańców kraju.

6. Wysokość należnej gminie kwoty podstawowej oblicza się dla gmin, w których:

1) wskaźnik G jest równy lub niższy od 40% wskaźnika Gg - mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez liczbę stanowiącą sumę:

a) liczby stanowiącej 99% różnicy między 40% wskaźnika Gg i wskaźnikiem G,

b) liczby stanowiącej 41,97% wskaźnika Gg;

2) wskaźnik G jest wyższy od 40% i nie wyższy od 75% wskaźnika Gg - mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez liczbę stanowiącą sumę:

a) liczby stanowiącej 83% różnicy między 75% wskaźnika Gg i wskaźnikiem G,

b) liczby stanowiącej 12,92% wskaźnika Gg;

3) wskaźnik G jest wyższy od 75% i niższy od 92% wskaźnika Gg - mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez liczbę stanowiącą 76% różnicy między 92% wskaźnika Gg i wskaźnikiem G.

7. Kwotę uzupełniającą otrzymuje gmina, w której gęstość zaludnienia jest niższa od średniej gęstości zaludnienia w kraju.

8. Wysokość należnej gminie kwoty uzupełniającej oblicza się jako iloczyn:

1) 17% wskaźnika Gg;

2) liczby mieszkańców gminy;

3) ilorazu różnicy średniej gęstości zaludnienia w kraju i gęstości zaludnienia w gminie do średniej gęstości zaludnienia w kraju.

9. Jeżeli w gminie, o której mowa w ust. 7, wskaźnik G jest wyższy od 150% wskaźnika Gg, gmina ta nie otrzymuje kwoty uzupełniającej. Kwota uzupełniająca, wyliczona w sposób określony w ust. 8, zwiększa część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin.

Art. 21. 1. Część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin ustala się w wysokości stanowiącej sumę łącznej kwoty wpłat gmin określonych w art. 29 oraz

łączonej kwoty uzupełniającej części wyrównawczej subwencji ogólnej, o której mowa w art. 20 ust. 9.

2. Część równoważącą subwencji ogólnej dzieli się między gminy w sposób określony w art. 21a.

3. (uchylony).”;

„Art. 29. 1. Gminy, w których wskaźnik G jest większy niż 150% wskaźnika Gg, dokonują wpłat do budżetu państwa, z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin.

2. Kwotę rocznej wpłaty oblicza się mnożąc liczbę mieszkańców gminy przez kwotę wynoszącą:

1) 20% nadwyżki wskaźnika G ponad 150% wskaźnika Gg - dla gmin, w których wskaźnik G jest nie większy niż 200% wskaźnika Gg;

2) 10% wskaźnika Gg, powiększoną o 25% nadwyżki wskaźnika G ponad 200% wskaźnika Gg - dla gmin, w których wskaźnik G jest większy niż 200% i nie większy niż 300% wskaźnika Gg;

3) 35% wskaźnika Gg, powiększoną o 30% nadwyżki wskaźnika G ponad 300% wskaźnika Gg - dla gmin, w których wskaźnik G jest większy niż 300% wskaźnika Gg.”;

„Art. 36. 1. W przypadku gdy ustalona dla jednostki samorządu terytorialnego część wyrównawcza, równoważająca lub regionalna subwencji ogólnej jest wyższa od należnej lub wpłata, o której mowa w art. 29, art. 30 i art. 70a, została ustalona w kwocie niższej od należnej, minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze decyzji:

1) zmniejsza o odpowiednie kwoty części subwencji ogólnej w zakresie subwencji na rok budżetowy oraz:

a) potrąca z kolejnej raty nienależnie otrzymaną kwotę, wynikającą ze zmniejszenia tej części subwencji, a jeżeli nienależnie otrzymana kwota jest wyższa od jednej raty - wstrzymuje przekazywanie rat, bądź gdy nienależnie otrzymana kwota jest wyższa od kwoty pozostałej do przekazania do końca roku

budżetowego - wstrzymuje przekazywanie rat i zobowiązuje do zwrotu pozostałej części nienależnej kwoty części subwencji,

b) zobowiązuje do zapłaty odsetek, ustalonych jak dla zaległości podatkowych, od nienależnie otrzymanej kwoty, wynikającej ze zmniejszenia tej części subwencji;

2) zobowiązuje do zwrotu nienależnej kwoty części subwencji ogólnej wraz z odsetkami ustalonymi jak dla zaległości podatkowych, chyba że jednostka ta dokonała wcześniej zwrotu nienależnie otrzymanych kwot wraz z odsetkami ustalonymi jak dla zaległości podatkowych - w zakresie subwencji za lata poprzedzające rok budżetowy;

3) zwiększa kwotę wpłat od jednostki samorządu terytorialnego oraz zobowiązuje do zapłaty należnej kwoty wraz z odsetkami ustalonymi jak dla zaległości podatkowych.

1a. Jeżeli nienależna kwota subwencji lub kwota zwiększenia wpłat, o których mowa w ust. 1, jest niższa od minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalonego na rok budżetowy, minister właściwy do spraw finansów publicznych nie dokonuje czynności, o których mowa w ust. 1.

2. Decyzja, o której mowa w ust. 1 pkt 1, podlega natychmiastowemu wykonaniu.

3. W przypadkach określonych w ust. 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych zawiadamia właściwą regionalną izbę obrachunkową o zmniejszeniu kwoty części subwencji ogólnej dla jednostki samorządu terytorialnego lub zwiększeniu kwoty jej wpłat.

4. Kwoty, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uzyskane nienależnie przez jednostkę samorządu terytorialnego, ustalone:

1) na rok budżetowy - podlegają zwrotowi do budżetu państwa i tworzą rezerwę przeznaczoną dla jednostek samorządu terytorialnego, którą dysponuje minister właściwy do spraw finansów publicznych;

2) za lata poprzedzające rok budżetowy - podlegają zwrotowi do budżetu państwa i stanowią wydatek budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

4a. Uzyskane nienależnie przez jednostkę samorządu terytorialnego kwoty części wyrównawczej, równoważącej i regionalnej subwencji ogólnej, o których mowa w ust. 1 pkt 1, zwrócone po dniu 15 grudnia roku budżetowego nie tworzą rezerwy, o której mowa w ust. 4 pkt 1, i podlegają zwrotowi do budżetu państwa.

5. Kwoty, o których mowa w ust. 1 pkt 3, podlegają wpłacie do budżetu państwa.

6. Odsetki od kwot, o których mowa w ust. 1, jednostka samorządu terytorialnego nalicza:

1) od dnia następnego po dniu, w którym obciążono rachunek bankowy budżetu państwa na podstawie polecenia przelewu z tytułu każdej kolejnej zawyżonej raty odpowiedniej części subwencji ogólnej, a w przypadku wpłat określonych w art. 29, art. 30 i art. 70a - od dnia następnego po dniu, w którym wpłata powinna być dokonana w prawidłowej wysokości;

2) do dnia:

a) zwrotu na rachunek budżetu państwa nienależnej kwoty lub

b) potrącenia nienależnej kwoty, lub

c) obciążenia rachunku gminy na podstawie polecenia przelewu z tytułu wpłaty.

7. Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego, z przyczyn od siebie niezależnych, otrzymała część wyrównawczą, równoważącą lub regionalną subwencji ogólnej, w kwocie wyższej od należnej lub dokonała wpłat określonych w art. 29, art. 30 i art. 70a, w kwocie niższej od należnej, nie nalicza się odsetek, o których mowa w ust. 1.

7a. Jeżeli podstawą do wydania decyzji, o której mowa w ust. 1 pkt 1, są korekty sprawozdań jednostek samorządu terytorialnego, których obowiązek sporządzania wynika z przepisów o finansach publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej, złożone do właściwych regionalnych izb obrachunkowych po dniu 30 czerwca roku bazowego, ale przed dniem ogłoszenia ustawy budżetowej - nie nalicza się odsetek, o których mowa w ust. 1.

8. Decyzja o zwrocie nienależnej kwoty części subwencji ogólnej nie może być wydana po upływie 5 lat, licząc od końca roku budżetowego, za który

sporządzono sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zawierające dane stanowiące podstawę do wyliczenia subwencji.

9. Decyzja zwiększająca kwotę wpłat od jednostki samorządu terytorialnego nie może być wydana po upływie 5 lat, licząc od końca roku budżetowego, za który sporządzono sprawozdanie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, zawierające dane stanowiące podstawę do wyliczenia wpłat.

10. W przypadku stwierdzenia, że jednostka samorządu terytorialnego otrzymała część wyrównawczą, równoważącą lub regionalną subwencji ogólnej, w kwocie niższej od należnej lub dokonała wpłat określonych w art. 29, art. 30 i art. 70a, w kwocie wyższej od należnej - jednostce tej nie przysługuje zwiększenie odpowiedniej części subwencji ogólnej lub zmniejszenie wpłat (podkr. wł.).”

Wnioskodawca jednym z dwóch odrębnych przedmiotów zaskarżenia uczynił normę zawartą w art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 i art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. (jako drugi przedmiot zaskarżenia wskazał przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia) co oznacza, iż w kontekście, w jakim w tym przypadku występuje art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t., jest on **przepisem wiodącym**.

E. Ruśkowski i J. M. Salachna wskazują, że „[p]rzepisy art. 36 (ustawy o dochodach j.s.t. - przyp. wł.) ustalają zasady postępowania w sytuacji, gdy j.s.t. otrzymała część wyrównawczą, równoważącą lub regionalną subwencji ogólnej w nienależnej wysokości, lub gdy dokonała wpłat, o których mowa w art. 29-31 u.d.j.s.t., w niewłaściwej wysokości. (...)

W ust. 1 komentowanego artykułu mowa jest o kwotach części subwencji wyższych od należnych i wpłatach niższych od należnych. Kwotami należnymi, o których mowa w tym przepisie, są roczne kwoty wynikające z informacji, o której mowa w art. 33 ust. 1 pkt 2 u.d.j.s.t. Należy bowiem zauważyć (...), iż sposób rozliczenia kwot, które zostały przekazane w nienależnej wysokości (w

stosunku do wynikającej z projektu ustawy budżetowej) w czasie między opracowaniem projektu a uchwaleniem ustawy budżetowej ustalają przepisy art. 33 u.d.j.s.t. Po uchwaleniu ustawy budżetowej nie jest przewidziany tryb informowania j.s.t. o zmianach tych kwot, z czego należy wywodzić, że są one ostateczne. Od tego momentu zatem wszelkie stwierdzone nieprawidłowości w ustalonych dla danej j.s.t. kwotach subwencji lub wpłat podlegają rozliczeniu w trybie art. 36 u.d.j.s.t. - jako kwoty nienależnie pobrane lub wpłacone w zaniżonej wysokości. (...)

Stwierdzenie otrzymania przez j.s.t. zawyżonej części wyrównawczej, równoważącej lub regionalnej subwencji ogólnej skutkuje wydaniem przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych decyzji zmniejszającej lub wstrzymującej wypłaty rat części subwencji o kwotę zawyżenia oraz zobowiązującej do zapłaty odsetek. Tryb ten dotyczy sytuacji, w której zawyżona została subwencja za dany rok budżetowy. Jeżeli zawyżenie dotyczyło lat wcześniejszych, decyzja ministra ma charakter zobowiązujący j.s.t. do zwrotu kwot pobranych w nieprawidłowej wysokości wraz z odsetkami. (...)

Decyzja w sprawie zwiększenia kwoty wpłat również ma charakter zobowiązujący j.s.t. do dokonania wpłat wraz z odsetkami. (...)

Istotną kwestią jest, iż (...), zgodnie z ust. 10 komentowanego artykułu, w przypadku gdy j.s.t. otrzymała kwoty części wyrównawczej, równoważącej lub regionalnej subwencji ogólnej w wysokości niższej niż należna lub kwota wniesionych wpłat była wyższa niż należna - j.s.t. nie przysługuje prawo do zwiększenia danej części subwencji lub zmniejszenia kwoty wpłat.

Analizując ten przepis, należy wskazać na zasadniczą różnicę między regulacją art. 42 ust. 10 u.d.j.s.t. 1999-2003 i obecną regulacją. Zrezygnowano mianowicie z określenia, że brak prawa do zwiększenia subwencji lub zmniejszenia wpłat jest związany z faktem przedstawienia przez j.s.t. nieprawdziwych danych w odpowiednich sprawozdaniach. Była to więc pewna sankcja dla j.s.t. za sporządzanie sprawozdań zawierających dane odbiegające od

rzeczywistości - tylko w przypadku, gdy sprawozdanie (sporządzane przez j.s.t.) zawierało nieprawdziwe dane, zamknięta była droga dochodzenia należnych jednostce kwot lub zwrotu nienależnych wpłat, które wynikałyby z prawidłowo sporządzonego sprawozdania.

Obecna regulacja na równi traktuje zaniżenie subwencji lub zawyżenie wpłat zawinione przez j.s.t. i wynikające z innych powodów, którymi mogą być hipotetycznie:

- ustalenie niewłaściwej liczby mieszkańców gminy, powiatu lub województwa przez Prezesa GUS (art. 20 ust. 4, art. 22 ust. 4, art. 22 ust. 8 pkt 1-3, art. 24 ust. 4, 7 i 8, art. 25 ust. 4, art. 29-31 u.d.j.s.t.);
- błędne ustalenie gęstości zaludnienia na terenie gminy przez Prezesa GUS (art. 20 ust. 7 u.d.j.s.t.);
- niewłaściwa wysokość stopy bezrobocia w powiecie lub województwie ustalona przez Prezesa GUS (art. art. 22 ust. 7 i ust. 8 pkt 1-3, art. 25 ust. 2 u.d.j.s.t.);
- niewłaściwa liczba bezrobotnych w województwie ustalona przez Prezesa GUS (art. 25 ust. 3 pkt 4-8 u.d.j.s.t.); negatywne a niezawinione przez samorząd wojewódzki skutki w tym zakresie mogą wynikać również z tego, iż źródłem nieprawidłowych danych będą liczby wynikające z ewidencji bezrobotnych prowadzonej przez powiatowe urzędy pracy (na podstawie ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy);
- niewłaściwe dane w zakresie PKB w województwie (art. 25 ust. 6 u.d.j.s.t.);
- niewłaściwe dane w zakresie powierzchni dróg wojewódzkich, wykazane przez ministra właściwego do spraw transportu (art. 25 ust. 4 w zw. z art. 2 pkt 12 u.d.j.s.t.), mimo prawidłowych informacji przekazanych przez zarząd województwa na podstawie prowadzonej przezeń ewidencji dróg;
- błędy w obliczeniu należnej części subwencji lub kwoty wpłat na etapie określania ich wysokości w projekcie budżetu.

(...) należy stwierdzić, iż możliwość zweryfikowania kwot części subwencji - ustalonych jako zaniżone i należnych wpłat - określonych w

zawyżonej wysokości, j.s.t. posiadają tylko w okresie między opracowaniem projektu budżetu a uchwaleniem ustawy budżetowej. Kwotami należnymi są bowiem, co wynika z art. 33 ust. 2 i 4 u.d.j.s.t., kwoty wynikające z informacji przekazanej na podstawie art. 33 ust. 1 pkt 2 u.d.j.s.t. (podkr. wł.). Wynika z tego, iż w interesie j.s.t. jest analizowanie danych zawartych w informacji przekazywanej im przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 33 ust. 1 pkt 1 u.d.j.s.t. **Tylko w trakcie prac nad projektem budżetu państwa istnieje bowiem możliwość zweryfikowania kwot ustalonych ze szkodą dla budżetu danej j.s.t.** (podkr. wł.) [...]

Rozliczenie już przekazanych, zaniżonych (według stosunku między danymi przyjętej ustawy budżetowej a jej projektem), rat subwencji oraz zawyżonych wpłat nastąpi w trybie art. 33 ust. 2 pkt 1 i ust. 4 pkt 2 u.d.j.s.t.” (E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, http://lex/lex/content.rpc?reqId=1510138480363_1791731315).

W przypadku wskazanych wyżej, zaskarżonych przez Wnioskodawcę, regulacji, spośród których przepisem wiodącym (głównym) uczyniono art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t., jako przepisy związkowe wskazano art. 20, art. 21 i art. 29 ustawy o dochodach j.s.t., które określają konstrukcję subwencji ogólnej dla gmin, w tym kryteria identyfikujące gminy zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych oraz kryteria identyfikujące beneficjentów (spośród gmin) części równoważącej subwencji ogólnej.

Art. 20 ustawy o dochodach j.s.t. określa warunki, jakie powinna spełniać gmina, aby posiadać prawo do otrzymywania kwoty podstawowej i kwoty uzupełniającej, stanowiących elementy części wyrównawczej subwencji ogólnej.

W art. 21 ustawy o dochodach j.s.t. ust. 1 określa zasady ustalania kwoty przeznaczonej na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin (ust. 2 odsyła do art. 21a, zaś ust. 3 został uchylony).

Art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. określa zasady ustalania wysokości wpłat wnoszonych przez zobowiązane do tego gminy.

Omawiając konstrukcję subwencji ogólnej dla gmin, przewidzianą w ustawie o dochodach j.s.t., A. Niezgoda wskazał, że subwencja ta „składa się z części wyrównawczej, równoważącej oraz oświatowej. Poza wskazanymi częściami subwencji, wynikającymi z przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, gminy otrzymują, na podstawie odrębnej ustawy, część rekompensującą (ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw, Dz. U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm. - przyp. Autora).

Część wyrównawcza subwencji dla gmin finansowana jest w całości ze środków państwa. Stanowi zatem instrument pionowej redystrybucji środków publicznych, jaka dokonuje się między państwem a jednostkami samorządu terytorialnego (podkr. wł.). Opisywana część subwencji ogólnej składa się z dwu kwot. Pierwszą z nich jest **kwota podstawowa (podkr. wł.)** przyznawana gminom o ograniczonym dostępie do źródeł dochodów własnych. Natomiast drugą stanowi **kwota uzupełniająca (podkr. wł.)**. Kwotę tę otrzymują z kolei gminy o niskiej gęstości zaludnienia.

Dostęp poszczególnych gmin do źródeł dochodów własnych mierzy się za pomocą wskaźnika dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w gminie. Ustawodawca nazwał go wskaźnikiem G. Wskaźnik G oblicza się, dzieląc kwotę dochodów podatkowych, jakie gmina uzyskała w roku poprzedzającym rok bazowy, przez liczbę mieszkańców gminy. Rokiem bazowym jest rok poprzedzający rok budżetowy, na który oblicza się wysokość subwencji (zob. art. 2 pkt 3 u.d.j.s.t. - przyp. Autora). Dostęp gmin do źródeł dochodów ustala się zatem w oparciu o dane, które mogą nie być do końca aktualne. **Chodzi bowiem o dane za okres o dwa lata poprzedzający rok, na który oblicza się subwencję (podkr. wł.).** W ciągu tego czasu sytuacja finansowa konkretnej gminy może zaś

ulec zmianie. Jest to jednak rozwiązanie uzasadnione procedurą składania przez jednostki samorządu terytorialnego sprawozdań z wykonania budżetu, a zatem także z realizacji dochodów będących podstawą obliczania wskaźnika G.

Podstawą obliczenia dochodów podatkowych są wpływy z podatków i opłat, które, zdaniem ustawodawcy, w najpełniejszy sposób określają sytuację finansową gmin. Należą do nich: podatek od nieruchomości, podatek rolny, podatek leśny, podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, opłata skarbową oraz opłata eksploatacyjna. Obliczając dochody podatkowe, uwzględnia się także wpływy z udziału gminy we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych (zob. art. 20 ust. 3 u.d.j.s.t. - przyp. Autora). Nie bierze się zatem pod uwagę wpływów z podatku od spadków i darowizn oraz opłat lokalnych.

Przy obliczaniu wskaźnika dochodów podatkowych bierze się jednak pod uwagę nie rzeczywiste kwoty dochodów uzyskanych ze wskazanych wyżej podatków i opłat, lecz wpływy potencjalne (podkr. wł.). Chodzi mianowicie o wpływy, jakie gmina mogłaby osiągnąć, gdyby nie korzystała z przysługującego jej prawa do obniżania stawek podatkowych. Z tego powodu przy obliczaniu wskaźnika dochodów podatkowych uwzględnia się wpływy z podatku rolnego wynikające z przyjęcia za stawkę podatkową średniej ceny skupu żyta podawanej do wiadomości przez Prezesa GUS. Przy obliczaniu z kolei wpływów z podatku leśnego stosuje się jako stawkę podatkową średnią cenę sprzedaży drewna. **Natomiast przy obliczaniu wpływów z podatków lokalnych zastosowanie mają stawki maksymalne określone na każdy rok podatkowy przepisami rozporządzenia Ministra Finansów (podkr. wł.).** Ponadto, ustalając wpływy ze wskazanych wyżej danin w celu obliczenia wskaźnika dochodów podatkowych, **nie bierze się pod uwagę skutków zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (podkr. wł.).** W ten sposób skutki

finansowe prowadzonej przez gminę polityki fiskalnej nie powodują zwiększenia części wyrównawczej subwencji (zob. 32 ust. 2 i 3 u.d.j.s.t. - przyp. Autora). **Jest to rozwiązanie słuszne i zgodne z zasadą samodzielności jednostek samorządu. Uniemożliwia ono bowiem przerzucanie skutków finansowych obniżania ciężarów podatkowych mieszkańców gminy na członków innych społeczności lokalnych (podkr. wł.).**

W analogiczny sposób, dzieląc sumę dochodów podatkowych wszystkich gmin przez liczbę mieszkańców kraju, oblicza się wskaźnik dochodów podatkowych dla wszystkich gmin, określony w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego jako wskaźnik Gg (zob. art. 20 ust. 2 i 5 u.d.j.s.t. - przyp. Autora). Jest to wskaźnik przeciętny, będący punktem odniesienia przy ustalaniu sytuacji finansowej konkretnej gminy.

Do otrzymania kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji nie są jednak uprawnione wszystkie gminy mające wskaźnik G niższy od poziomu przeciętnego, wyznaczanego wysokością wskaźnika Gg. Kwotę, o jakiej mowa, otrzymują jedynie te gminy, w których wskaźnik G jest mniejszy niż 92% wskaźnika Gg. **Wysokość kwoty podstawowej uzależniona jest od poziomu własnych dochodów podatkowych w przeliczeniu na jednego mieszkańca (podkr. wł.).** Dla gmin najmniej zasobnych, w których wskaźnik G jest mniejszy lub równy 40% wskaźnika Gg, oblicza się ją w następujący sposób (zob. art. 20 ust. 6 u.d.j.s.t. - przyp. Autora):

$$K_p = l.m. \times [99\% (40\% G_g - G) + 41,97\% G_g]$$

gdzie: K_p oznacza kwotę podstawową części wyrównawczej subwencji, natomiast $l.m.$ oznacza liczbę mieszkańców gminy.

Dla gmin, które mają nieco szerszy dostęp do źródeł dochodów podatkowych, w których wskaźnik G jest wyższy od 40%, lecz nie wyższy od 75% wskaźnika Gg kwotę podstawową oblicza się według wzoru:

$$K_p = l.m. \times [83\% (75\% G_g - G) + 12,92\% G_g]$$

Natomiast gminy, w których wskaźnik G jest wyższy niż 75% Gg otrzymują kwotę wyrównawczą obliczoną następująco:

$$Kp = l.m. \times [76\% (92\% Gg - G)]$$

Analizując przedstawione wyżej zasady obliczania wysokości kwoty podstawowej, można zauważyć, że im niższy jest wskaźnik dochodów podatkowych danej gminy, tym większą kwotę otrzyma ona w przeliczeniu na jednego mieszkańca. W żadnym jednak przypadku kwota podstawowa nie zapewni wyrównania wysokości dochodów gminy do poziomu przeciętnego wyrażonego wskaźnikiem Gg ani nawet do poziomu 92% tego wskaźnika. Zniechęcałoby to bowiem do podejmowania działań ukierunkowanych na zwiększanie wydajności źródeł dochodów własnych, a tym samym pośrednio prowadziło do ograniczenia samodzielności gminy. (...)

Kwotę uzupełniającą części wyrównawczej otrzymują gminy, w których gęstość zaludnienia jest niższa od średniej gęstości zaludnienia w kraju (podkr. wł.). Wysokość należności konkretnej gminy z tego tytułu oblicza się w następujący sposób:

$$Ku = 17\% Gg \times l.m. \times [(\acute{s}gzk - gzg) : \acute{s}gzk]$$

gdzie: Ku oznacza kwotę uzupełniającą, $\acute{s}gzk$ oznacza średnią gęstość zaludnienia w kraju, natomiast gzg oznacza gęstość zaludnienia w gminie.

Z podanego wyżej wzoru wynika, że im niższa jest gęstość zaludnienia w gminie, tym większą kwotę uzupełniającą w przeliczeniu na jednego mieszkańca gmina ta otrzyma. Należy jednak zaznaczyć, że gminy słabo zaludnione, posiadające jednak znacznie szerszy niż pozostałe dostęp do środków publicznych, nie otrzymują kwoty uzupełniającej (nie otrzymują kwoty uzupełniającej gminy, w których wskaźnik G jest wyższy od 150% wskaźnika Gg. Zob. art. 20 ust. 9 u.d.j.s.t. - przyp. Autora). Gminy o wyższej niż średnia krajowa gęstości zaludnienia to przede wszystkim miasta. Kwota uzupełniająca kierowana jest zatem głównie do gmin wiejskich, które mają znacznie mniejsze od miast możliwości czerpania środków finansowych ze źródeł dochodów

własnych. Zważywszy ponadto, że kwoty tej nie otrzymują gminy zasobne można stwierdzić, że stanowi ona, podobnie jak kwota podstawowa, instrument uzupełniania dochodów własnych jednostki samorządu, zbyt niskich w stosunku do wydatków ponoszonych dla zrealizowania nałożonych na nią zadań.

Uzupełnieniem części wyrównawczej subwencji, w jej funkcji finansowego mechanizmu wyrównawczego są, jak była wyżej mowa, wpłaty gmin o szerszym niż inne dostępie do środków publicznych. Do dokonywania tych wpłat do budżetu państwa zobowiązane są gminy, w których wskaźnik G przekracza 150% wskaźnika Gg (zob. art. 29 ust. 1 u.d.j.s.t. - przyp. Autora). **Środki uzyskane przez budżet państwa z tego tytułu przeznaczone są na finansowanie części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin** (podkr. wł.). Ostatecznie trafiają więc do innych gmin. Nie służą one zatem do finansowania zadań realizowanych przez administrację rządową, stanowią zaś instrument poziomej redystrybucji środków publicznych między jednostkami samorządu terytorialnego.

Wysokość wpłaty, jaką zobowiązana jest wnieść konkretna gmina, uzależniona jest od liczby jej mieszkańców oraz poziomu wskaźnika G (zob. art. 29 ust. 2 u.d.j.s.t. - przyp. Autora) [podkr. wł.]. Dla gmin, w których wskaźnik G jest większy niż 150%, a nie przekracza 200% wskaźnika Gg, kwotę wpłaty oblicza się następująco:

$$Kw = l.m. \times 20\% (G - 150\% Gg)$$

gdzie: Kw oznacza kwotę wpłaty, natomiast l.m. liczbę mieszkańców.

Gminy, w których wskaźnik G jest większy niż 200% wskaźnika Gg, lecz nie przekracza jednocześnie 300% tego wskaźnika, wnoszą kwotę wpłaty w wysokości obliczonej według wzoru:

$$Kw = l.m. \times [10\% Gg + 25\% (G - 200\% Gg)]$$

Natomiast gminy o najszerszym dostępie do źródeł dochodów, w których wskaźnik G przekracza 300% wskaźnika Gg, dokonują wpłaty obliczonej według następującego wzoru:

$$Kw = l.m. \times [35\% Gg + 30\% (G - 300\% Gg)]$$

Przedstawione wyżej ustawowe reguły obliczania części wyrównawczej subwencji dla gmin oraz wpłat gmin zasobnych finansowo mają zobiiektywizowany charakter. Wyklucza to możliwość podejmowania przez organy administracji rządowej decyzji uznaniowych, stanowiąc tym samym gwarancję samodzielności finansowej gmin. Jest to, z punktu widzenia ochrony samodzielności gmin, niewątpliwa zaleta omawianych regulacji (podkr. wł.). [...]

Kolejnym elementem subwencji dla gmin jest **część równoważąca** (podkr. wł.). Globalna wysokość tej części subwencji wyznaczana jest według kryteriów zobiiektywizowanych, określonych ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Na kwotę części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin, określaną na dany rok w ustawie budżetowej, składają się dwa elementy. Pierwszy z nich stanowią wpłaty gmin zasobnych finansowo, o których była wyżej mowa. Drugim elementem jest suma kwot uzupełniających części wyrównawczej subwencji, obliczonych dla gmin zasobnych o niskiej gęstości zaludnienia, ale im niewypłaconych (zob. art. 21 ust. 1 u.d.j.s.t. - przyp. Autora).

Część równoważąca dzielona jest między gminy w następujący sposób (zob. art. 21a ust. 1 u.d.j.s.t. - przyp. Autora): 50% wspomnianej wyżej kwoty rozdziela się między gminy o statusie miasta, w których wydatki na wypłatę dodatków mieszkaniowych, wykonane w roku poprzedzającym rok bazowy, w przeliczeniu na jednego mieszkańca gminy, były wyższe niż 80% średnich wydatków na dodatki mieszkaniowe gmin miejskich w tym roku, w przeliczeniu na jednego mieszkańca. Z kolei 25% kwoty części równoważącej rozdziela się między pozostałe gminy, tj. gminy wiejskie oraz miejsko-wiejskie, w których wydatki na wypłatę dodatków mieszkaniowych, wykonane w roku poprzedzającym rok bazowy, w przeliczeniu na jednego mieszkańca danej gminy, były wyższe niż 90% średnich wydatków na dodatki mieszkaniowe tych gmin, w przeliczeniu na jednego mieszkańca.

Należy zauważyć, że opisany wyżej podział 75% części równoważącej subwencji między gminy dokonywany jest niezależnie od poziomu ich zasobności, w celu uzupełnienia dochodów w związku ze zmianą finansowania zadań. Wynika to stąd, że reformując system dochodów jednostek samorządu terytorialnego, dokonano jednocześnie przerwania finansowania wielu zadań publicznych z państwa na gminy. Przykładowo można wskazać likwidację wielu dotacji na finansowanie zadań własnych oraz zmianę kwalifikacji niektórych zadań realizowanych przez gminy z zadań zleconych, finansowanych dotacjami z budżetu państwa, na zadania własne, które powinny być finansowane z dochodów własnych lub subwencji (zob. rozdział 8 u.d.j.s.t. - przyp. Autora).

Pozostałą kwotę części równoważącej, wynoszącą również 25%, rozdziela się między gminy wiejskie i miejsko-wiejskie o ograniczonym dostępie do niektórych źródeł dochodów własnych. W podziale tej ostatniej kwoty uczestniczą gminy, w których suma dochodów, uzyskana w roku poprzedzającym rok bazowy, z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku rolnego i leśnego, w przeliczeniu na jednego mieszkańca, jest niższa od 80% średnich dochodów ze wskazanych wyżej tytułów uzyskiwanych przez gminy wiejskie i miejsko-wiejskie. Ten element części równoważącej subwencji stanowi zatem w określonym stopniu uzupełnienie systemu wyrównywania dostępu do źródeł dochodów własnych gmin, jakim jest część wyrównawcza subwencji oraz wpłaty gmin. Zasady obliczania wydatków i dochodów gmin, od których uzależnione jest uprawnienie do otrzymania środków pieniężnych tytułem części równoważącej subwencji, określa ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (zob. art. 21a ust. 2-4 u.d.j.s.t. - przyp. Autora). [...]

Oprócz części wyrównawczej, równoważącej i oświatowej gminy otrzymują część rekompensującą subwencji ogólnej. Celem wprowadzenia tej części subwencji jest wyrównywanie gminom ubytku dochodów wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości niektórych przedsiębiorców

prowadzących działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej” (A. Hanusz [red.], P. Czerski, M. Musiał, A. Niezgoda, P. Szcześniak, *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer 2015, http://lex/lex/content.rpc?reqId=1510151628098_1690000122).

Za uzupełnienie przedstawionych wyżej uwag A. Niezgody, odnoszących się do konstrukcji subwencji ogólnej dla gmin, mogą posłużyć niektóre tezy zawarte w komentarzu W. Miemca i P. Pesta do przepisów ustawy o dochodach j.s.t. zawierających kryteria, wedle których identyfikowane są gminy zobowiązane do dokonywania wpłat do budżetu państwa, z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, oraz kryteria podziału części równoważącej.

Omawiając kryteria identyfikujące gminy zobowiązane do dokonywania wpłat wyrównawczych, W. Miemiec i P. Pest stwierdzili, między innymi, że:

- „[p]odstawą prawną obowiązku dokonywania wpłat wyrównawczych przez gminy jest art. 29 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego”;

- skoro wskaźnik G „odwołuje się do dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w danej gminie”, zaś wskaźnik Gg odwołuje się „do dochodów podatkowych dla wszystkich gmin w kraju”, to „**kryteriami identyfikującymi gminy zobowiązane do dokonywania wpłat do budżetu państwa i następnie przeznaczenia ich na część równoważącą subwencji ogólnej, są:**

- **liczba mieszkańców,**

- **wskazane w ustawie dochody podatkowe (podkr. wł.)**”;

- „[z]godnie z art. 2 pkt 4 u.d.j.s.t., ilekroć w ustawie jest mowa o liczbie mieszkańców, rozumie się przez to **liczbę mieszkańców faktycznie zamieszkałych** na obszarze danej j.s.t. lub obszarze kraju, **według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok bazowy**, ustaloną przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Takie rozwiązanie oznacza, że liczba

mieszkańców obliczana jest na podstawie danych sprzed dwóch lat w stosunku do roku budżetowego”;

- „[d]rugim, obok liczby ludności, kryterium określania j.s.t. zobowiązanych do dokonywania wpłat wyrównawczych jest potencjał finansowy (siła dochodowa), przyjmujący w polskim prawie postać dochodów podatkowych”;

- „udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych nie stanowią, z punktu widzenia materialnoprawnego, gminnego czy powiatowego dochodu podatkowego. Pojęcia podatku, ustawy podatkowej, a także przepisów prawa podatkowego są ustalone w przepisach art. 84 i art. 217 Konstytucji RP oraz w art. 3 pkt 1-3 (...) [Ordynacji podatkowej - przyp. wł.]. Przepisy te wymagają, aby podatki były regulowane przez przepisy ustaw podatkowych. Ustawy te muszą zawierać ściśle sprecyzowane elementy podatkowoprawnego stanu faktycznego. Udziały pozyskiwane przez samorząd terytorialny we wpływach z podatków dochodowych są ustanowione w źródłach, jakimi są państwowe podatki dochodowe. Zgodnie z art. 111 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) podatki te stanowią dochód budżetu państwa. **Kreacja tego źródła została jednak ustalona w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, a więc w innej ustawie niż ustawa podatkowa (art. 3 ust. 2 u.d.j.s.t.)** [podkr. wł.]. W ustawie tej określono również wszystkie inne elementy decydujące o materialnych przesłankach determinujących ich wysokość, terminach przekazywania należnych kwot z tych źródeł, a także właściwość organów zobowiązanych do ich przekazywania, jak i uprawnionych do ich otrzymywania (art. 4 i 5 ust. 2 i 3 oraz art. 9, 10 i 10a u.d.j.s.t.). Z tych względów nie posiadają one materialnych znamion właściwych dla dochodów podatkowych. Ustawodawca zakwalifikował je w ten sposób jedynie dla potrzeb ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. W literaturze przyjmuje się także, iż udziały w podatkach

dochodowych nie wykazują konstytutywnych cech przypisywanych dochodom własnym. W zasadzie powinno się je uznawać za **dochody publicznoprawne o charakterze transferowym**, o cechach zbliżonych do **dotacji**, na której wydajność fiskalną j.s.t. nie mają żadnego wpływu. Pogląd ten był podnoszony także w trakcie prac nad projektem ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego” (R.P. Krawczyk [red.], M. Stec [red.], *Samorząd-Finanse-Nadzór i kontrola. XX-lecie Regionalnych Izb Obrachunkowych*, LEX 2013, http://lex/lex/content.rpc?reqId=1510151449259_1326429988).

Z kolei, omawiając kryteria identyfikujące beneficjentów części równoważącej subwencji ogólnej, W. Miemiec i P. Pest zwrócili uwagę, iż „ $\frac{3}{4}$ **łącznej kwoty** części równoważącej subwencji ogólnej rozdzielane jest według kryterium ich **nierównego obciążenia wydatkami**, i to wydatkami tylko **jednego rodzaju**. Chodzi mianowicie wyłącznie o **wydatki na dodatki mieszkaniowe**. Za ledwie $\frac{1}{4}$ kwoty tej części subwencji rozdzielana jest **w celu wyrównania różnicy w sile dochodowej gmin**, które uzyskały ze wskazanych powyżej źródeł daninowych **niskie wpływy** w przeliczeniu na jednego mieszkańca gminy” (R.P. Krawczyk [red.], M. Stec [red.], *Samorząd-Finanse-Nadzór i kontrola. XX-lecie Regionalnych Izb Obrachunkowych*, LEX 2013, http://lex/lex/content.rpc?reqId=1510240411087_151284382).

Zarzut niezgodności art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. z art. 2 w związku z art. 167 ust. 2 i 3 oraz w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji.

Wnioskodawca w pkt 2 *petitum* wniosku (pkt 1 *petitum* wniosku dotyczy zarzutu pod adresem § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia, który będzie stanowił przedmiot rozważań w dalszej części niniejszego stanowiska) przepisowi art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. zarzucił niezgodność „z zasadą państwa prawnego zawartą w art. 2 w związku z art. 167 ust. 2 i ust. 3 oraz w związku z art. 165 ust.

2 Konstytucji przez to, że znosi konstytucyjnie gwarantowane pojęcie subwencji należnej oraz że przewiduje pobranie wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w wysokości wyższej od należnej” (uzasadnienie wniosku, s. 1-2).

Przed przystąpieniem do rozważań merytorycznych należy podnieść, że wątpliwości nasuwa dopuszczalność rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny sformułowanego przez Wnioskodawcę zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację zasady prawidłowej legislacji, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Naruszenie tej zasady miałoby polegać na braku precyzji, wynikającym z użycia, o czym wcześniej była mowa, norm wzajemnie sprzecznych.

W uzasadnieniu tego zarzutu Wnioskodawca wskazał, między innymi, że „należna, tj. wyliczona na podstawie przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego kwota części wyrównawczej i równoważącej subwencji ogólnej, do której prawo gwarantuje tym samorządom art. 167 ust. 2 i 3 Konstytucji RP jest jednocześnie kwotą, której egzekwować nie można, jak i sytuacja, w której nienależna, bo zawyżona, w stosunku do tego, co wynika z art. 29 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego kwota wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej staje się z woli ustawodawcy kwotą należną” (wniosek, s. 23).

Treść tak sformułowanego zarzutu wskazuje, że w istocie zakwestionowany został brak zgodności (wzajemnego powiązania) norm zawartych w tej samej (jednej) ustawie - ustawie o dochodach j.s.t., to jest normy wyrażonej w art. 36 ust. 10 tejże ustawy z normami określającymi mechanizm wypłacania gminom subwencji ogólnej (podstawowej i równoważącej) [*vide* - art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 21a ustawy o dochodach j.s.t.] oraz normami określającymi mechanizm wpłat, z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin [*vide* - art. 29 ustawy o dochodach j.s.t.].

Skoro zamiarem Wnioskodawcy było sformułowanie zarzutu niezgodności zaskarżonej regulacji ze standardami poprawnej legislacji, a w

istocie ze stanowiącą jej dyrektywę zasadą określoności prawa, to w uzasadnieniu takiego zarzutu Wnioskodawca powinien wykazać nieprecyzyjność czy też niejednoznaczność regulacji, czego jednak nie uczynił, **uchybiając tym samym obowiązkowi właściwego uzasadnienia zarzutu wniosku** (*vide* - art. 47 ust. 2 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym).

Komentując zasadę określoności prawa, W. Sokolewicz i M. Zubik wskazali, iż z zasady tej „wynika, że każdy przepis aktu prawotwórczego (normatywnego) [...] zwłaszcza zaś dotyczący wolności i praw jednostki lub przewidujący możliwość stosowania wobec niej sankcji, powinien być sformułowany w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, tym samym zapewniający przewidywalność skutków jego zastosowania (...). Poprawność w tym zestawieniu obejmuje zarówno jego warstwę językową, jak i strukturę logiczną; jasność oznacza klarowność i zrozumiałość dla adresatów, zaś precyzja powinna gwarantować, że nałożone nim obowiązki będą sformułowane na tyle konkretnie, by ich treść była oczywista i umożliwiała egzekucję (...).

Zasada określoności prawa nakazuje unikać stanowienia przepisów nieprecyzyjnych, niejednoznacznych oraz powodujących istotne wątpliwości prawne, a także posługujących się niezdefiniowanymi pojęciami albo mających niezrozumiałą treść (...). Trybunał sformułował również swoisty test określoności prawa, który wymaga odpowiedzi na trzy problemy dotyczące: po pierwsze - precyzyjności regulacji prawnej (konkretność regulacji praw i obowiązków, tak by ich treść pozwalała na wyegzekwowanie); po drugie - jasności przepisu (zrozumiałość dla adresatów) oraz po trzecie - legislacyjnej poprawności (spełnienie wymogów co do technicznej strony legislacyjnej) [...].

Zagrożenia dla przewidywalności prawa występują wtedy, gdy: 1) przesłanki zwrotu niedookreślonego są determinowane elementami subiektywnymi; 2) zwrotom takim nie nadaje się brzmienia, które zagwarantowałyby jednolitość linii orzeczniczej; 3) ustalenie pojęć nieostrych

powierza się organom stosującym te przepisy, zwłaszcza gdy są to organy administracji publicznej; czyni to z nich faktycznie organy prawotwórcze” [komentarz W. Sokolewicz i M. Zubika do art. 2 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Tom I, WSTĘP, ART. 1-29, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 146-147].

W związku z powyższym należało uznać, iż zarzut Wnioskodawcy „naruszenia zasady poprawnej legislacji” dotyczy w istocie braku zgodności pomiędzy normami zawartymi w jednym (tym samym) akcie prawnym (zachodzi „sprzeczność pozioma” przepisów), co jednocześnie oznacza, iż zarzut ten pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego, ponieważ sąd konstytucyjny, „kontrolując konstytucyjność zaskarżonych norm, nie obejmuje swoją kognicją rozwiązywania kwestii poziomej niespójności przepisów ustawowych” (uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 marca 2007 r., w sprawie o sygn. akt K 8/07, OTK ZU seria A nr 3/2007, poz. 26 i podane tam orzecznictwo oraz literatura).

Jedynie na marginesie należy podnieść, że art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t. nie modyfikuje pojęcia kwoty należnej, ogranicza tylko jej wypłatę **już po uchwaleniu budżetu państwa**, co jednak nie oznacza, że gminy nie mają możliwości odzyskania nienależnych wpłat do budżetu państwa czy też uzyskania należnych wypłat z budżetu państwa, o czym w dalszej części niniejszego stanowiska.

Reasumując tę część rozważań, należy stwierdzić, że postępowanie w zakresie kontroli zgodności art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. z zasadą poprawnej legislacji, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) [dalej: ustawa o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym] w związku z art. 9 ust. 1

ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U., poz. 2074) [dalej: ustawa - Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego], ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Niezależnie od tego, przed przystąpieniem do rozważań merytorycznych należy przypomnieć, iż przepis art. 36 ust. 10 w związku z art. 24, art. 25 i art. 31 ustawy o dochodach j.s.t. stanowił przedmiot zaskarżenia we wniosku o zbadanie zgodności z art. 2 w związku z art. 167 ust. 2 i 3 oraz art. 165 ust. 2 Konstytucji, z którym do Trybunału Konstytucyjnego wystąpił Sejmik Województwa Mazowieckiego uchwałą z dnia 7 lipca 2014 r.

Niemniej jednak do merytorycznego rozpoznania tego wniosku nie doszło, ponieważ Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z dnia 21 września 2015 r., umorzył postępowanie w tej sprawie (sygn. akt K 46/14, OTK ZU seria A nr 8/2015, poz. 132), na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym z dnia 1 sierpnia 1997 r., z uwagi na utratę mocy obowiązującej zaskarżonych w tym postępowaniu przepisów. W wyniku wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2015 r. ustawy z dnia 23 października 2014 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U., poz. 1574, dalej: ustawa nowelizująca) art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t. uzyskał bowiem nowe brzmienie. Zmianie uległa też treść art. 24 tej ustawy, a ponadto uchylone zostały art. 25 i art. 31 ustawy o dochodach j.s.t..

W związku z powyższym należy dojść do wniosku, iż w niniejszej sprawie, określona w art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, przesłanka zbędności orzekania nie zachodzi.

Reasumując dotychczasowe rozważania w przedmiocie dopuszczalności orzekania przez Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie, należy przyjąć, że zaskarżony przez Wnioskodawcę przepis art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. może zostać oceniony jedynie w aspekcie zgodności z zasadą zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, w związku z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji i w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji.

Dla przypomnienia, zaskarżony, jako wiodący w tej grupie przepisów, art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t. wyklucza możliwość dokonania korekty (na korzyść gmin) otrzymanych przez gminy poszczególnych części subwencji ogólnej dla gmin oraz wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin.

W ocenie Wnioskodawcy, przepis art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t. pozbawia gminy kwoty należnej subwencji ogólnej oraz kwoty należnej (obowiązkowej) wpłaty, przy czym „kwoty należne” to kwoty ustalone „w sposób generalny i abstrakcyjny na podstawie kryteriów ustawowych” (uzasadnienie wniosku, s. 23).

Wnioskodawca podniósł, że konsekwencją wprowadzenia przez ustawodawcę kwoty należnej jest powstanie po stronie jednostki samorządu terytorialnego prawa podmiotowego „do domagania się wypłaty z budżetu państwa ustalonej w prawidłowej wysokości kwoty subwencji wyrównawczej, równoważącej i prawo do dokonania wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej w wysokości nie wyższej niż ta, która została obliczona na podstawie ustawowego wzoru” (wniosek, s. 22-23).

Tymczasem, jak stwierdza Wnioskodawca, na mocy art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t. należna kwota subwencji i należna kwota wpłaty stały się kwotami nienależnymi, gdyż jednostka samorządu wyegzekwować ich nie może (nie przysługuje jej prawo do zwiększenia odpowiedniej części subwencji ogólnej

lub zmniejszenia wpłat ani też prawo do dochodzenia tych kwot w postępowaniu sądowym) [*vide* - wniosek, s. 23].

Zdaniem Wnioskodawcy, kwestionowana regulacja nie da się pogodzić z zasadą zaufania społeczności lokalnej jednostki samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, ponieważ ogranicza możliwość planowania dochodów na podstawie ustawy.

Wnioskodawca zarzucił też zaskarżonej regulacji naruszenie prawa gmin do wypłaty z budżetu państwa kwoty subwencji oraz wpłaty do budżetu państwa **w wysokości wynikającej z przepisów prawa** (kwoty należnej) i jako wzorce kontroli wskazał art. 167 ust. 2-3 Konstytucji. Wnioskodawca podniósł, że art. 167 ust. 3 Konstytucji wymaga obliczalności, a co za tym idzie przewidywalności wysokości dochodów jednostek samorządu terytorialnego (*vide* - uzasadnienie wniosku, s. 23).

Ponadto Wnioskodawca stwierdził, że zaskarżona regulacja narusza zasadę sądowej ochrony samodzielności jednostek samorządu terytorialnego i wskazał, iż wyraża tę zasadę art. 165 ust. 2 Konstytucji. Wnioskodawca podniósł, że gminy powinny mieć możliwość domagania się w odpowiednim postępowaniu nakazania wypłaty subwencji w pełnej kwocie należnej oraz zwrotu wpłaty w części przewyższającej kwotę należną, zaś pozbawienie gmin tego prawa skutkuje brakiem ochrony sądowej gmin w zakresie samodzielności tych jednostek w kwestiach finansowych wyrażającej się w uprawnieniu do otrzymania kwoty należnej subwencji ogólnej bądź obowiązku wpłaty wyłącznie kwoty należnej (*vide* - uzasadnienie wniosku, s. 24).

W uzasadnieniu wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r., w sprawie o sygn. akt K 14/11, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że, zgodnie z Jego orzecznictwem, „*dotyczącym zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, istota tej zasady sprowadza się do nakazu takiego stanowienia i stosowania prawa, by obywatel mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie*

podejmowania decyzji (...). Zasada zaufania społeczności lokalnej jednostki samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa, analogicznie do zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa w ogólności, opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają bezpieczeństwo prawne oraz umożliwiają jednostkom samorządu terytorialnego decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość treści obowiązującego tekstu prawnego oraz przestanek działania organów państwowych i konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą wywołać (...).

Trybunał Konstytucyjny podtrzymał pogląd, że omawiana zasada zapewnia nie tylko ochronę podmiotów prywatnych, ale obowiązuje również w stosunkach między jednostkami samorządu terytorialnego a państwem. Należy jednak ponownie zwrócić uwagę na szczególną pozycję jednostek samorządu terytorialnego, odmienną od statusu podmiotów prywatnych, oraz na specyficzny charakter relacji łączących organy państwowe i organy samorządu terytorialnego. Organy państwowe mogą zasadnie oczekiwać, że jednostki samorządu terytorialnego będą wykonywać swoje zadania zgodnie z prawem w celu zaspokojenia potrzeb wspólnoty samorządowej. U podstaw relacji między wymienionymi podmiotami leży zasada lojalnej współpracy, zakładająca obustronne zaufanie między nimi. Zasada ochrony zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa funkcjonuje w kontekście tej szerszej zasady (...).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zaskarżony przez wnioskodawców przepis ustawy o dochodach nie narusza, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, zasady zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa (chodzi o przepis art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t., który brzmi następująco: <W celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat oraz kwoty, o której mowa w art. 21a ust. 1 pkt 3, przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać z podatku rolnego, stosując do

ich obliczenia średnią cenę skupu żyta, a z podatku leśnego - średnią cenę sprzedaży drewna, ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, a w przypadku innych podatków, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. Do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, zalicza się także skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych> - przyp. wł.). ***Nie ma podstaw do twierdzenia, że gminy zostały zaskoczone wprowadzeniem przepisów określających zasady oszacowania ich sytuacji finansowej dla potrzeb instytucji wpłat wyrównawczych i ustalania części równoważącej subwencji ogólnej. Wspomniane zasady oszacowania, jak i sama instytucja wpłat wyrównawczych obowiązują od wielu lat*** (podkr. wł.).

Argumentacja wnioskodawców ogranicza się do krytycznej oceny przepisu w tej części, w której przewiduje, że szacowanie sytuacji finansowej gmin - na potrzeby ustalania podmiotów zobowiązanych do wpłat wyrównawczych i uprawnionych do części równoważącej subwencji ogólnej (art. 21a ust. 1 pkt 3 ustawy o dochodach) - następuje co do zasady bez uwzględnienia stosowanych przez gminy preferencji podatkowych. (...) W ocenie wnioskodawców, zakwestionowana regulacja nie budzi zatem wątpliwości w zakresie, w jakim odnosi się do gmin ubiegających się o część równoważącą subwencji ogólnej (art. 32 ust. 3 w związku z art. 21a ust. 1 pkt 3 ustawy o dochodach) - sprzyjająca podatnikom polityka finansowa gmin nie powinna, zdaniem wnioskodawców, przekładać się na konieczność uruchomienia mechanizmów wyrównawczych. W tym więc zakresie przepis nie jest kwestionowany.

Odmienne ocenili wnioskodawcy art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie przy obliczaniu potencjału dochodowego gmin zobowiązanych do wpłat wyrównawczych. Zdaniem wnioskodawców, organ samorządowy, rozważając zasadność prowadzenia określonej polityki fiskalnej, ma świadomość, że doprowadzić to może do negatywnych finansowo skutków,

związanych z obowiązkiem przekazania wpłaty wyrównawczej o określonej wysokości. Analizowane unormowanie prowadzi w konsekwencji do swoistego <efektu zniechęcającego>, który wyraża się w znacznym obniżeniu poziomu swobody decyzyjnej gmin w zakresie podatków i opłat lokalnych.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, argument, że obowiązująca regulacja wywołuje <efekt zniechęcający>, nie może mieć zasadniczego znaczenia z punktu widzenia konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (podkr. wł.). Ponadto, jak zwrócił uwagę Minister Finansów, samorzędy dysponują także dochodami własnymi, które nie stanowią podstawy do wyliczenia wpłat, a mogą zostać przeznaczone w całości na realizację zadań publicznych. Do dochodów tych należą np. dochody z majątku, dochody z różnych opłat, dochody z kar pieniężnych i grzywien, odsetki od środków gromadzonych na rachunkach, a także 5% dochód uzyskiwany w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz 25% dochód w związku z gospodarowaniem nieruchomościami Skarbu Państwa. Nieuzasadniony jest więc pogląd, że system finansowania samorządów prowadzi do eliminacji konkurencji między jednostkami samorządu terytorialnego. System finansowy jednostek samorządu terytorialnego zarówno nie prowadzi do pełnego wyrównania, jak i nie pozbawia bodźców do generowania dochodów własnych (podkr. wł.). Dotyczy to jednostek, które dokonują wpłat, jak i jednostek korzystających z części równoważącej subwencji ogólnej” (OTK ZU seria A nr 1/2013, poz. 7).

W kolejnym fragmencie uzasadnienia wyroku w sprawie o sygn. akt K 14/11 Trybunał Konstytucyjny dokonał analizy zarzutu wnioskodawców w tamtej sprawie w kontekście zasady ograniczonego władztwa podatkowego i stwierdził, że „[k]ompetencja jednostek samorządowych reglamentowana jest (...) przez ustawodawcę, wskazującego rodzaje podatków i opłat zaliczonych do kategorii podatków i opłat lokalnych, co do których dopuszczalne jest określanie ich wysokości przez jednostki samorządu terytorialnego (...). Zasada władztwa

podatkowego wyrażona w art. 168 Konstytucji oznacza realizację standardu określonego w art. 9 ust. 3 EKSL, w myśl którego przyznanie samorządom dochodów podatkowych jest konsekwencją rozdzielenia realizacji zadań publicznych pomiędzy państwo i samorząd terytorialny oraz decentralizacji uprawnień do dysponowania środkami publicznymi przez szczeble samorządowe. Oznacza to także przekazanie samorządom części władztwa podatkowego wykonywanego poprzednio wyłącznie przez organy rządowe.

Pojęcie władztwa podatkowego oznacza prawnie określony zakres uprawnień do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. Rozstrzygnięcia te mogą dotyczyć konstrukcji poszczególnych elementów składowych podatku (takich jak zakres przedmiotowy, podstawa opodatkowania, stawki, ulgi i zwolnienia, terminy i sposób płatności) **bądź też ukształtowania treści stosunku zobowiązaniowego (zobowiązania podatkowego). Władztwo podatkowe w tym ostatnim przypadku może dotyczyć administrowania podatkiem, a więc wydawania indywidualnych rozstrzygnięć dotyczących umorzenia, odroczenia, rozłożenia na raty, poboru podatków oraz ich egzekucji (podkr. wł.). Europejska Karta Samorządu Lokalnego wyznacza w tym zakresie minimalny standard władztwa podatkowego samorządów, który przejawia się w prawie organów lokalnych do ustalania stawek podatkowych (art. 9 ust. 3 EKSL). Władztwo takie w literaturze przedmiotu jest określane jako władztwo częściowe. Art. 168 Konstytucji przyznaje jednostkom samorządu terytorialnego w Polsce prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym ustawowo. W polskim systemie finansów publicznych tylko gminy dysponują władztwem podatkowym, gdyż tylko ten szczebel uzyskuje dochody z podatków lokalnych” (op. cit.).**

Dalej, w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. akt K 14/11, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[j]ak podnoszą sami wnioskodawcy, ustawowy system podatków i opłat lokalnych pozostawia jednostkom samorządu pewne władztwo podatkowe w zakresie obowiązujących podatków i opłat lokalnych.

Większość tej problematyki reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.) [aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1785 - przyp. wł.]. W szczególności organy gmin mogą - w granicach określonych w ustawie - kształtować w drodze własnych rozstrzygnięć wysokość takich podatków, jak podatek od nieruchomości (art. 5 tej ustawy) czy podatek od środków transportowych (art. 10 ustawy). Organy gminy zostały również upoważnione do wprowadzania dodatkowych zwolnień podatkowych (zob. art. 7 ust. 3, art. 12 ust. 4 tej ustawy). Pewne uprawnienia dla gmin przewiduje również ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, ze zm.) [aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1892 - przyp. wł.]. W szczególności, zgodnie z art. 6 ust. 3 tej ustawy, rady gmin są uprawnione do obniżenia cen skupu żyta (ustalanych na podstawie komunikatu Prezesa GUS), przyjmowanych jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy. Rada gminy może również wprowadzić dodatkowe ulgi i zwolnienia podatkowe (art. 13e tej ustawy). Podobne uprawnienia przyznaje gminom ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682, ze zm.) [aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1821 - przyp. wł.]. Zgodnie z art. 4 ust. 5 tej ustawy, rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna (ustalaną na podstawie komunikatu Prezesa GUS), przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy. Gmina jest także uprawniona do wprowadzania dodatkowych zwolnień podatkowych (art. 7 ust. 3 tej ustawy).

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, 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 wnioskodawców 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 (podkr. wł.)” [op. cit.].

Kolejnym wzorcem kontroli wskazanym przez Wnioskodawcę jest przepis art. 167 ust. 2 Konstytucji, który stanowi o źródłach dochodów j.s.t., wymieniając na pierwszym miejscu ich dochody własne.

„Dochody własne z punktu widzenia samodzielności finansowej są najważniejszym elementem składowym wszystkich dochodów, świadczącym o poziomie samodzielności każdej j.s.t. Analizy liczbowe poziomu dochodów własnych poszczególnych jednostek, oprócz tego, że są istotnym miernikiem ich samodzielności, powinny także wpływać na takie optymalne ukształtowanie struktury dochodowej przez prawodawcę krajowego, w której dochody własne w szerokim rozumieniu tego pojęcia, uwzględniającym wpływy z podatków państwowych, stanowiłyby przynajmniej połowę ogółu dochodów samorządowych” (komentarz A. Skoczylasa i W. Piątka do art. 167 Konstytucji, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz. Art. 87-243*, Tom II, pod red. M. Safjana i L. Boska, Wydawnictwo C. H. BECK, Warszawa 2016, s. 930).

Jednym z dochodów jednostek samorządu terytorialnego, wymienionych w art. 167 ust. 2 Konstytucji, są subwencje ogólne.

Omawiając znaczenie subwencji ogólnych, A. Skoczylas i W. Piątek wskazali, że „[j]ak zauważono w doktrynie, nigdzie nie udało się skonstruować takiego systemu instytucjonalnego podziału źródeł dochodów publicznych, aby zapewnić wszystkim samorządom pełne pokrycie wydatków dochodami własnymi (...). Z tego powodu poszczególne j.s.t. realizują powierzone im zadania publiczne także w oparciu o dochody, których nie pozyskują we własnym zakresie. Dochodami takimi zgodnie z art. 167 ust. 2 są subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Subwencja (łac. *subventio* - pomoc) jest publicznoprawnym, nieodpłatnym świadczeniem państwa na rzecz innego podmiotu publicznoprawnego, będącym prawnofinansowym odbiciem ustrojowego podziału zadań publicznych pomiędzy państwo i samorząd

terytorialny (...). Jak wskazano w doktrynie, subwencje pełnią trzy podstawowe funkcje:

- 1) uzupełniają dochody własne j.s.t. w celu umożliwienia im realizacji nałożonych na nie zadań;
- 2) wyrównują dysproporcje w dochodach poszczególnych jednostek;
- 3) motywują do aktywności na rzecz pozyskiwania innego rodzaju dochodów budżetowych (...).

O sposobie wydatkowania środków pieniężnych uzyskanych w ramach subwencji każda j.s.t. decyduje samodzielnie. Najważniejszym składnikiem subwencji ogólnej są środki pieniężne przeznaczone na oświatę (tzw. subwencja oświatowa). Szczegółowe zasady udzielania oraz obliczania subwencji ogólnej dla poszczególnych j.s.t. ustalono w DochSamTerytU (...) [ustawie o dochodach j.s.t. - przyp. wł.]. Subwencje ogólne ustalane są przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a o ich przeznaczeniu decydują organy stanowiące j.s.t. Jak przyjęto w orzecznictwie sądowym, poszczególnym j.s.t. przysługuje subwencja w wysokości ustalonej na podstawie metody wynikającej z obowiązujących przepisów prawa, z uwzględnieniem - jako przesłanek - skonkretyzowanych wielkości (danych), które zostały w tych przepisach określone (uchw. NSA z 2.7.2001 r., FPS 1/01, ONSA 2002, Nr 1, poz. 1). Współcześnie w doktrynie akcentuje się szczególne znaczenie subwencji, dzięki którym możliwe staje się finansowanie niezbędnych potrzeb wielu gmin przy obserwowanej rosnącej dysproporcji pomiędzy dochodami i wydatkami poszczególnych j.s.t. (...). Subwencje nie powinny jednak stanowić głównego źródła dochodów j.s.t. z uwagi na to, że nie należą one do dochodów własnych. J.s.t. pozostaje tylko biernym odbiorcą subwencji, nie mając wpływu na jej wysokość. Dlatego pomimo niewątpliwych pozytywów łączących się z przekazywaniem j.s.t. subwencji, w doktrynie zauważa się, że nie motywują one jednostek samorządowych w kierunku wykazywania inwencji w pozyskiwaniu

dochodów własnych oraz efektywnego gospodarowania otrzymanymi środkami” (*ibidem*, s. 930).

Z kolei w art. 167 ust. 3 Konstytucji „prawodawca konstytucyjny sformułował obowiązek ustawowego uregulowania źródeł dochodów j.s.t. W doktrynie wskazuje się wobec tego na istnienie zasady wyłączności ustawy w omawianej materii, która powinna obejmować swoim zakresem wszystkie aspekty gospodarki finansowej j.s.t., a zatem zarówno dochody, jak i wydatki (...). Powyższa zasada oprócz wymiaru formalnego, oznaczającego istnienie konieczności zachowania określonej rangi aktu normatywnego, ma również wymiar materialny. Regulacja obejmująca źródła dochodów j.s.t. powinna spełniać wymagania aktu normatywnego rangi ustawowej o charakterze generalnym i abstrakcyjnym. Przypisanie określonego źródła dla danego szczebla samorządu powinno następować kategoryalnie, a nie indywidualnie. Z kolei rodzaj dochodu i jego cechy powinny zostać określone abstrakcyjnie (...). Jako sprzeczne z art. 167 ust. 3 należałoby ocenić uregulowanie przez prawodawcę źródeł dochodów i wydatków samorządowych nie tylko w akcie prawnym niższej rangi niż ustawa, lecz także w sposób indywidualny, wskazujący konkretną kwotę pieniężną dla ściśle określonej j.s.t. Komentowany przepis ma znaczenie gwarancyjne, wzmacniające samodzielność finansową jednostek samorządowych, która może być kształtowana jedynie w akcie prawnym rangi ustawowej. W ten sposób ograniczono niebezpieczeństwo arbitralnej zmiany struktury dochodowej jednostek samorządowych. Poza tym wymóg ustawowego określenia źródeł dochodów j.s.t. jest kolejnym potwierdzeniem doniosłości problematyki samodzielności finansowej samorządu terytorialnego. O dochodach oraz wydatkach j.s.t. stanowi wiele ustaw. Pierwszoplanową rolę odgrywają w tym względzie ustawy: o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym, o samorządzie województwa, o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz o finansach publicznych” (*ibidem*, s. 931).

Odrębnym wzorcem kontroli zaskarżonej regulacji Wnioskodawca uczynił zasadę sądowej ochrony samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, wyrażoną w art. 165 ust. 2 Konstytucji.

W ocenie D. Bach-Goleckiej i M. J. Goleckiego, „[s]amodzielność jednostek samorządu terytorialnego wyprowadzana jest z treści art. 16 ust. 2 w związku z art. 165 Konstytucji RP, a ponadto z przepisów ustrojowych (...). Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego jest rozumiana przy tym jako samodzielność prawna, a nie faktyczna. Normy konstytucyjne określają ją w sposób pierwotny i zasadniczy, zaś normy ustawowe w sposób wtórny, przy zastrzeżeniu ich niesprzeczności z normami konstytucyjnymi (...). [...]

Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego może być analizowana nie tylko na płaszczyźnie prawnej, ale także politycznej, organizacyjnej czy gospodarczej (...). **Istotne znaczenie ma samodzielność finansowa samorządu w zakresie pobierania, koncentrowania i dysponowania środkami publicznymi oraz w zakresie swobody zaciągania zobowiązań finansowych** (podkr. wł.). Z kolei rozumienie samodzielności prawnej samorządu związane jest zarówno z problematyką nadzoru nad samorządem, jak również z legitymizacją władztwa jednostek samorządu terytorialnego (...). Konstytucyjne ujęcie samodzielności samorządu terytorialnego zawiera aspekt negatywny (niezależność od administracji rządowej) oraz aspekt pozytywny (realizowanie zadań związanych z zaspokajaniem potrzeb mieszkańców [...]).

Samodzielność prawna samorządu terytorialnego stanowi zagadnienie szeroko analizowane w doktrynie, zarówno w okresie międzywojennym, jak i współcześnie (...). Cechą wspólną rozważań nad samodzielnością samorządu jest jej fundamentalny charakter dla konstrukcji samorządu terytorialnego; w tym kontekście istotę samodzielności można wywieść z etymologii pojęcia samorządu, wskazującego na samoistny, niezależny zarząd, <samozarząd>, czyli samodzielne zarządzanie określonymi sprawami (...). [...]

Samodzielność gminy może być rozpatrywana w ujęciu materialno-proceduralnym; po pierwsze w ramach wykonywania zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (aspekt materialny) oraz poprzez przyznanie samorządowi osobowości prawnej i jej formalną ochronę (aspekt proceduralny)” [komentarz D. Bach-Goleckiej i M. J. Goleckiego do art. 165 Konstytucji, (w:) *Konstytucja RP. Komentarz. Art. 87-243*, Tom II, pod red. M. Safjana i L. Boska, Wydawnictwo C. H. BECK, Warszawa 2016, s. 903-904].

Określając następnie zakres i granice samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, D. Bach-Golecka i M. J. Golecki stwierdzili, że „[w]yodrębnia się samodzielność jednostek samorządu terytorialnego w sferze prawa prywatnego, w odniesieniu do sfery majątkowej (dominium) oraz w sferze prawa publicznego, w odniesieniu do zadań i kompetencji samorządu (imperium). Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego w obrocie cywilnoprawnym związana jest z wyposażeniem ich w osobowość prawną (art. 165 ust. 1 Konstytucji RP). Jednostki samorządu uczestniczą w obrocie prawnym na zasadach ogólnych, obowiązujących osoby prawne. Zakres i granice samodzielności jednostek samorządu są kształtowane przez założenia obrotu prawnego w sferze prywatnej, a ewentualne ograniczenia mogą wynikać z ustaw szczególnych. Jednostki samorządu są legitymowane do występowania na drogę sądową przed sądami powszechnymi, na zasadach ogólnych; mogą inicjować proces sądowy, być stroną pozwaną lub innymi uczestnikami postępowania cywilnego. W szczególności, roszczenia cywilnoprawne związane z nabywaniem mienia komunalnego przez gminy oraz spory dotyczące własności wszystkich jednostek samorządu terytorialnego mogą być dochodzone przed sądami powszechnymi w trybie procesu cywilnego. Roszczenia cywilnoprawne jednostek samorządu terytorialnego mogą dotyczyć ochrony praw majątkowych, roszczeń odszkodowawczych, ochrony dóbr osobistych, spraw gospodarczych, spraw z zakresu prawa spadkowego (...).

W odniesieniu do sfery prawa publicznego ochrona samodzielności jednostek samorządu terytorialnego odbywa się na drodze postępowania przed sądem administracyjnym albo Trybunałem Konstytucyjnym. W tym kontekście sądowa ochrona samodzielności jednostek samorządu terytorialnego udzielana przez sąd administracyjny może dotyczyć sądowej kontroli aktów nadzoru, skarg na decyzję lub inny akt z zakresu administracji publicznej lub rozstrzygania sporów kompetencyjnych i sporów o właściwość” (*ibidem*, s. 904).

Sens art. 165 Konstytucji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego był wyjaśniany wielokrotnie.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 29 października 2009 r., w sprawie o sygn. akt K 32/08, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „*[u]stalając znaczenie art. 165 ust. 1 Konstytucji, Trybunał stwierdzał m.in., że <jednostka korzysta ze swych praw w dowolny sposób, w granicach wyznaczonych przez prawo, a podstawą tych praw jest jej godność i wolność, natomiast gmina korzysta ze swych praw w celu realizacji zadań publicznych. Ochrona samodzielności sądowej wyrażona w art. 165 ust. 2 nie jest tożsama z prawem do sądu, o którym mowa w art. 77 ust. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji (podkr. wł.). Sądowa ochrona gminy ma zagwarantować prawidłowe wykonywanie przez nią zadań publicznych, natomiast prawo do sądu jest jednym ze środków ochrony konstytucyjnych wolności i praw jednostki> (postanowienie z 23 lutego 2005 r., sygn. Ts 35/04, OTK ZU nr 1/B/2005, poz. 26).*

Rozwijając dotychczasowe orzecznictwo dotyczące sądowej ochrony samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, należy zwrócić uwagę na dwa zagadnienia. Po pierwsze, ochrona sądowa obejmuje tę sferę działania jednostek samorządu terytorialnego, w której Konstytucja zapewnia im samodzielność działania. Ochrona sądowa ma na celu zapewnienie tej samodzielności w jej relacjach z innymi organami władzy publicznej przed działaniami tych organów. Z tego względu jednostki samorządu terytorialnego mają zdolność sądową w postępowaniu cywilnym, mogą również dochodzić

swoich praw w postępowaniu sądownoadministracyjnym w sytuacjach określonych w prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a więc w sytuacjach, gdy są one adresatami decyzji administracyjnych lub innych aktów wymienionych w art. 3 § 2 pkt 2-4 tej ustawy, a także, gdy są adresatami rozstrzygnięć nadzorczych (...).

Po drugie, pojęcie ochrony sądowej różni się od pojęcia prawa do sądu (podkr. wł.). *Prawo do sądu jest konstytucyjnie chronionym prawem podmiotowym i zakłada w szczególności prawo danego podmiotu do samodzielnego uruchomienia procedury sądowej, a także prawo do wysłuchania w tym postępowaniu. Pojęcie sądowej ochrony samodzielności akcentuje bardziej aspekt przedmiotowy mechanizmów ochrony, ukierunkowanych w założeniu na zapewnienie prawidłowego wykonywania zadań publicznych, i zakłada pozostawienie szerszej swobody ustawodawcy co do wyboru sposobów jej urzeczywistnienia”* (OTK ZU seria A nr 9/2009, poz. 139).

Z kolei w uzasadnieniu wyroku (wydanego w pełnym składzie Trybunału Konstytucyjnego) z dnia 8 kwietnia 2009 r., w sprawie o sygn. akt K 37/06, Trybunał stwierdził, iż „[a]rt. 165 ust. 2 Konstytucji stanowi, że samodzielność jednostek samorządu terytorialnego podlega ochronie sądowej. W myśl art. 11 EKSL społeczności lokalne mają prawo do odwołania na drodze sądowej w celu zapewnienia swobodnego wykonywania uprawnień oraz poszanowania zasad samorządności lokalnej, przewidzianych w Konstytucji lub w prawie wewnętrznym. (...)

Art. 165 ust. 2 Konstytucji statuuje ochronę sądową samodzielności jednostek samorządu terytorialnego. Samodzielność ta dotyczy wykonywania zadań publicznych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność danej jednostki, a także zadań zleconych i polega między innymi na działaniu samorządu w ramach ustaw. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: <jednostki samorządu terytorialnego, wykonując zadania publiczne, uczestniczą, w zakresie określonym przez ustawodawcę, w sprawowaniu władzy państwowej, ale czynią

to na szczególnych zasadach, z których najważniejsze znaczenie ma zasada prawem przyznanej i prawem chronionej samodzielności> (uchwała z 27 września 1994 r., sygn. W. 10/93, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 46). [...]

Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego może doznawać ograniczeń, co stwierdził Trybunał Konstytucyjny, zaznaczając, że zgodnie z art. 16 ust. 2 w związku z art. 165 ust. 2 Konstytucji samodzielność gminy jest wartością chronioną, lecz nie absolutną. Ochrona tej wartości nie może wykluczać lub znosić całkowicie albo w istotnej części prawa ustawodawcy do kształtowania stosunków w państwie. Samodzielność ta polega między innymi na działaniu samorządu w ramach ustaw, co należy rozumieć także i tak, że celem ustaw ograniczających samodzielność samorządu - w tym zwłaszcza gmin jako jednostek podstawowych (art. 165 ust. 1 Konstytucji) - musi być stworzenie ram prawnych, w których ta samodzielność w państwie jednolitym by się realizowała (...).

W świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego konstytucyjna zasada samodzielności oznacza, że jednostki samorządu terytorialnego, wykonując zadania publiczne, uczestniczą w sprawowaniu władzy (w zakresie określonym przez ustawodawcę i prawem chronionej samodzielności). Wszelka ingerencja w sferę samodzielności samorządu terytorialnego wymaga zachowania formy ustawowej oraz zupełności uregulowania, tak aby nie mogło być interpretowane rozszerzająco. Nie może być ona także nadmierna, a więc nie powinna zawierać ograniczeń przekraczających stosowne proporcje pomiędzy wagą interesu jednostki a rangą interesu publicznego, który podlega ochronie (...).

W doktrynie podkreślono, że samodzielność jednostek samorządu terytorialnego przejawia się w ich odrębnej osobowości prawnej oraz w swobodzie wykonywania uprawnień podczas realizacji zadań publicznych (...).

Art. 165 ust. 2 Konstytucji przewiduje zatem swego rodzaju domniemanie sądowej ochrony samodzielności jednostek samorządu terytorialnego.

Samodzielność jednostek samorządu terytorialnego nie ma jednak charakteru absolutnego, a zatem do ustawodawcy należy dostosowanie rozwiązań dotyczących sądowej ochrony do zakresu samodzielności wynikającego z konstytucyjnych i ustawowych granic zakresu działania samorządu. Granicą respektowania odrębności interesów wspólnot samorządowych pozostaje dobro wspólne i interes publiczny podlegające ochronie zgodnie z konstytucyjnymi zasadami ustroju państwa. Ustawodawca, stosownie do kwestionowanych przez wnioskodawców postanowień ustaw samorządowych, określił rolę władzy wykonawczej w procesie kształtowania podziału terytorialnego zgodnie z konstytucyjnie wyznaczonym zakresem właściwości Rady Ministrów. W kompetencjach ustawodawcy jest regulowanie - w granicach odpowiedzialności przed wyborcami - zakresu samodzielnego działania samorządu terytorialnego w ramach konstytucyjnej zasady jednolitości państwa. Sądowej ochronie może podlegać to, co mieści się w zakresie właściwości samorządu terytorialnego ukształtowanym w Konstytucji i ustawach. Zakres ten i odpowiadające mu formy sądowej ochrony - w granicach wyznaczonych przez zasadę jednolitości państwa - mogą być poszerzone przez ustawodawcę. Trybunał Konstytucyjny jednak nie może tego zakresu kształtować w swoim orzecznictwie” (OTK ZU seria A nr 4/2009, poz. 47).

Dodać do tego trzeba, iż w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. akt K 14/11 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „[z] EKSL wynika jednoznacznie dla polskiego prawodawcy obowiązek ustanowienia odpowiednich regulacji ustawowych, które urzeczywistnią zagwarantowane w niej uprawnienia (...). Powiązanie art. 167 Konstytucji z odpowiednimi przepisami EKSL jest niewątpliwie uzasadnione. Jednakże w wyroku z 19 grudnia 2007 r., sygn. K 52/05 (OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159), Trybunał Konstytucyjny potwierdził, że przepisy EKSL odsyłają w zakresie wysokości zasobów finansowych społeczności lokalnych do Konstytucji i innych przepisów krajowych. Same nie zawierają więc konkretnej, normatywnej treści, ale powinny być brane pod uwagę przy

interpretacji przepisów. Jednocześnie Trybunał przyjął, że wzorzec, który niewątpliwie pokrywa się z wzorcem wynikającym z art. 167 Konstytucji, nie wymaga odrębnej analizy” (op. cit.).

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie, podobnie jak w rozpoznawanej przez Trybunał Konstytucyjny sprawie o sygn. akt K 14/11, **brak podstaw do twierdzenia, że gminy zostały zaskoczone** wprowadzeniem przepisów określających zasady oszacowania ich sytuacji finansowej dla potrzeb instytucji wpłat wyrównawczych i ustalania części równoważącej subwencji ogólnej, a zatem również, aby zostały zaskoczone wprowadzeniem przepisu nieprzewidującego zwiększenia odpowiedniej części subwencji ogólnej lub zmniejszenie wpłat w przypadku stwierdzenia, że gmina otrzymała część wyrównawczą lub równoważącą subwencji ogólnej w kwocie niższej od należnej lub dokonała wpłat określonych w art. 29 ustawy o dochodach j.s.t. w kwocie wyższej niż należna (art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t.).

Wszak wspomniane zasady szacowania, jak i instytucja wpłat wyrównawczych, obowiązują od wielu lat.

W tej sytuacji za nietrafny należy uznać, formułowany pod adresem zaskarżonej regulacji, zarzut naruszenia, wywodzonej z art. 2 Konstytucji, zasady zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa, tym bardziej jeżeli zważy się, iż, przewidziany w ustawie o dochodach j.s.t., mechanizm **wypłat** z budżetu państwa poszczególnych części subwencji ogólnej dla gmin, jak i mechanizm **wpłat** gmin do budżetu państwa, z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, **jest przejrzysty i pozwala przewidzieć skutki** podjętych przez gminę działań wchodzących w zakres jej władztwa podatkowego.

Ustawodawca odróżnia dwa etapy, na których kształtuje się ostateczna wysokość należnych wypłat i wpłat.

Pierwszy etap, to **uchwalanie** budżetu państwa, zaś drugi, to **wykonanie** uchwalonego budżetu państwa.

O ile w pierwszym etapie ustawodawca dopuszcza korektę kwot stanowiących wypłaty i wpłaty zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść gmin (art. 33 ustawy o dochodach j.s.t.), o tyle w drugim etapie korekta obu tych kwot jest możliwa, jak założył ustawodawca, jedynie na niekorzyść gmin (*vide* - art. 36 ust. 1 i art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t.).

Przede wszystkim należy stwierdzić, że wysokości należnych gminom kwot wypłat oraz należnych od gmin kwot wpłat **nie są ustalane przez same gminy**.

Czynności te wykonuje Minister Finansów, który na podstawie sprawozdań finansowych gmin (*vide* - art. 41 ustawy o finansach publicznych) ustala wskaźniki G i Gg, oblicza wysokość należnych kwot, wykorzystując w tym celu wartości (wzory) wskazane wprost w odpowiednich przepisach ustawy o dochodach j.s.t., po czym przekazuje gminom informacje, w szczególności, o rocznych planowanych kwotach części subwencji ogólnej i planowanych wpłatach, przyjętych w projekcie ustawy budżetowej, oraz o planowanej kwocie dochodów z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych (dalej: planowane kwoty wypłat, wpłat oraz dochodów z PIT) [art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy o dochodach j.s.t.].

Należy zauważyć, iż, określając termin przekazania powyższych informacji gminom, ustawodawca uwzględnił procedurę uchwalania budżetu gminy, ponieważ o planowanych kwotach wypłat, wpłat oraz dochodów z PIT gminy są informowane w terminie **do 15 października roku bazowego** w sytuacji, gdy, zgodnie z art. 238 ust. 1 ustawy o finansach publicznych:

„[z]arząd jednostki samorządu terytorialnego sporządza i przedkłada projekt uchwały budżetowej:

- 1) organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) regionalnej izbie obrachunkowej - celem zaopiniowania

- do dnia 15 listopada roku (podkr. wł.) poprzedzającego rok budżetowy.”.

Powyższe oznacza, iż przekazane gminom przez Ministra Finansów informacje pozwalają określić w rocznych budżetach poszczególnych gmin wysokość zarówno planowanych dochodów, jak i planowanych wydatków.

Ustawodawca przewidział też procedurę na wypadek, gdyby przekazane informacje o planowanych kwotach wypłat i wpłat różniły się od kwot wynikających z ustawy budżetowej.

Po pierwsze, Minister Finansów został zobowiązany przekazać gminom informację „o rocznych kwotach części subwencji ogólnej, wynikających z ustawy budżetowej, oraz o rocznych wpłatach, wynikających z ustawy budżetowej” - w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej (art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o dochodach j.s.t.) i, po drugie, ustawodawca wprowadził system korekt, który ma działać na wypadek, gdyby roczne kwoty wypłat i wpłat, wynikające z ustawy budżetowej, zostały ustalone w innej wysokości niż kwoty przewidziane w projekcie budżetu państwa.

System korekt działa następująco.

W wypadku wypłat, Minister Finansów dokonuje rozliczenia środków należnych i przekazanych (jest zatem do tego zobowiązany), w sposób następujący:

- w przypadku, gdy raty przekazane są mniejsze od rat należnych - zwiększając kolejną ratę o kwotę stanowiącą różnicę między kwotą należną za dany okres, ustaloną na podstawie kwot wynikających z ustawy budżetowej, a kwotą faktycznie przekazaną, wyliczoną w oparciu o kwoty planowane,
- w przypadku, gdy raty przekazane są większe od rat należnych - zmniejszając kolejną ratę o kwotę stanowiącą różnicę między kwotą faktycznie przekazaną, wyliczoną w oparciu o kwoty planowane, a kwotą należną za dany okres, ustaloną na podstawie kwot wynikających z ustawy budżetowej, a jeżeli różnica jest wyższa od jednej raty, ustalonej na podstawie kwot wynikających z ustawy

budżetowej - wstrzymując przekazywanie rat aż do zlikwidowania powstałej nadpłaty (*vide* - art. 33 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o dochodach j.s.t.).

W przypadku wpłat funkcjonuje podobny system korekcyjny, przy czym do rozliczenia środków przekazanych i należnych została tutaj zobowiązana („dokonuje” tej operacji) właściwa jednostka samorządu terytorialnego (*vide* - art. 33 ust. 4 pkt 1 i 2 ustawy o dochodach j.s.t.).

Kolejne gwarancje terminowego przekazywania gminom kwot subwencji ogólnej w wysokości „należnej” zostały zawarte w art. 34 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t., który brzmi następująco:

„Art. 34. 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje właściwym jednostkom samorządu terytorialnego:

- 1) część oświatową subwencji ogólnej, w dwunastu ratach miesięcznych - w terminie do 25. dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc wypłaty wynagrodzeń, z tym że rata za marzec wynosi 2/13 ogólnej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej;
- 2) część wyrównawczą subwencji ogólnej, w dwunastu ratach miesięcznych - w terminie do 15. dnia każdego miesiąca;
- 3) część równoważącą i regionalną subwencji ogólnej, w dwunastu ratach miesięcznych - w terminie do 25. dnia każdego miesiąca.”

Trzeba dodać, że od kwoty subwencji nieprzekazanej w określonych wyżej terminach jednostkom samorządu terytorialnego przysługują odsetki ustalone jak dla zaległości podatkowych (*vide* - art. 34 ust. 2 ustawy o dochodach j.s.t.).

Dopełnieniem wskazanych wyżej przepisów jest art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1311), zgodnie z którym nieustalenie należności jednostki samorządu terytorialnego albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych.

Rygory związane z terminowym przekazywaniem wypłat umożliwiają gminom właściwe oszacowanie bieżącej sytuacji finansowej, w tym szczegółowe zaplanowanie własnych wydatków.

Wreszcie ustalenie wysokości poszczególnych części subwencji (art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o dochodach j.s.t.), jak i przekazanie części tych subwencji w określonym terminie (art. 34 ust. 1 pkt 1-3 tej ustawy) przybiera postać czynności materialno-technicznej i jest czynnością z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity - Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 ze zm.) [dalej: p.p.s.a.], co jednocześnie oznacza możliwość kontroli prawidłowości owych „ustaleń” i „przekazań” przez sąd administracyjny, w trybie art. 52 § 3 p.p.s.a. (*vide* - wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2005 r., w sprawie o sygn. akt II GSK 33/05, LEX nr 250711).

O ile pomiędzy opracowaniem budżetu państwa a jego uchwaleniem gminy mają prawo do korygowania kwot wypłat i wpłat, o tyle **po uchwaleniu budżetu państwa** korekta owych wpłat i wypłat jest ograniczona, gdyż ustawodawca w art. 36 ustawy o dochodach j.s.t. przesądził, iż może się ona odbyć wyłącznie na niekorzyść gmin.

Przede wszystkim trzeba pamiętać, że sprawozdania, o których mowa w art. 32 ust. 1 i 2 ustawy o dochodach j.s.t., w których jednostki samorządu terytorialnego wykazują dochody, stanowiące podstawę do wyliczenia, między innymi, wskaźników G i Gg, oraz wydatki, stanowiące podstawę do wyliczenia, między innymi, części równoważącej subwencji ogólnej dla gmin, mogą uwzględniać korekty, **ale tylko wtedy, gdy zostały one złożone do właściwych regionalnych izb obrachunkowych w terminie do dnia 30 czerwca roku bazowego.**

Termin ten jest zsynchronizowany z terminami procedowania nad projektem ustawy budżetowej, zaś subwencje ogólne stanowią wydatki

budżetowe, a wpłaty z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej to wpływy budżetowe (*vide* - art. 111 pkt 1 i art. 124 ust. 1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych).

Zgodnie z art. 141 ustawy o finansach publicznych, Rada Ministrów uchwała projekt ustawy budżetowej i wraz z uzasadnieniem przedkłada go Sejmowi w terminie do dnia 30 września roku poprzedzającego rok budżetowy.

Powyższe wyznacza Radzie Ministrów 3 - miesięczny termin prac nad projektem ustawy budżetowej, których harmonogram jest szczegółowo opisany w, odnoszącym się do budżetu na konkretny rok, rozporządzeniu Ministra Finansów (*vide* - art. 138 ust. 6 ustawy o finansach publicznych).

W tej sytuacji nie wydaje się uzasadnione (ani tym bardziej możliwe) zwracanie gminom wpłat w części wyższej niż należna, gdy już po uchwaleniu budżetu państwa dojdą one do przekonania, że w przedstawionych sprawozdaniach finansowych błędnie zaniżyły własne wydatki lub błędnie zawyżyły własne dochody. Wszak wszystkie kwoty wpłacone przez gminy, z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, zostały już rozdysponowane. Przekazano je gminom uprawnionym do otrzymania tej części subwencji ogólnej.

Gdyby było inaczej - mogłoby to zagrażać zachowaniu równowagi budżetowej (równowaga budżetowa to stan, w którym wydatki budżetowe państwa znajdują pokrycie w dochodach).

W uzasadnieniu (wydanego w pełnym składzie Trybunału Konstytucyjnego) wyroku z dnia 12 grudnia 2012 r., w sprawie o sygn. akt K 1/12, Trybunał zwrócił uwagę, iż „*kilkakrotnie podkreślał, że art. 216 i art. 220 Konstytucji, w powiązaniu z jej art. 1, nakazują uznać zachowanie równowagi budżetowej oraz właściwy stan finansów publicznych za wartości konstytucyjnie chronione (...). Trybunał Konstytucyjny za wartość podlegającą ochronie uznał również przeciwdziałanie nadmiernemu zadłużeniu (...) i podkreślał, że wszystkie te wartości w hierarchii dóbr konstytucyjnych sytuują się bardzo wysoko, bo od*

ich realizowania w życiu publicznym zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych problemów (...).

W opinii Trybunału Konstytucyjnego, konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz właściwego stanu finansów publicznych wyznacza granice urzeczywistniania wyrażonych w Konstytucji praw i gwarancji socjalnych (...), stanowiąc samodzielnie przesłankę mogącą uzasadniać ich ograniczenie. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, <w warunkach recesji gospodarczej (...) państwo może być zmuszone zmienić obowiązujące regulacje prawne na niekorzyść, dostosowując zakres realizacji praw socjalnych do warunków ekonomicznych> (tak np. wyroki z: 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, OTK ZU nr 5/1999, poz. 100 i 24 kwietnia 2006 r., sygn. P 9/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 46).

Ze względu na konieczność utrzymania równowagi budżetowej i zdolności państwa do wywiązywania się z jego obowiązków, Trybunał Konstytucyjny dopuszczał zarówno ingerencję w sferę praw nabytych (...), jak ustanowienie przepisów niekorzystnie ingerujących w treść ukształtowanych stosunków prawnych (...), a także mniej korzystne zasady waloryzacji świadczeń z ubezpieczeń społecznych (...). Trybunał Konstytucyjny przyznawał zachowaniu równowagi budżetowej pierwszeństwo przed ochroną praw nabytych w odniesieniu do przejściowego zniesienia indeksacji i waloryzacji wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej (...), zawieszenia podwyżki płac pracowników państwowych szkół wyższych (...), ograniczenia uprawnień kombatanckich (...), zawieszenia wypłaty świadczeń z ubezpieczenia społecznego z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (...), ograniczenia uprawnień gwarantowanych w dawnym systemie emerytalno-rentowym (...) oraz ograniczenia lub zniesienia ulg podatkowych (...), a także przejściowego ograniczenia subwencji dla partii politycznych (...).

Art. 221 Konstytucji statuuje wyłączną kompetencję Rady Ministrów w zakresie inicjatywy ustawodawczej odnoszącej się do ustawy budżetowej i jej

zmiany oraz ustaw o prowizorium budżetowym, o zaciąganiu długu publicznego i o udzielaniu gwarancji finansowych przez państwo. Trybunał Konstytucyjny podkreślał już (...) bardzo silną pozycję ustrojową Rady Ministrów w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej, wynikającą właśnie z postanowienia Konstytucji o wyłączności inicjatywy ustawodawczej w zakresie ustawy budżetowej, z art. 220 ust. 1 (zakaz zwiększania przez Sejm deficytu budżetowego w stosunku do przewidzianego w projekcie ustawy budżetowej) oraz z art. 219 ust. 4 w związku z art. 146 ust. 4 pkt 6 (wyłączność kompetencji Rady Ministrów w zakresie prowadzenia gospodarki finansowej państwa oraz kierowania wykonaniem budżetu na podstawie ustawy budżetowej). Samo przedłożenie projektu ustawy budżetowej jest zarówno uprawnieniem Rady Ministrów, jak i jej obowiązkiem, a wyłączność tej kompetencji Rady Ministrów wynika z faktu, że to ona prowadzi gospodarkę finansową państwa i kieruje wykonaniem ustawy budżetowej, za co ponosi odpowiedzialność przed Sejmem (udzielającym, albo nie, absolutorium). Ponadto to ona dysponuje ogółem środków technicznych i dostępem do niezbędnej wiedzy specjalistycznej, które warunkują przygotowanie projektu tego nadzwyczaj skomplikowanego aktu prawnego o fundamentalnym znaczeniu dla funkcjonowania państwa” (OTK ZU seria A nr 11/2012, poz. 134).

Argument o konieczności respektowania wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa, pozostaje aktualny także w przypadku ograniczenia możliwości korekty kwot wypłat i wpłat, o jakim mowa w art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t.

Jednak, wbrew ocenie Wnioskodawcy, należne gminom wypłaty i obowiązujące gminy wpłaty, a zatem wypłaty i wpłaty w wysokości ustalonej na podstawie metody wynikającej z obowiązujących przepisów prawa (ustawy o dochodach j.s.t.), z uwzględnieniem - jako przesłanek - skonkretyzowanych wielkości (danych), które zostały w tych przepisach określone, **mogą być egzekwowane na drodze sądowej**. Wszak przepis art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t. zakazuje dochodzenia należnych kwot na drodze sądowej wprost

nie formułuje - stwierdza jedynie, że jednostce samorządu terytorialnego „**nie przysługuje zwiększenie** (podkr. wł.) odpowiedniej części subwencji ogólnej lub zmniejszenie wpłat”. Przepis ten nie przewiduje zatem możliwości dokonywania jakichkolwiek korekt tego rodzaju wypłat i wpłat na korzyść gmin, jeżeli **miałyby one być przeprowadzone** na podstawie ustawy o dochodach j.s.t.

Zarówno w doktrynie jak i w orzecznictwie sądowym możliwość sądowego dochodzenia należnych wypłat i wpłat, co do zasady, nie jest jednak kwestionowana. Spór toczy się wokół właściwego trybu, w jakim należności te mogą być egzekwowane.

Wbrew pozorom, na przeszkodzie sądowemu dochodzeniu przez jednostki samorządu terytorialnego należnych im wypłat i wpłat nie stoi art. 51 ustawy o finansach publicznych, który brzmi następująco:

„Art. 51. 1. Zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec państwa.

2. Przepis ust. 1 **stosuje się odpowiednio** (podkr. wł.) do:

- 1) jednostek samorządu terytorialnego;
- 2) pozostałych jednostek sektora finansów publicznych.”.

W komentarzu do tego przepisu L. Lipiec-Warzecha stwierdziła, że „[z]achowuje aktualność pogląd wyrażony w uzasadnieniu kasacyjnego wyroku NSA w zakresie art. 32 ust. 1 u.f.p. z 2005 r. (chodzi o ustawę z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz. U z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 ze zm.; dalej: ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. - przyp. wł.), stanowiącego odpowiednik obecnie obowiązującego art. 51 ust. 1, dotyczący roszczenia beneficjenta względem Skarbu Państwa o zapłatę odsetek z tytułu nieterminowego przekazania dotacji. Brak przepisu, który stanowiłby generalną podstawę dla domagania się od organu administracji publicznej na drodze postępowania administracyjnego zapłaty odsetek z tytułu nieterminowego spełnienia świadczenia pieniężnego, w szczególności objętego prawem

budżetowym, na analogicznych zasadach przewidzianych na gruncie prawa cywilnego w odniesieniu do wierzytelności pieniężnych, a więc roszczeń o charakterze cywilnoprawnym (art. 481 k.c.). Na przeszkodzie dla odpowiedniego stosowania względem organu administracji publicznej przepisu art. 481 k.c., jako podstawy do zasądzenia odsetek, stoi publicznoprawny, nie zaś cywilnoprawny charakter należności budżetowych, którymi zarządza organ. Odpowiednie zastosowanie przepisu art. 481 k.c. względem organu administracji publicznej byłoby trudne do pogodzenia z art. 51 ust. 1, w myśl którego zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń bądź zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec państwa. Tylko wyraźny przepis prawa, którego brak, mógłby stanowić podstawę dla domagania się na drodze postępowania administracyjnego od organu administracji publicznej przyznania odsetek lub odszkodowania w związku z nieterminowym przyznaniem dotacji lub innego świadczenia o charakterze publicznoprawnym (wyrok NSA z dnia 27 listopada 2008 r., II GSK 493/08, ONSA WSA 2010, nr 2, poz. 29, LEX nr 486445).

Artykuł 51, inaczej niż będący jego częściowym odpowiednikiem art. 32 u.f.p. z 2005 r., nie wyłącza z powyższej reguły wydatków budżetu państwa na subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego (art. 32 ustawy o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r. brzmi następująco: <Art. 32. 1. Zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń bądź zobowiązań państwa wobec osób trzecich ani roszczeń tych osób wobec państwa. 2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do wydatków budżetu państwa na subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego. 3. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do budżetów jednostek samorządu terytorialnego.> - przyp. wł.). **W doktrynie podkreśla się jednak, że natura subwencji dla samorządu umożliwia jednak dochodzenie ich zapłaty (...) - w zależności od przyjętej koncepcji - w postępowaniu**

cywilnym albo administracyjnym. Sporny jest bowiem charakter prawnego roszczenia o subwencję (podkr. wł.).

Niektórzy autorzy opowiadają się za cywilnoprawnym charakterem tego roszczenia i związaną z tym właściwością sądów powszechnych (por. np. A. Borodo, *Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy*, Warszawa 2004, s. 155-156 oraz A. Borodo, *Subwencje i dotacje jako formy dochodów samorządu terytorialnego w Polsce* (w:) *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 2003, s. 325 - przyp. Autorki). Według innej koncepcji roszczenie o subwencję, będącą świadczeniem publicznoprawnym, podlega rozpoznaniu przez sądy administracyjne w pierwszej instancji oraz NSA w instancji odwoławczej (por. art. 2 i 3 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych) [Na kognicję NSA jako właściwego do badania legalności realizacji świadczeń z tytułu subwencji wskazywała m.in. T. Dębowska-Romanowska, *Komentarz do prawa budżetowego państwa i samorządu terytorialnego wraz z częścią ogólną prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 209. O sporach w orzecznictwie i doktrynie odnośnie do charakteru prawnego subwencji zob. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, *Komentarz do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2003, s. 55-57 wraz z powołaną tam literaturą - przyp. Autorki].

Różne poglądy odnaleźć można także w orzecznictwie sądowym. Według SN roszczenia jednostki samorządu terytorialnego przeciwko Skarbowi Państwa z tytułu subwencji ogólnej podlegają rozpatrzeniu przez sąd powszechny (postanowienie SN z dnia 11 sierpnia 1999 r., I CKN 414/99, OSNC 2000, nr 1, poz. 20, LEX nr 38019). Stanowisko to spotkało się z krytyką doktryny. W głosie krytycznej M. Szubiakowski wskazał, że <subwencja nie jest prywatnoprawną należnością wchodzącą w skład mienia samorządu, lecz instrumentem realizacji dystrybucji środków budżetowych. Sprawy o subwencję jako świadczenie publicznoprawne winny być rozpatrywane przez sąd administracyjny, użycie terminu <<roszczenie>> w odniesieniu do świadczenia publicznoprawnego, tj.

nie w znaczeniu właściwym dla procesu cywilnego, (...) jest argumentem przeciwko właściwości sądu powszechnego> (M. Szubiakowski, *Glosa do postanowienia SN z dnia 11 sierpnia 1999 r. w sprawie powództwa jednostki samorządu terytorialnego o zapłatę subwencji ogólnej*, PiP 2000, z. 9, s. 105-112 - przyp. Autorki).

Zgodnie ze stanowiskiem NSA, <jednostka samorządu terytorialnego, której nie przekazano subwencji w wynikającej z przepisów prawa wysokości, może szukać ochrony prawnej w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, wyłączona jest natomiast w tym zakresie właściwość sądów powszechnych> (uchwała 7 sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 1/01, ONSA 2002, nr 1, poz. 1). W ocenie NSA zarówno w orzecznictwie SN, jak również w doktrynie, nie budzi wątpliwości, że sprawy z zakresu finansów publicznych, jak m.in. przekazywanie subwencji z budżetu państwa, są w materialnym znaczeniu sprawami z zakresu prawa publicznego.

W wyroku z dnia 7 maja 2004 r. (I CK 624/03, Wspólnota 2004, nr 11, poz. 56, LEX nr 197446) SN stwierdził, że spór o wysokość należnej gminie subwencji kreuje sprawę cywilną w rozumieniu art. 1 k.p.c. <Sąd nie orzeka o przyznaniu gminie subwencji, lecz o tym, czy subwencja, która została wypłacona, jest zgodna z subwencją, która się gminie należała według określonych ustawowo kryteriów. W zakresie, w jakim gmina jest uprawniona do otrzymania kwoty obliczonej według stosownego algorytmu, Skarb Państwa zaś jest zobowiązany do wypłacenia gminie tej kwoty, pomiędzy stronami nie zachodzi stosunek władczego podporządkowania charakterystyczny dla prawa administracyjnego>.

Za szkody wyrządzone wskutek przekazania subwencji z opóźnieniem lub w wysokości niższej od należnej, gmina może się domagać od Skarbu Państwa odszkodowania. Może również żądać przed sądem cywilnym wyrównania różnicy między kwotą subwencji należną i otrzymaną w zaniżonej wysokości (wyrok SN z dnia 7 maja 2004 r., I CK 624/03)” [L. Lipiec-Warzecha, *Komentarz*

do art. 51 ustawy o finansach publicznych, http://lex/lex/content.rpc?reqId=1511437962919_602232657].

C. Kosikowski również wskazał, że „[w] doktrynie i w orzecznictwie sądowym prezentowane są dwa odmienne stanowiska. Jedno wiąże się z przypisywaniem roszczeniu o subwencję charakteru cywilnoprawnego (...), podlegającym rozpatrzeniu przez sąd powszechny (...). Natomiast drugie stanowisko polega na wskazywaniu administracyjnego charakteru roszczenia o świadczenie publiczne w postaci subwencji, które jako takie podlega jurysdykcji sądu administracyjnego” (C. Kosikowski, *Komentarz do art. 51 ustawy o finansach publicznych*, http://lex/lex/content.rpc?reqId=1511437851464_653934030).

Jednocześnie C. Kosikowski zwrócił uwagę na to, że „[n]owa ustawa o f.p. (ustawa o finansach publicznych - przy. wł.) nie przewiduje wyjątku od zasady wyrażonej w art. 51 ust. 1. Zastrzega jedynie to, że regułę tę stosuje się odpowiednio zarówno w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego, jak i do pozostałych jednostek sektora finansów publicznych. **Musiałoby to zatem oznaczać, że jednostki samorządu terytorialnego nie mogą zgłaszać roszczeń do budżetu państwa dotyczących wypłaty dotacji lub subwencji w wysokości określonej w ustawie budżetowej. Nie odpowiada to prawdzie, bo natura subwencji dla jednostek samorządu terytorialnego jest taka, że można dochodzić ich wypłaty w postępowaniu cywilnym lub administracyjnym (podkr. wł.)**” [*ibidem*].

Warto w tym miejscu przypomnieć, że w uzasadnieniu uchwały 7 sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., w sprawie o sygn. akt FPS 1/01, Naczelny Sąd Administracyjny, odpowiadając na pytanie, czy jednostkom samorządu terytorialnego „przysługuje roszczenie o przekazanie subwencji w oznaczonej wysokości, a jeśli tak, to jaki jest tryb dochodzenia takiego roszczenia”, podniósł, iż „[r]ozważając to zagadnienie, niepodobna abstrahować od charakteru prawnego więzi, jaka łączy jednostkę samorządu terytorialnego uprawnioną do

otrzymania subwencji w oznaczonej wysokości z podmiotem zobowiązanym do jej przekazania. W tym zakresie co do zasady nie budzi wątpliwości, że więź ta ma charakter stosunku prawnego o charakterze publicznym (...). Subwencje bowiem są przekazywane przez podmiot publicznoprawny wyższego rzędu, jakim jest państwo, na rzecz wspólnot terytorialnych niższego szczebla (...) i są instrumentem realizacji dystrybucji środków budżetowych (...). Chodzi zatem o dochody uzyskiwane przez wspomniane jednostki w związku z wykonywaniem przez nie oznaczonych funkcji publicznych, nie zaś o dochody prywatnoprawne uzyskiwane przez nie jako osoby prawa cywilnego.

Jednym z elementów omawianego stosunku jest po stronie uprawnionej jednostki samorządu terytorialnego prawo podmiotowe do uzyskania subwencji w określonej w przepisach wysokości, czego dalszą konsekwencją jest możliwość wystąpienia z roszczeniem, gdy obowiązek drugiej strony stosunku prawnego, będący korelatem uprawnienia jednostki, nie zostanie wykonany w całości lub w części (podkr. wł.). Pogląd taki trzeba uznać w zasadzie za powszechnie przyjęty w literaturze przedmiotu” (LEX nr 48927).

Biorąc pod uwagę przedstawione wyżej okoliczności, należy dojść do wniosku, że, skoro przepis art. 36 ust. 10 ustawy o dochodach j.s.t. *per se* nie wyłącza sądowej drogi dochodzenia przez jednostkę samorządu terytorialnego roszczeń wynikających z niedoszacowania wysokości wypłat oraz przeszacowania wysokości wpłat, a przy tym - zważywszy na charakter „więzi, jaka łączy jednostkę samorządu terytorialnego uprawnioną do otrzymania subwencji w oznaczonej wysokości z podmiotem zobowiązanym do jej przekazania” - sądowa droga dochodzenia tego rodzaju roszczeń jest prawnie dopuszczalna, to przepis art. 36 ust. 10 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 29, ustawy o dochodach j.s.t. jest zgodny z art. 165 ust. 2 Konstytucji.

Można tylko dodać, że z perspektywy zarzutów sformułowanych przez Wnioskodawcę rozstrzygnięcie, czy dla dochodzenia tego rodzaju roszczeń właściwy jest tryb publicznoprawny, czy też tryb prywatnoprawny, nie ma znaczenia.

Zarzut niezgodności § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia z art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji, a także z art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji.

Zaskarżony przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia ma następującą treść:

„§ 3. 1. Sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, sporządza się na podstawie danych księgowości podatkowej w sposób następujący:

(...)

11) w kolumnie <Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy> w zakresie:

(...)

b) rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności podatku, zwalniania z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru - wykazuje się kwoty dotyczące skutków decyzji organów podatkowych za okres sprawozdawczy. Skutki wykazane w tej kolumnie powinny wynikać z decyzji organu podatkowego, zarówno w zakresie bieżących, jak i zaległych należności. W przypadku podjęcia przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty zapłaty podatku bądź zaległości podatkowej, skutki finansowe wynikające z tych decyzji powinny być wykazywane za kolejne okresy sprawozdawcze w roku, w którym została wydana decyzja. Wykazane kwoty nie muszą wynikać z rejestrów przypisów i odpisów.

W kolumnie <Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy>, wykazuje się również skutki ulg podatkowych, umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminów płatności należności z tytułu podatków i opłat stanowiących dochody gminy lub miasta na prawach powiatu, a także zwolnienia z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru tych należności, udzielanych w trybie art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 198); w kolumnie tej nie wykazuje się skutków finansowych wynikających z ugody zawartej w bankowym postępowaniu ugodowym, a także będących wynikiem orzeczeń wydanych przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze jako organ II instancji;”.

W ocenie Wnioskodawcy (*vide* - pkt 1 *petitum* wniosku), przepis ten:

- narusza art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji „przez to, że definiuje pojęcie skutków finansowych wynikających z zastosowania przewidzianych w przepisach prawa podatkowego ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w sposób niezgodny z art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t., a przez to wykracza poza granice upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia zawartego w art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych”,
- jest niezgodny z art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji „w zakresie, w jakim narusza prawa majątkowe gminy do dochodów ze źródeł określonych w art. 167 ust. 2 Konstytucji poprzez nieprawidłowe (pozaustawowe) powiększenie potencjału dochodów podatkowych gminy, w oparciu o który wyznacza się gminy zobowiązane do dokonywania wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej” (uzasadnienie wniosku, s. 1-2).

Merytoryczne rozpoznanie zarzutu Wnioskodawcy nie jest jednak możliwe.

W dniu 13 stycznia 2018 r. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U., poz. 119 ze zm.), które zawierało zaskarżony przez Wnioskodawcę przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do tego rozporządzenia, **w całości utraciło bowiem moc obowiązującą** w wyniku równoczesnego (z tą samą datą) wejścia w życie **nowego i regulującego tę samą materię** rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. (Dz. U., poz. 109, dalej: rozporządzenie z dnia 9 stycznia 2018 r.) [*vide* - § 23 i § 24 rozporządzenia z dnia 9 stycznia 2018 r.].

Problematyka utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny była szeroko omawiana w orzecznictwie Trybunału.

W jednym z najnowszych poświęconych tej problematyce orzeczeń - w postanowieniu z dnia 5 kwietnia 2016 r., w sprawie o sygn. akt K 3/15, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „*[u]morzenie postępowania ze względu na utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego stanowi trwały element kontroli konstytucyjności prawa w Polsce. (...)*

Rozwiązanie to odpowiada ogólnym funkcjom Trybunału i założeniom dotyczącym jego kognicji jako organu powołanego do badania hierarchicznej zgodności aktów normatywnych. Wyznacza też zasadę, wedle której kontroli zgodności z Konstytucją podlegają akty zachowujące moc obowiązującą i wyznaczające określonym podmiotom (adresatom tych norm) odpowiednie reguły postępowania w oznaczonych okolicznościach (...). W aspekcie funkcjonalnym <instytucja «umarzania postępowania» odwołuje się do reguł ekonomii działania, [które] można przełożyć na ogólne zalecenie (...), aby za pomocą odpowiedniej organizacji pracy (...) organ uwalniał się od merytorycznego rozpatrywania spraw, których kontynuowanie - z uwagi na okoliczności faktyczne lub prawne - a priori i tak nie doprowadzi do zrealizowania celu postępowania> (P. Radziejewicz, Umarzanie postępowania przez Trybunał Konstytucyjny ze

względu na utratę mocy obowiązującej przepisu przed wydaniem orzeczenia, <Przeгляд Sejmovy> nr 2/2006, s. 9 i n. [...]). [...]

Analiza orzecznictwa Trybunału pozwala wysnuć wniosek, że ocena - prowadzącej do umorzenia postępowania - utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego dokonuje się nie na podstawie formalnego stwierdzenia wyeliminowania kontrolowanego przepisu z systemu prawa, lecz z perspektywy możliwości wywołania przezeń skutków prawnych (podkr. wł.). Innymi słowy, <wykładnia zwrotu «akt normatywny utracił moc obowiązującą» (...) powinna zmierzać do oceny, czy zaskarżona norma prawna została usunięta z porządku prawnego nie tylko w sensie formalnoprawnym, lecz także w tym zakresie, czy uchylony przepis nadal wywiera określone skutki dla obywateli i czy może być nadal zastosowany w praktyce> (postanowienie z 13 października 1998 r., sygn. SK 3/98; zob. także postanowienia TK z: 18 listopada 1998 r., sygn. SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120; 30 grudnia 1999 r., sygn. SK 16/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 173). Trwałości tej linii orzeczniczej nie podważyło ani uchwalenie Konstytucji, ani ustawy o TK.

Przenosząc powyższe spostrzeżenia na grunt rozpoznawanej sprawy, Trybunał uznał za spełnioną ujemną przesłankę procesową wskazaną w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r. (obecnie przesłanka ta jest określona w art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym - przyp. wł.). Zaskarżony art. 18 ust. 1 pkt 3 prawa energetycznego (przepis ten stanowił przedmiot zaskarżenia w skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego wniosku Rady Miejskiej w C. - przyp. wł.), wskutek nowelizacji z 2015 r. (chodzi o ustawę z dnia 27 maja 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo energetyczne, Dz. U. z 2015 r., poz. 942 - przyp. wł.), utracił moc obowiązującą. Mówiąc precyzyjniej, norma prawna, której zgodność z Konstytucją zakwestionowano, została definitywnie usunięta z porządku prawnego i zastąpiona normą o nowej treści (nowym brzmieniu). Przepis w poprzednio obowiązującej wersji nie może być - jako wyłączony z porządku

prawnego - przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego (...). Oceniając ewentualną możliwość zastosowania zakwestionowanej regulacji do sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości, Trybunał przyjął, że nowelizacja z 2015 r. nie przewidywała miarodajnej normy intertemporalnej, która pozwalałaby twierdzić, iż art. 18 ust. 1 pkt 3 prawa energetycznego w poprzednim brzmieniu, zachował moc obowiązującą (podkr. wł.). Nowa regulacja weszła w życie po 30 dniach od ogłoszenia, tj. 3 sierpnia 2015 r., i od tego dnia jest stosowana jako jedyna, z wyłączeniem art. 18 ust. 1 pkt 3 prawa energetycznego w jego dotychczasowym kształcie, stanowiącym przedmiot wniosku” (OTK ZU seria A z 2016 r., poz. 7).

Podobnie jak w rozpoznanej przez Trybunał Konstytucyjny sprawie, zainicjowanej wnioskiem Rady Miejskiej w C. (sygn. akt K 3/15), także w sprawie wniosku Rady Miejskiej w Nowym Warpnie brak jest miarodajnej normy intertemporalnej, która pozwalałaby twierdzić, iż przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej zachował moc obowiązującą. W tej sytuacji należy przyjąć, że rozporządzenie z dnia 9 stycznia 2018 r. weszło w życie z dniem 13 stycznia 2018 r. i od tego dnia jest stosowane w całości jako jedyne.

Tak więc, wskutek utraty mocy obowiązującej rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r., moc obowiązującą utracił również przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do tego rozporządzenia (norma prawna, której zgodność z Konstytucją zakwestionowano, została definitywnie usunięta z porządku prawnego i zastąpiona normą o nowej treści [nowym brzmieniu]).

W związku z powyższym postępowanie w przedmiocie kontroli zgodności z powołanymi przez Wnioskodawcę wzorcami § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada

2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego - wobec utraty przez wskazany wyżej zaskarżony przepis mocy obowiązującej „przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał”.

W przedstawionych warunkach jedynie na marginesie należy przypomnieć, iż zaskarżona przez Wnioskodawcę regulacja § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 **do uchylonego rozporządzenia** instruowała, w jaki sposób w sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, **prawidłowo wykazać** (zapisać) skutki decyzji podatkowych organu gminy o zastosowaniu ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego.

W ocenie Wnioskodawcy, regulacja ta była niezgodna z art. 92 ust. 1 Konstytucji (w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji) z tego powodu, że odmiennie niż art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. **definiowała pojęcie skutków finansowych** rozłożenia należności podatkowej na raty.

W przekonaniu Wnioskodawcy, który przedstawił własną definicję pojęcia „skutek finansowy”, wprawdzie wydanie decyzji o rozłożeniu należności podatkowej na raty ma swoje następstwa finansowe, jednak nie polegają one na całkowitej utracie dochodów przez samorząd, jak ma to miejsce w przypadku umorzenia całej kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami. W tym przypadku nie dochodzi bowiem do utraty dochodów podatkowych, ponieważ „wierzyciel podatkowy zostaje w swoich roszczeniach zaspokojony, tyle że skutek ten zostaje przesunięty w czasie i zostanie zrealizowany z chwilą zapłaty ostatniej raty”.

W związku z tym, jak w uzasadnieniu tego zarzutu wskazywał Wnioskodawca, skutkiem finansowym rozłożenia płatności podatku na raty - w roku, w którym taka decyzja została wydana - nie powinna być równowartość kwoty rozłożonej na raty zaległości, bowiem *ratio legis regulacji zawartej w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. wydaje się być uwzględnianie w potencjale dochodowym gminy w danym roku budżetowym tych dochodów, które utraciła wskutek prowadzonej polityki podatkowej*, a w analizowanym przypadku do utraty dochodów nie dochodzi, lecz ich uzyskanie przez gminę zostaje odłożone w czasie.

Tymczasem, jak dalej dowodził Wnioskodawca, zaskarżony (uchylony) przepis nakazywał przyjąć, iż miernikiem skutków finansowych są kwoty odroczonej zaległości wraz z odsetkami, które będą realizowane w kolejnych latach, a ustalenie tych skutków (wykazanie w sprawozdaniach) powinno nastąpić w tym roku, w którym wydana została decyzja.

Jednak wbrew ocenie Wnioskodawcy, określone w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. znaczenie wyrażenia „skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych” **jest identyczne ze znaczeniem wyrażenia** „skutki finansowe wynikające z decyzji tych organów (organów podatkowych - przypis wł.)” użytego w § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do uchylonego rozporządzenia.

Przepis art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. przesądza o tym, iż **skutki finansowe prowadzonej przez gminę polityki fiskalnej nie powodują zwiększenia części wyrównawczej subwencji, wprost nakazując**, aby przy ustalaniu wpływów z podatków w celu obliczenia wskaźnika dochodów podatkowych nie brano pod uwagę skutków zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Tak więc przez skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t., **należy rozumieć kwoty, które gmina uzyskałaby, gdyby nie podjęła decyzji o zastosowaniu ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.**

Wnioskodawca błędnie zatem odczytał treść art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t., a w konsekwencji błędnie identyfikuje *ratio legis* tej regulacji.

Ratio legis rozwiązania przewidzianego w art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t. (o czym wcześniej też była mowa) **jest uniemożliwienie przerzucania skutków finansowych obniżania ciężarów podatkowych mieszkańcom danej gminy na członków innych społeczności lokalnych, co - jak podkreśla się w doktrynie - jest zgodne z zasadą samodzielności jednostek samorządu terytorialnego.**

Decyzje organów podatkowych gminy w zakresie stosowania ulg podatkowych niewątpliwie obniżają faktyczne wpływy podatkowe gminy w danym roku budżetowym. Jednak wykazywanie w sprawozdaniach budżetowych, tak jak oczekuje Wnioskodawca, wyłącznie „przysporzeń” bądź „uszczerpków” w dochodach gmin mogłoby prowadzić do wytworzenia się praktyki manipulowania dochodami w celu uniknięcia wpłat do budżetu państwa.

W końcu nie można zapominać o tym, iż rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, które w załączniku nr 39 zawierało kwestionowany przepis, **było aktem wykonawczym do ustawy o finansach publicznych, a nie aktem wykonawczym do ustawy o dochodach j.s.t.**

Zaskarżony przepis - w czasie jego obowiązywania - realizował więc wytyczne zawarte w ustawie o finansach publicznych (art. 41 ust. 2) oraz respektował określone przez tę ustawę zasady dotyczące finansów publicznych, w szczególności zasadę jawności i przejrzystości gospodarowania środkami

publicznymi (przepis delegacyjny jest wszak zawarty w rozdziale 4 ustawy finansach publicznych, zatytułowanym „Jawność i przejrzystość finansów publicznych”).

Zaskarżony (uchylony) przepis wbrew twierdzeniom Wnioskodawcy nie ingerował też w jakiekolwiek prawo majątkowe gminy. Sporządzane na jego podstawie sprawozdania jednostkowe **ujawniały jedynie skutki decyzji podatkowych gmin**, co miało znaczenie dla późniejszego określenia ich potencjału dochodowego i bezpośrednio przekładało się na wysokość należnych wypłat z budżetu państwa na rzecz tych jednostek, jak i na wysokość należnych wpłat tych jednostek do budżetu państwa. Przepis ten gwarantował zatem Ministrowi Finansów rzetelne informacje o gospodarce finansowej gmin w części, w jakiej jednostki te wykonują władztwo podatkowe.

Inaczej mówiąc, przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39 do rozporządzenia, które utraciło moc obowiązującą, ani nie uszczuplał praw majątkowych gmin, ani też praw tych nie poszerzał.

Przepis ten nie dotyczył również osobowości prawnej gminy. Wszak nie pozbawiał gmin tejże osobowości ani nawet jej nie ograniczał.

Z tych wszystkich względów wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego