

KAMIL KRAUSCHAR

Regionalna Izba Obrachunkowa w Warszawie

kamil.krauschar@wp.pl

ORCID: 0000-0001-9368-5974

Udzielanie wyjaśnień przez regionalne izby obrachunkowe w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych. Zagadnienie prawne, praktyczne i problemowe

Providing explanations by regional chambers of audit in matters relating to an application of provisions on public finances. Legal, practical and problematic issue

Bratu – śp. Tomaszowi Michałowi Krauschar

Streszczenie. W ślad za paremią *clara non sunt interpretanda* w orzecznictwie sądowoadministracyjnym została utrwalona koncepcja wykładni prawa powszechnie obowiązującego, odpowiadająca zasadzie prawa wspólnotowego Unii Europejskiej – *acte clair*, która opiera się na założeniu dokonywania wykładni prawa jedynie w sytuacjach powstałych wątpliwości co do jasności i zrozumiałości tekstu prawnego. Jednostki samorządu terytorialnego uczestniczą w sprawo-

waniu władzy publicznej, a przysługujące im w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonują w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Ponadto, respektując zasadę praworządności, tym samym interpretując prawidłowo normy prawa, obowiązane są do podejmowania czynności zarówno faktycznych, jak i prawnych, z uregulowaniem stosunku prawnego wedle własnej woli, uzewnętrznionej przez organy przedstawicielskie. Prawidłowe zrozumienie tekstu prawnego, ewentualnie odkodowanie jego za pośrednictwem wykładni, stanowi działanie następcze do przywołanej paremii, jest „niekwestionowanym składnikiem kultury prawnej, na gruncie której toczy się dyskurs związany z wykładnią operatywną”¹. Zbadanie problematyki w stosowaniu prawa finansowego przez jednostki samorządu terytorialnego, opartego na jego praktycznym aspekcie, stanowi *de facto* pole działania regionalnych izb obrachunkowych, z racji wypełniania nadzoru i kontroli, ale także z realizacji ustawowych kompetencji w przedmiocie udzielania wyjaśnień w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych. Celem i zakresem publikacji jest próba uzyskania odpowiedzi na postawione w niej tezy. Dopełnienie dokonanych rozważań o poglądy doktryny stanowi analiza dotychczasowego nurtu orzeczniczego regionalnych izb obrachunkowych, sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego. Przedstawiona publikacja stanowi próbę całościowego ujęcia zagadnienia w sposób teoretyczny i praktyczny.

Słowa kluczowe: interpretacja; prawo finansowe; samorząd; nadzór; wyjaśnienia; regionalne izby obrachunkowe.

Abstract. Following the *clara non sunt interpretanda* clause, the concept of an interpretation of universally applicable law, corresponding to a principle of the Community law of the European Union – *acte clair*, has been established in judicial and administrative judgments, which is based on an interpretation of law, only in cases of doubts as to the clarity and understandability of a legal text. Local government units participate in the exercise of public authority, and a significant part of public tasks vested in them by the self-government on their own behalf and on their own responsibility. Moreover, owing to a need to respect the principle of the rule of law, thus to interpret the norms of law correctly, the units are obliged to take factual and legal actions, regulating a legal relationship at their own will, externalized by representative bodies. Correct understanding of a legal

¹ T. Gizbert-Studnicki, *Rozkład ciężaru argumentacji w dyskursie interpretacyjnym* [w:] J. Stelmach (red.), *Studia z filozofii prawa*, t.2, Kraków, 2003, s. 74.

text or decoding it through interpretation is a follow-up activity to the cited para-
ma, it is “an unquestionable component of the legal culture on the basis of which
the discourse related to operative interpretation takes place”. Regional accounting
chambers, which exercise supervision and control, but also implement statutory
competences in the field of providing explanations in matters relating to the ap-
plication of provisions on public finances, create basis for conducting an exami-
nation of the issues of an application of a financial law by local government units,
based on its practical aspects. The aim and scope of the publication is an attempt
to obtain an answer to the theses presented in it. An analysis of the current juris-
prudence of regional chambers of audit, administrative courts and the Constitu-
tional Tribunal complement deliberations of the doctrine. The presented publica-
tion is an attempt to comprehensively approach the issue in a theoretical and
practical way.

Keywords: interpretation; financial law; local government; supervision; explana-
tions; regional chambers of audit.

1. Wstęp

Regionalna izba obrachunkowa jako organ konstytucyjny, obok Prezesa
Rady Ministrów oraz wojewody, sprawuje nadzór nad działalnością jed-
nostek samorządu terytorialnego, który ogranicza się do spraw finanso-
wych². Aspekt prawny sprawowanego nadzoru nad działalnością jedno-
stek samorządu terytorialnego (województw, powiatów, gmin) i ich
związków oraz ich stowarzyszeń bezpośrednio związany jest z fundamen-
talną, konstytucyjną gwarancją samodzielności (oraz jej kontroli sądowej)
wyrażoną zarówno w ustawie zasadniczej³, jak i w ustawach ustroj-
owych⁴. Porządek prawny wyznacza ramy samorządowej samodzielności,

² Art. 171 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucji Rzeczypospolitej Pol-
skiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.); por. H. Izdebski, *Samorząd terytorialny. Podstawy
ustroju i działalności*, Warszawa 2011, s. 432; A. Borodo, *Z problematyki prawnej środ-
ków nadzorczych stosowanych przez regionalne izby obrachunkowe* [w:] R.P. Krawczyk,
M. Stec (red.), *Samorząd – Finanse – Nadzór i Kontrola, XX-lecie Regionalnych Izb Ob-
rachunkowych*, Warszawa 2013, s. 233.

³ Art. 165 ust. 2 Konstytucji RP.

⁴ Art. 2 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.
Dz.U. z 2023 r., poz. 40 ze zm.), dalej: u.s.g.; art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 5 czerwca

tym samym ustawa zasadnicza zapewnia ochronę jej funkcjonowania⁵, jednakże „samodzielność ta nie ma charakteru bezwzględnego, a ustawodawca zachowuje prawo ingerencji w działalność tych jednostek”⁶. Co więcej, przedmiotowej samodzielności jednostek samorządu terytorialnego jako wartości chronionej i gwarantowanej konstytucyjnie nie wolno absolutyzować, skoro jednostki samorządu terytorialnego wykonują zadania publiczne „w ramach ustaw”⁷. W orzecznictwie sądowo-administracyjnym akcentuje się, że działalność samorządu terytorialnego podlega nadzorowi z punktu widzenia legalności (art. 171 ust. 1 Konstytucji RP). Tak kategorię przepis konstytucyjny, nieprzewidujący żadnych wyjątków, pozwala na wyprowadzenie wniosku, że obecnie jedynym dozwolonym nadzorem jest tylko nadzór prawny. To oznacza, że ingerencja organów państwowych jest dopuszczalna jedynie w formie nadzoru na podstawie kryterium legalności polegającego na korygowaniu działań niezgodnych z prawem⁸.

Trybunał Konstytucyjny, uzasadniając motywy podjętego rozstrzygnięcia w uchwale z dnia 27 września 1994 r., wskazał, że Rzeczpospolita Polska gwarantuje udział samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy. Wynika z niej zobowiązanie państwa, a tym samym jego kompetentnych organów, do stworzenia prawnych przesłanek uczestniczenia samorządu terytorialnego w wykonywaniu władzy państwowej. Gwarantując samorządowi terytorialnemu udział w sprawowaniu władzy oraz powie-

1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1526 ze zm.), dalej: u.s.p.; art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2094 ze zm.), dalej: u.s.w.

⁵ Wyrok TK z dnia 15 stycznia 2009 r., K 45/07, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Zbiór Urzędowy” 2009, nr 1A, poz. 3; wyrok NSA z dnia 4 lutego 1992 r., SA/Ka 1010/91, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1992, nr 2, poz. 36.

⁶ Por. orzeczenie TK z dnia 23 października 1996 r., K 1/96, OTK ZU Nr 5/1996, s. 329 i n. – stanowisko podtrzymane w wyroku TK z 25 maja 1998 r., U 19/97, OTK ZU Nr 4/1998, s. 271.

⁷ Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2011 r., II OSK 925/11, LEX nr 1152192.

⁸ Wyroki WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2021 r.: III SA/Wa 1127/21; III SA/Wa 1128/21; III SA/Wa 1129/21. Por. M. Stec, *Prawno-ustrojowa pozycja regionalnych izb obrachunkowych w systemie władz publicznych w Polsce*, [w:] M. Stec (red.), *Regionalne izby obrachunkowe, Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010, s. 45.

rzając *implicite* organom państwa określenie rozmiarów i form tego udziału, polski ustawodawca konstytucyjny ustanowił prawno-pozytywne podstawy działania samorządu terytorialnego i włączył go w struktury sprawowania władzy w demokratycznym państwie prawnym, a tym samym odmówił mu przymiotu władzy suwerennej, o innym niż prawo stanowione przez to państwo – źródle władzy publicznej⁹.

Powyższe przekłada się na uczestniczenie samorządu terytorialnego w sprawowaniu władzy publicznej, z zaznaczeniem, że przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność¹⁰, w granicach i na podstawie stanowionego prawa¹¹, z jednoczesną alternatywą „zachowania prawa ingerencji władczej w działalność tych podmiotów”¹² przez uprawnione do tego organy nadzoru. W przywołanej uchwale Trybunał Konstytucyjny również odniósł się do nadania przez ustawodawcę rangi konstytucyjnej instytucji nadzoru nad jednostkami wchodzącymi w skład sektora samorządowego jako procedury dającej wyposażonym w odpowiednie kompetencje organom państwa nie tylko możliwości ustalania stanu faktycznego działalności nią objętej, lecz także w ustawowo określonym zakresie i trybie – korygowania tej działalności¹³. Konkretyzacja praworządności (porządku prawnego) w demokratycznym państwie prawa wyrażana jest nie tylko poprzez samodzielność jednostki samorządu terytorialnego, ale również stanowi „jedną z najistotniejszych gwarancji wykonywania przez samorząd terytorialny zadań publicznych w ramach i na podstawie przepisów prawa jest konstytucyjna instytucja nadzoru nad działalnością samorządu terytorialnego”¹⁴.

Zasady funkcjonowania regionalnych izb obrachunkowych, ich właściwość rzeczową oraz zakres zadań reguluje ustawa z dnia 7 października

⁹ Wyrok TK z dnia 27 września 1994 r., W 10/93, OTK 1994/2/46.

¹⁰ Art. 16 ust. 2 Konstytucji RP.

¹¹ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 10 listopada 2010 r., II SA/Bd 1200/10, LEX nr 751971.

¹² K. Krauschar, *Fundusz Wsparcia Straży Granicznej – uczestnictwo w pokrywaniu kosztów funkcjonowania tej formacji przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2020, nr 6, s. 15.

¹³ Zob. B. Dolnicki, *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, Katowice 1993, s. 45.

¹⁴ Wyrok TK z dnia 27 września 1994 r., W 10/93, OTK 1994/2/46.

1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych¹⁵. W myśl art. 1 ust. 2 u.r.i.o. izby sprawują nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych określonych w art. 11 ust. 1 u.r.i.o.¹⁶ oraz dokonują kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych. Regionalne izby obrachunkowe jako państwowy organ nadzoru i kontroli gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego¹⁷ realizują dodatkowe zadania ustawowe, określone w art. 13 u.r.i.o., m.in. udzielają wyjaśnień na wystąpienia podmiotów wymienionych w art. 1 ust. 2 u.r.i.o. w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych (pkt 11).

Uprawnione podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 u.r.i.o., zwracają się o udzielenie wyjaśnień (wskazówek) do regionalnych izby obrachunkowych w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych, które mogą stwarzać pole do nadużywania uprawnień we własnym interesie. Oczywiście problemu tego nie można generalizować, jednakże stanowi to przyczynek do podjęcia rozważań w przedmiocie uzyskania odpowiedzi na zawarte w publikacji tezy: 1. Czy na tle obowiązujących przepisów uprawnione podmioty posiadają nieograniczoną swobodę w zakresie formułowania zagadnień dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych? 2. Jaka jest forma prawna i rzeczywisty zakres ubiegania się o wydanie wyjaśnień stanowiących złożoną problematykę?

Cel, jaki rzutuje na podstawy niniejszego opracowania, a także zawartych tez, stwarza pole do przeglądu dotychczasowego ujęcia normatywnych zapatrywań ustawodawcy. Podjęte rozważania zostały wzbogacone o stanowiska oraz poglądy zawarte w orzecznictwie regionalnych izb obrachunkowych, sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego, w konsekwencji stanowią próbę całościowego ujęcia zagadnienia w sposób zarówno teoretyczny, jak i praktyczny. Przybliżenie trudności w sto-

¹⁵ Dz.U. z 2022 r., poz. 1668 ze zm.; dalej: u.r.i.o.

¹⁶ Przepis reguluje właściwość rzeczową regionalnych izb obrachunkowych, który obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jednostek samorządu terytorialnego w zakresie działalności nadzorczej.

¹⁷ Art. 1 ust. 1 u.r.i.o.

sowaniu prawa finansowego przez jednostki samorządu terytorialnego jako bezpośredniego interpretatora jest ważnym aspektem w obszarze realizacji zadań publicznych. Oczywiście potencjalne „trudności” mogą stanowić przejaw prawnej pozorności w celu uzyskania tzw. odpowiedniego stanowiska (jego potwierdzenia) przez jednostkę samorządu terytorialnego do obranego uprzednio kierunku lub rozwiązania rzeczywistego problemu (udzielenia wskazówki *ad causa*) w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych. Tym samym sięganie po ten model interpretacji wymaga szczególnej uwagi oraz omówienia. Przedmiotowa publikacja została oparta na metodzie empirycznej, przełamanej zastosowaniem metody dogmatycznej oraz prawnej.

2. Instrumenty prawne i istota udzielania wyjaśnień. Zarys ogólny

Z dniem 1 stycznia 2010 r., na podstawie art. 18 pkt 3 lit. d) ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych¹⁸, został dodany do u.r.i.o. art. 13 pkt 11. Przepis ten określa, że do zadań izby należy udzielanie wyjaśnień na wystąpienia podmiotów wymienionych w art. 1 ust. 2 u.r.i.o. w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych. Na próżno w treści uzasadnienia do projektu rządowego ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych¹⁹ szukać pobudek oraz celów, jakie przyświecały projektodawcy do rozszerzenia zakresu rzeczowego regionalnych izb obrachunkowych, również takowych nie można odnaleźć w aktach wykonawczych do ustawy. Ogólnikowe wprowadzenie normy kompetencyjnej udzielania wyjaśnień do u.r.i.o. nie pociągnęło za sobą żadnych późniejszych zmian precyzujących zakres, formę oraz treść takiego wystąpienia czy wprost określenie wzoru wniosku (formularza).

Omawiany przepis art. 13 pkt 11 u.r.i.o. jednoznacznie wskazuje, jakie podmioty są uprawnione do występowania o udzielenie interpretacji

¹⁸ Dz.U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1241.

¹⁹ Druki Sejmowe VI kadencja, druk nr 1182 z 20 października 2008 r.

przepisów o finansach publicznych. Zatem legitymację posiadają podmioty wyszczególnione w art. 1 ust. 2 u.r.i.o., do których zalicza się: jednostki samorządu terytorialnego; ich związki (w zależności od ich obszaru funkcjonowania i ich szczebla, wyszczególnić można związki: metropolitarne, międzygminne, powiatowe, powiatowo-gminne); stowarzyszenia gminne, powiatowe oraz stowarzyszenia gmin i powiatów; samorządowe jednostki organizacyjne, w tym samorządowe osoby prawne, a także inne podmioty, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego²⁰.

Przepis ten konkretyzuje ściśle krąg podmiotów uprawnionych do ubiegania się o wydanie interpretacji przez regionalną izbę obrachunkową (właściwą ze względu na zasięg terytorialny)²¹. Oczywiście zwrot „wystąpienia podmiotów wymienionych w art. 1 ust. 2” należy upatrywać w zewnętrznym władztwie przedstawicielskim poszczególnych podmiotów²². W orzecznictwie sądowoadministracyjnym²³ kategorycznie podnosi się, że „zdolność (...) przysługuje gminie, a nie jej organom. Nie można z faktu działania gminy za pomocą organu stanowiącego i wykonawczego wyprowadzać tezy o przyznaniu tym samym zdolności (...) osobno każdemu z organów samorządu terytorialnego, a nie samym gminom. Zdolność (...) właściwego organu gminy, w tym rady reprezentowanej przez przewodniczącego, nie jest determinowana jego zadaniami, skoro zadania te przyznane są gminie jako takiej, gminę zaś reprezentuje wójt (art. 31 u.s.g.), a przewodniczący rady nie jest organem gminy. Umocowanie przewodniczącego rady do jej reprezentowania przed sądem wymagałoby

²⁰ W. Miemiec, M. Miemiec, *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego w sferze budżetowej* [w:] M. Stec (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Warszawa 2010, s. 125.

²¹ Art. 2 ust. 4 u.r.i.o.

²² Zob. art. 31 u.s.g., art. 84 ust. 2 i 3 u.s.g. w zw. z art. 41a ust. 1 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 2261 ze zm.), art. 73 ust. 1 w zw. z art. 67 ust. 2 pkt 4 u.s.g., art. 34 ust. 1 u.s.p., art. 71 ust. 1 w zw. z art. 67 ust. 2 pkt 4 u.s.p.

²³ Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 13 listopada 2012 r., I OPS 3/12, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych” 2013, nr 2, poz. 21.

specjalnego upoważnienia przewodniczącego w uchwale rady «bo nie może reprezentować rady w sposób samoistny», podczas gdy: 1) gminę, której samodzielność jest chroniona głównie poprzez skargi na akty nadzoru reprezentuje wójt; 2) to wójt jest organem wykonawczym i to on wykonuje uchwały rady, niezależnie od ich przedmiotu; 3) skoro to nie rada reprezentuje gminę, to nie może ona kompetencji w tym zakresie – nieposiadanych – przekazać na rzecz innego podmiotu. Radzie gminy służy domniemanie kompetencji, ale tylko w sytuacjach, gdy ustawy nie stanowią inaczej. W odniesieniu do reprezentowania gminy, ustawa właśnie «stanowi inaczej» (...)²⁴.

Podkreślenia wymaga fakt, że aspekt rozdzielenia kompetencji (prerogatyw) i zadań organów samorządowych (gminy, powiatu, województwa), stowarzyszeń, związków, samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych, co do zasady, posadowione jest na odrębnych uprawnieniach, w tym nienaruszalności własnych prerogatyw, zastrzeżonych dla konkretnego organu (reguła wyłączności). Określenie odrębnych kompetencji organu wykonawczego od organu stanowiącego stanowi nie tylko gwarancję nienaruszalności *limes*, ale ma preeliminować „bezpieczeństwo obrotu prawnego, niedopuszczalne jest bowiem, by tę samą osobę prawną (gminę) reprezentowały w postępowaniu sądowym różne organy”²⁵. Ponownie warto zaakcentować, w ślad za przywołaną uchwałą siedmiu sędziów NSA, że ustawowo przypisana wójtowi kompetencja do jej (gminy) reprezentowania obejmuje kompetencje do dokonywania czynności procesowych „na zewnątrz”²⁶ w postępowaniu sądowym. Te uprawnienia wójta, wynikające m.in. z osobowości prawnej gminy, są dodatkowo wzmacniane charakterem jego funkcji. Zgodnie z art. 30 ust. 1 u.s.g. wójt wykonuje uchwały rady gminy i zadania gminy określone przepisami prawa, a do zadań tych należy m.in. okre-

²⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 listopada 2019 r., II SA/Rz 1073/19, LEX nr 2757042.

²⁵ A. Kisielewicz, *Samodzielność gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2002, s. 36.

²⁶ Ustawodawca wyraźnie powierzył te czynności osobie mającej kompetencje do działania za jednostkę, co oznacza, że mieszczą się one w zakresie reprezentacji. Zakresu reprezentacji nie można przenieść ani ograniczyć ze skutkiem wobec osób trzecich – wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2010 r., V SA/Wa 103/10, LEX nr 590598.

ślanie sposobu wykonywania uchwał. Wójt jest reprezentantem gminy w sferze publicznoprawnej i cywilnoprawnej, jest zobowiązany do przedstawiania aktów organów gminy, przyjmowania i składania oświadczeń woli i pism w stosunkach zewnętrznych, a tym samym do podpisywania każdego pisma procesowego w postępowaniach sądowych. Regulacje zawarte w art. 30 ust. 1 i art. 31 u.s.g. są wzajemnie powiązane. Na marginesie można wspomnieć, że rada nie dysponuje własnymi środkami ani własną obsługą organizacyjną i prawną – zapewnia jej je urząd gminy, którym kieruje wójt, i to on odpowiada za gospodarkę finansową gminy oraz decyduje o ewentualnym obciążeniu rachunku gminy²⁷.

Na gruncie u.r.i.o. nie został sformalizowany tryb postępowania w przedmiocie udzielania wyjaśnień przez regionalne izby obrachunkowe na wystąpienia uprawnionych podmiotów. Jak zasygnalizowano we wcześniejszych rozważaniach, formuła zwracania się o interpretację przepisów nie została doregulowana. Brak szczegółowego doprecyzowania tychże przepisów zobligował organy nadzoru i kontroli do subsydiarnego określenia działania²⁸ „w ramach czynności faktycznych organów władzy publicznej. Przy czym pojawiają się wśród nich zarówno czynności materialno-techniczne (zawiadomienie o sposobie załatwienia skargi w rozumieniu działu VIII ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego²⁹; udzielanie wyjaśnień na wystąpienia podmiotów wymienionych w art. 1 ust. 2 u.r.i.o. w sprawach dotyczących stosowania przepisów ustawy o finansach publicznych), jak i działania społecznoorganizacyjne (większość przywołanych powyżej przejawów tzw. działalności informacyjno-szkoleniowej, np. organizowanie szkoleń, seminariów i konferencji; wydawanie biuletynów i informatorów oraz innych publikacji)³⁰. W tym względzie ubieganie się o interpretację przepisów pomoc-

²⁷ Por. również wyroki NSA z dnia: 18 września 2008 r., II OSK 294/08; 24 marca 2011 r., II OSK 41/11; 20 września 2011 r., II OSK 1382/11.

²⁸ Por. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Prawne formy działania administracji* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2003, s. 294–297.

²⁹ Dz.U. z 2023 r., poz. 775 ze zm., dalej: k.p.a.

³⁰ B. Majchrzak, *Analiza pracy regionalnych izb obrachunkowych i samorządowych kolegiów odwoławczych*, Warszawa 2018, s. 33, <https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/>

niczto zostaje wsparte przepisami postępowania administracyjnego, albowiem nie może dochodzić do takich sytuacji, w których nieprecyzyjność przepisów ogranicza możliwość korzystania z tego prawa, a ta w konsekwencji rodzi niepewność dla jego adresatów co do treści praw i obowiązków, zwłaszcza gdy stwarza dla organów stosujących przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) interpretacji, która – w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny lub nieprecyzyjny – może prowadzić do wcielania się tych organów w rolę prawodawcy³¹.

Uogólniając, jurysdykcja organów administracji publicznej oparta jest na kanwie przepisów prawa materialnego, w tym administracyjnego³². W innym przypadku brak zastosowania prawa administracyjnego stanowiłby martwą literę prawa, stwarzając tym samym wątpliwości co do pewności oraz stabilności obrotu prawnego (ubiegania się o wydanie interpretacji). Etapy stosowania prawa administracyjnego obejmują: 1) określenie i wyjaśnienie stanu faktycznego w oparciu o zgromadzony materiał w sprawie, 2) ustalenie obowiązującego stanu prawnego, 3) subsumcję, czyli podporządkowanie określonego stanu faktycznego pod ogólną hipotezę normy prawnej (uzyskanie odpowiedzi na przedstawione zagadnienie: czy ustalony stan faktyczny odpowiada stanowi prawnemu), 4) ustalenie następstw prawnych posadowionych na prawidłowo określonym stanie faktycznym i na podstawie zastosowanej ogólnej normy prawnej³³.

Przenosząc powyższe rozważania na tło omawianego zagadnienia, należy wskazać, że „zakres obowiązywania i stosowania zasad ogólnych nie ogranicza się do jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego. Mimo braku odpowiedniego odesłania NSA wielokrotnie wskazywał, stosując wykładnię systemową, że niektóre zasady ogólne mają pełne zastosowanie także w administracyjnych postępowaniach (...). Podkreślić należy, że zasady ogólne powinny być stosowane również w stosunku do

2019/04/IWS-B.Majchrzak-Analiza-pracy-regionalnych-izb-obrachunkowych.pdf, (dostęp: 18.06.2023 r.).

³¹ Wyrok TK z dnia 20 października 2010 r., P 37/09, OTK ZU 2010, nr 8A, poz. 79.

³² A. Wróbel, [w:] K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 28.

³³ Z.R. Kmieciak, *Postępowanie administracyjne, postępowanie egzekucyjne w administracji i postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2011, s. 52.

postępowań pozakodeksowych, unormowanych w innych aktach regulujących procedurę administracyjną”³⁴. Ustawodawca nie poczynił w u.r.i.o. analogicznych rozwiązań prawnych, jakie legły u podstaw „odgórnego” określenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej na gruncie przepisów prawa podatkowego³⁵. W celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe ustawodawca *expressis verbis* określił, że interpretacja ogólna powinna zawierać w szczególności: opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego; wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym³⁶. Ponadto wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien zawierać uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności: przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej; wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych³⁷.

W praktyce powyższe znalazło swoje przełożenie na zastosowaniu trybu wnioskowego określonego w art. 241 k.p.a., a doprecyzowane zostało poprzez określenie i standaryzację wniosku o udzielenie wyjaśnienia w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych przez poszczególne regionalne izby obrachunkowe³⁸. Udostępniony zainteresowanym podmiotom formularz (wzór wniosku) stanowi uzewnętrznienie zastosowania zasady pisemności, wyrażonej w sentencji *verba volant, scripta*

³⁴ A. Majewska, *Zakres obowiązywania zasad ogólnych postępowania administracyjnego*, „Studia Iuridica Lublinensia” vol. XXV, 4, Lublin 2016, s. 168. Por. E. Bojanowski, *Zakres mocy obowiązującej zasad ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, „Prace i Materiały – Administracja i Zarządzanie” 1991, nr 12, s. 51.

³⁵ Zob. art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.); dalej jako „o.p.”.

³⁶ Art. 14 § 1a o.p.

³⁷ Art. 14 § 2 o.p.

³⁸ Formularz (wniosek) udostępniany jest przez poszczególne regionalne izby obrachunkowe w swoich Biuletynach Informacji Publicznej.

manent³⁹, a przede wszystkim konkretyzuje właściwość rzeczową, poprzez ustalenie jego zakresu – zagadnienia problemowego, zarówno co do stanu faktycznego i prawnego. W związku z czym realizacja uprawnienia ubiegania się o wydanie wyjaśnień w sprawach przepisów o finansach publicznych doprowadziła do ujednoczenia wniosku przez organ nadzoru i kontroli, który obejmuje w swej treści, m.in.: wskazanie adresata wniosku; dane wnioskodawcy; zakres wniosku, w tym określenie: przedmiotu wniosku (zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego); rodzaju sprawy; wskazanie przepisów o finansach publicznych będących przedmiotem wyjaśnienia w zakresie ich stosowania; przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego (stanów faktycznych), zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych) i pytania (pytań); przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, informację o załącznikach⁴⁰.

Wniosek o udzielenie wyjaśnienia co do zasady jest wolny od opłat. Jednakże działalność informacyjna i szkoleniowa w zakresie objętym nadzorem i kontrolą przez izby może być prowadzona odpłatnie⁴¹, a dochody z tego tytułu są dochodami budżetu państwa⁴². Z uwagi na to, że forma organizacyjna izb przesądza o tym, że są państwowymi jednostkami budżetowymi, a wyodrębnienie organizacyjno-strukturalnie ze Skarbu Państwa *stationes fisci* obliguje je do odprowadzenia pobranych dochodów na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa⁴³.

³⁹ „Słowa ulatują, pisma zostają”; zob. S. Waltoś [w:] S. Waltoś (red.), *Świadek w procesie sądowym*, Warszawa 1985, s. 112–115.

⁴⁰ Przykładowe tożsame, wzory wniosków zamieszczone na stronie internetowej BIP: RIO Warszawa, RIO Gdańsk, RIO Katowice, RIO Opole, RIO Kielce, RIO Łódź, RIO Szczecin, RIO Białystok; RIO Poznań, RIO Lublin.

⁴¹ Art. 1 ust. 4 u.r.i.o.

⁴² Art. 111 pkt 7 w zw. z art. 60 pkt 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm.); dalej jako „u.f.p.”.

⁴³ Art. 11 ust. 1 u.f.p.

3. Warunki ubiegania się o wyjaśnienie przez podmiot uprawniony oraz związanie jego oceną prawną – zarys problematyki

Zobligowanie regionalnych izb obrachunkowych do wypełniania dodatkowych zadań w postaci udzielania wyjaśnień w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych⁴⁴, obok działalności nadzorczej i kontroli, stanowi *de facto* wzmocnienie realizacji ich pozycji, w tym adhezyjnie o działalność informacyjną⁴⁵. W doktrynie akcentuje się, że nie są znane pobudki oraz motywy, jakimi projektodawca kierował się przy dokonaniu nowelizacji u.r.i.o. o art. 13 pkt 11. Nie wypowiedział się on ani co do celu, jaki przyświecał przyjętym rozwiązaniom, ani też nie wyjaśnił przyczyn ich zastosowania⁴⁶. Uwzględniając poczynione uwagi natury ogólnej zawarte w pkt 2, uzupełnić trzeba, że w myśl art. 13 pkt 11 u.r.i.o. o interpretację (wyjaśnienie) w sprawach finansów publicznych nie może zwrócić się każdy podmiot, np. osoba fizyczna, osoba prawna, osoby prawne spoza sektora samorządowego (które nie korzystają z przyznaných dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego), inne organy administracji publicznej, państwowe osoby prawne⁴⁷, lecz jedynie te określone przez ustawodawcę. Zawężenie kręgu zainteresowanych należy uznać za słuszne, albowiem obszar tematyczny odnosi się do funkcjonowania i realizacji szczególnych zadań przez regionalne izby obrachunkowe. Przede wszystkim dotyczy to ich specjalizacji i odnosi się wprost do „zamkniętego kręgu ustawowego podmiotów poddanych nadzorowi i kontroli izb, po wtóre dotyczy faktu, iż prowadzona przez izby działalność informacyjna, instruktażowa i szkoleniowa oraz opiniodawcza jest

⁴⁴ E. Feret, *Samorządowe zadania publiczne a zakres działania regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 1–2, s. 60.

⁴⁵ L. Budner-Iwanicka, *Działalność informacyjno-szkoleniowa regionalnych izb obrachunkowych w latach 1993–2019*, „Finanse Komunalne” 2021, nr 3, s. 10.

⁴⁶ M. Stec (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Oficyna 2010, komentarz do art. 13, System Informacji Prawnej LEX (dostęp: 18.06.2023 r.).

⁴⁷ Art. 3 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 973) określa krąg podmiotów zaliczanych do państwowych osób prawnych.

prowadzona w zakresie objętym nadzorem i kontrolą. W tym zakresie jedynie regionalne izby na gruncie obecnie obowiązującego prawa spełniają funkcje wyspecjalizowanego organu nadzoru i kontroli nad samorządem terytorialnym⁴⁸.

Podmioty uprawnione mogą skorzystać z przysługującego instrumentu i wystąpić do izby obrachunkowej o udzielenie wyjaśnień w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych. Praktyczne ujęcie omawianego zagadnienia przerzuca ciężar należytego zredagowania zapytania przez wnioskodawcę o wydanie interpretacji przepisu prawa, który *de facto* winien wyraźnie łączyć się z jego przedmiotem. Powyższe odnosi się do interpretacji ogólnej *ad generali* – zagadnienia tożsamości rodzajowej, gdyż wątpliwość prawna interpretatora winna być posadowiona na niejednorodności stosowania prawa o finansach publicznych lub jego złożoności w odniesieniu do takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych. Osnowa zagadnienia nie może dotyczyć wątpliwości natury doktrynalnej oraz jakiegokolwiek dygresji związanej z koncepcją teoretyczną. Warto zaznaczyć, że dekodowanie wątpliwości natury prawnej wiąże się z przedstawieniem „zaistniałego stanu faktycznego” lub „zdarzenia przyszłego”, zatem nie może być przedmiotem wątpliwość prawa obowiązującego w przeszłości.

Brak uregulowań prawnych, zarówno w ustrojowych ustawach samorządowych, jak i w u.r.i.o., co do warunków stosowania wyjaśnień, ich formalno-prawnego charakteru, a także związania ich zarówno przez organ udzielającego wyjaśnień, jak i dla występującego z zagadnieniem problemowym, prowadzi do jednoznacznego wniosku, iż moc prawna interpretacji nie jest prawnie wiążąca. W obecnym stanie prawnym nie może dojść do sytuacji, w której następuje do związania oceną prawną jednostek samorządu terytorialnego dokonaną przez regionalne izby obrachunkowe. Organ nadzoru, z racji swej pozycji oraz ustroju w strukturze

⁴⁸ A. Skibiński, *Regionalne Izby Obrachunkowe i Samorządowe Kolegia Odwoławcze typowe organy administracji czy wyspecjalizowana administracja wojewódzka*, „Studia Lubuskie: Prace Instytutu Prawa i Administracji Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Sulechowie” 2008, t. 4, s. 169.

organizacyjnej państwa, jest niezależnym, państwowym organem nadzoru i kontroli nad samorządem terytorialnym⁴⁹. Nawet przyjęcie hipotetycznej tezy co do wskazania prawidłowego i właściwego sposobu postępowania co do zagadnienia problemowego wprost prowadziłoby do pośredniego uczestniczenia w sprawowaniu samorządowej władzy publicznej, z zaznaczeniem, że przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych samorząd wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność (art. 16 ust. 2 ustawy zasadniczej). W takim stanie rzeczy regionalne izby obrachunkowe zostałyby potencjalnie sprowadzone do roli organu doradczego (komentatora legislacyjnego), współuczestniczącego w działalności przeznaczonej dla samorządu terytorialnego⁵⁰. Działania takie podważyłoby istotę instytucji nadzoru i kontroli, a które zgodnie z zasadą legalizmu „nie mogą wkraczać wprost w zakres realizacji celów i zadań mieszczących się w ramach kompetencji poszczególnych organów gminy”⁵¹.

Warto przypomnieć, że zgodnie z ustawą zasadniczą oraz u.r.i.o. – regionalne izby obrachunkowe są organami nadzoru i kontroli w zakresie spraw finansowych. Ewentualne wywodzenie tezy o powierzeniu izbom, na mocy art. 13 pkt 11 u.r.i.o., powinności do udzielania wyjaśnień na wszelkie (w tym na indywidualne zagadnienia problemowe) *expressis verbis* prowadzi do podważenia i naruszenia zasady pomocniczości (subsydiarności)⁵². W praktyce dostrzeżono wątpliwości co do możliwości przekształcenia izb w „(...) równoległe w podmioty najpierw wskazujące należyty, subiektywnie pojmowany sposób postępowania, a następnie kontrolujące lub nadzorujące faktyczne zachowania pytających, co narusza zasadę samodzielności finansowej samorządu terytorialnego oraz

⁴⁹ M. Kwiatkowska, *Geneza i przesłanki powstania regionalnych izb obrachunkowych w Polsce*, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2013, nr 4, s. 47.

⁵⁰ K. Sawicka, *Rola regionalnych izb obrachunkowych w procedurze uchwalania i kontroli wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2013, nr 93, s. 53.

⁵¹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 listopada 2019 r., III SA/Kr 1002/19, LEX nr 2752819.

⁵² M. Sendrowicz, *Subsydiarność jako zasada ustrojowa w Unii Europejskiej* [w:] D. Milczarek (red.), *Subsydiarność*, Warszawa 1996, s. 71 i n.

ograniczonej ingerencji w jego działalność. Jednostki samorządu terytorialnego jako podmioty władzy publicznej samorządne i samodzielne zachowują swobodę, działając na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Poza tym organ nadzoru, dokonując ewentualnych wyjaśnień co do sposobu sfinansowania konkretnych wydatków przez gminę, dokonywałaby niejako wstępnego badania nadzorczego, które przewidziane jest tylko dla niektórych rodzajów aktów finansowych w formie opiniowania ich projektów, np. projektu uchwały budżetowej czy Wieloletniej Prognozy Finansowej. Takie zatem działanie mogłoby kolidować z funkcją opiniodawczą realizowaną przez izby. Należy dodatkowo zauważyć, że wyjaśnienia nie mają charakteru wiążącego zarówno dla pytającego, jak i izby, co może w praktyce prowadzić do zaburzeń relacji pomiędzy jednostką samorządu terytorialnego a regionalną izbą obrachunkową. Izba nie może wyprzedzająco uwiarygodniać (legalizować) konkretnych działań organów jednostki samorządu terytorialnego dotyczących jej gospodarki finansowej, nie może też wystąpić w roli podmiotu udzielającego porad prawnych⁵³.

Akceptacja odmiennego wariantu stanowiłaby nieuprawnione pole do nieograniczonego kierowania wystąpień na podstawie art. 13 pkt 11 u.r.i.o., co w konsekwencji prowadziło do wypaczenia instytucji „udzielania wyjaśnień”, a także w ostateczności do nadużycia prawa podmiotowego jednostki samorządu terytorialnego w ubieganiu się o udzielenie wyjaśnień. Aspekt nadużycia prawa podmiotowego występuje wówczas, gdy ubieganie się o udzielenie wyjaśnień „(...) ma znaczenie wyłącznie indywidualne, będąc istotną tylko z perspektywy wnioskodawcy. Przy czym z reguły wnioskodawca przez nadużycie prawa zmierza do realizacji własnych interesów (...), polega na próbie skorzystania z tej instytucji dla osiągnięcia celu innego niż troska o dobro publiczne, jakim jest prawo do przejrzystego państwa i jego struktur, przestrzeganie prawa przez podmioty życia publicznego, jawność działania administracji i in-

⁵³ Pismo urzędowe RIO we Wrocławiu z dnia 26 kwietnia 2019 r., P.WR.54.16.2019, https://bip.wroclaw.rio.gov.pl/dokumenty/wyjasnienia/2019/P_WR_54_16_2019.pdf, (dostęp: 18.06.2023 r.).

nych organów władzy publicznej⁵⁴. Takie postępowanie, mające cechy nadużycia prawa (...), nie może być zaakceptowane i zasługiwać na ochronę prawną (...). Wskazane nadużycie absorbuje bowiem organ – jego siły i środki, w tym osobowe – co może opóźnić realizację wniosków niestanowiących nadużycia prawa”⁵⁵. W literaturze przedmiotu słusznie wywiedziono, że interpretacje (wyjaśnienia) o charakterze ogólnym nie są wiążące ani dla podmiotu uprawnionego, ani dla innych organów administracji publicznej⁵⁶ czy też sądów i trybunałów. Z natury rzeczy wyjaśnienia mają charakter abstrakcyjny, z uwagi na swoją formę prawną są jedynie „tzw. aktami generalnego stosowania prawa, które w świetle polskich konstytucyjnych źródeł prawa traktowane być mogą jako wewnętrzne akty nienormatywne”⁵⁷.

Realizacja przysługującej funkcji gwarancyjnej w ubieganiu się o udzielenie wyjaśnienia (interpretację ogólną, generalną) nie może odnosić się do indywidualnych stanów faktycznych przedstawionych przez wnioskodawcę. Formułowanie zapytań interpretacyjnych *in concreto* jest niedopuszczalne, ponieważ takowe zawierałaby w swej istocie elementy warunkowe, które odnoszą się do oceny indywidualnej. Warto zaznaczyć *per analogiam* na tle rozwiązań prawa podatkowego, że warunkowe, wielowariantowe i indywidualne przedstawienie sytuacji, która być może będzie miała miejsce, wyklucza możliwość wydania interpretacji prawnej w sprawie na kanwie abstrakcyjnej, ogólnej. Zaakceptować w tym zakresie należy poniżej przedstawione poglądy orzecznictwa sądowno-administracyjnego w zakresie ubiegania się o wydanie interpretacji (wyjaśnień) przez podmioty uprawnione, zarówno na gruncie prawa podatkowego (*a contrario* do spraw z zakresu interpretacji indywidualnej), jak

⁵⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 23 listopada 2016 r., I OSK 1601/15, LEX nr 2177183.

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2021 r., III OSK 4340/21, LEX nr 3263648.

⁵⁶ Zob. R. Dowgier, *Wpływ ogólnych interpretacji prawa podatkowego na jego stosowanie w gminach*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 3, s. 23 i n.

⁵⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 listopada 2009 r., I SA/Po 680/09, LEX nr 588880. Zob. E. Bojanowski, K. Kaszubowski, *Urzędowe akty wykładni w sferze prawa powszechnego a formy działania administracji publicznej (wybrane problemy)* [w:] J. Boć, A. Chajbowicz (red.), *Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego*, Wrocław 2009, s. 156 i n.

i dyspozycji art. 13 pkt 11 u.r.i.o. M.in. w uzasadnieniach wywiedziono następujące tezy, które nie tracą waloru aktualności, z uwzględnieniem argumentów definiowanych z przeciwieństwa⁵⁸, m.in.:

1. wnioskodawca nie może domagać się wydania wyjaśnień prawa jasnego w swej treści, albowiem w myśl zasady, że jasny tekst nie wymaga interpretacji (*clara non sunt interpretanda*). Przyjęta w polskim orzecznictwie sądowym koncepcja wykładni prawa, która w prawie wspólnotowym znajduje odpowiednik w doktrynie *acte clair*, wymaga, aby wykładnia prawa była dokonywana tylko w sytuacji wątpliwości interpretacyjnej, czyli niejasnego tekstu prawnego⁵⁹. W sytuacji, gdy organy poprawnie odczytały i zastosowały normę prawną w granicach użytego przez ustawodawcę sensu słów, wnioskodawca nie może domagać się odmiennej interpretacji jasnego w swej treści prawa z tego tylko powodu, że w jego ocenie wola ustawodawcy była inna⁶⁰;
2. brak wyraźnego tła faktycznego (abstrakcyjnego, ogólnego) stanowiącego podstawę kwalifikacji w ramach procesu wydawania interpretacji oznacza, że nie można zasadnie oczekiwać od organu odpowiedzi na postawione pytania⁶¹;
3. interpretacja przepisów nie stanowi porady (opinii) prawnej, co wiąże się z tym, że działanie uprawnionego podmiotu zmierzało w istocie do uzyskania poglądu prawnego organu interpretacyjnego (porady prawnej) odnośnie rozumienia określonych przepisów z zakresu materialnego prawa⁶²;

⁵⁸ O. Nawrot, *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Warszawa 2007, s. 250; J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2006, s. 212.

⁵⁹ Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2004 r., FSK 154/04, ONSAiWSA 2004, nr 2, poz. 35; wyrok NSA z dnia 9 maja 2014 r., II FSK 1432/12, LEX nr 1481520; wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2008 r., I OSK 1889/07, LEX nr 538610;

⁶⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2006 r., I SA/Wr 936/05, LEX nr 1610448.

⁶¹ Por. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2015 r., II FSK 2356/13, CBOSA. Por. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, 3 wydanie, Warszawa 2008, s. 228 i n.

⁶² Por. wyrok NSA z dnia 27 listopada 2013 r., II FSK 2614/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., II FSK 100/17, LEX nr 2657014.

4. zwrócenie się do organu o udzielenie wyjaśnień nie może wywierać skutków w sferze rzeczywistych uprawnień materialnoprawnych wnioskodawcy ze względu na pobudki, jakimi kierował się, ubiegając się o interpretację;
5. pod pretekstem zagadnień prawnych nie można zajmować się ustaleniami faktycznymi⁶³, z kolei o poważnych wątpliwościach prawnych będzie można mówić wówczas, gdy w sprawie pojawią się kwestie prawne, których wyjaśnienie nasyca znaczne trudności, głównie z powodu możliwości różnego rozumienia przepisów prawnych. Zagadnienie prawne stanowiące przedmiot pytania powinno być sformułowane ogólnie, w oderwaniu od okoliczności faktycznych danej sprawy w tym sensie, że nie może ani bezpośrednio, ani też pośrednio chodzić o sposób rozstrzygnięcia tej sprawy. Zagadnienie nie może sprowadzać się do postawienia pytania, które wymagałoby dokonania przez organ prawnej subsumcji⁶⁴.

Reasumując, podmiot uprawniony (organ samorządu terytorialnego) nie powinien uciekać się do skorzystania z instytucji „udzielenia wyjaśnień” przez regionalne izby obrachunkowe w sytuacji, gdy na podstawie „posiadanej wiedzy, w oparciu o posiadane kompetencje ma możliwość samodzielnie rozstrzygnąć kwestie będące przedmiotem”⁶⁵ kierowanego zapytania o wyjaśnienie w sprawach przepisów o finansach publicznych. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym przyjmuje się, że „postępowanie w przedmiocie interpretacji opiera się (...) wyłącznie na stanie faktycznym, wyczerpująco przedstawionym przez wnioskodawcę, tym bardziej, że w stosunku do tak opisanego stanu faktycznego wyrażane jest jego stanowisko. Innymi słowy – organ nie może stanu faktycznego przedstawionego we wniosku własnymi ocenami podważać, ustalać, uzupełniać ani też zmieniać w jakimkolwiek zakresie, nawet wówczas, gdyby

⁶³ Por. postanowienie SN z dnia 22 maja 2019 r., IV CSK 523/18, LEX nr 2671199.

⁶⁴ Por. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z dnia 3 lutego 1997 r., OPS 12/96, ONSA 1997 nr 3 poz. 104 i postanowienie NSA z dnia 25 czerwca 2007 r., I FPS 1/07, ONSAiWSA 2007, nr 5 poz. 115.

⁶⁵ Por. wyrok NSA z dnia 9 października 1998 r., II SA 1246/98, z 27 lutego 2008 r., I OSK 194/07, z dnia 7 grudnia 2009 r., I OSK 722/2009, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 listopada 2008 r., IV SA/Po 210/08, CBOSA.

w oparciu o inne źródła czy wiedzę znaną mu z urzędu, miał uzasadnione wątpliwości, co do zgodności przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego z obiektywną rzeczywistością”⁶⁶.

W rezultacie, izby związane są przedstawionym stanem faktycznym przedstawionym we wniosku i w żaden sposób nie mogą uszczegóławiać, uzupełniać, doprecyzowywać jego treści o załączniki zawarte do wniosku. Organ nie jest upoważniony, tym samym nie posiada legitymacji do jakiegokolwiek ingerowania w stan faktyczny zawarty we wniosku o udzielenie wyjaśnienia. Nie tylko ze względów formalno-prawnych, ale również z faktu pełnionej funkcji nadzoru i kontroli. Nie jest również dopuszczalne, aby ten sam podmiot zajmował dychotomiczną pozycję – raz organu nadzoru, a innym razem stał się organem doradczym samorządu terytorialnego, w zależności od etapu załatwienia sprawy z zakresu szeroko pojętej administracji publicznej⁶⁷. Przeznaczenie oraz role ustawowe przypisane regionalnym izbom obrachunkowym, zgodnie z art. 1 ust. 2 u.r.i.o. w zw. z art. 13 pkt 11 u.r.i.o, wykluczają prawną możliwość ich udziału w postępowaniu zainicjowanym przez jednostkę samorządu terytorialnego. Interpretacja nie może stanowić porady prawnej dla podmiotu uprawnionego. Co więcej, interpretacja indywidualna nie stanowi abstrakcyjnego wyjaśnienia przepisów prawnych, lecz jest dokonaniem oceny prawnej stanowiska wnioskującego, na tle zindywidualizowanego stanu faktycznego, który jest przedstawiany przez niego we wniosku o udzielenie interpretacji⁶⁸.

4. Podsumowanie

Organy jednostek samorządu terytorialnego, respektując zasadę praworządności, tym samym interpretując prawidłowo normy prawa, zobligowane są do „sięgnięcia także do innych metod, które pozwolą przynajmniej na weryfikację skutków wykładni językowej, w sytuacji gdy wykład-

⁶⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2008 r., III SA/Wa 1963/07, LEX nr 341045; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2011 r., I SA/Gd 140/11, LEX nr 786090.

⁶⁷ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 grudnia 2012 r., II SA/Bk 606/12, CBOSA.

⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2011 r., II FSK 1896/09, LEX nr 1100076.

nia językowa prowadzi do rezultatów niedających się pogodzić z celem racjonalnego ustawodawcy⁶⁹. Zarówno w literaturze przedmiotu⁷⁰, jak i w orzecznictwie sądowoadministracyjnym⁷¹ kładzie się szczególny nacisk na pierwszeństwo wykładni gramatycznej (językowej, zwanej również lingwistyczną) oraz pomocniczości wykładni systemowej i celowościowo-funkcjonalnej. Nauka prawa i orzecznictwo stoją na stanowisku, że przyjęcie zasady pierwszeństwa wykładni językowej nie oznacza braku obowiązku przeprowadzenia wykładni kompleksowej⁷². Innymi słowy, należy dać przewagę wynikowi wykładni językowej, ale pod warunkiem, że uprzednio przeprowadziliśmy kompleksową wykładnię tekstu, to znaczy rozważyliśmy również aspekty systemowe i celowościowo-funkcjonalne⁷³. Jednostki samorządu terytorialnego uczestniczą w sprawowaniu władzy publicznej, a przysługującą im w ramach ustaw istotną część zadań publicznych wykonują w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Ponadto, respektując zasadę praworządności, interpretując prawidłowo normy prawa, obowiązane są do podejmowania czynności zarówno faktycznych, jak i prawnych, z uregulowaniem stosunku prawnego wedle własnej woli, uzewnętrznionej przez organy przedstawicielskie.

⁶⁹ Por. wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., K 25/99, OTK 2000, nr 5, poz. 141.

⁷⁰ Z. Pulka, *Podstawy prawa. Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2012, s. 122; L. Morawski, *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 1, s. 29 i n.; A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2006, s. 251.

⁷¹ Uchwała NSA z dnia 20 maja 2002 r., OPK 20/02, ONSA 2003, nr 1, poz. 11; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 lipca 2015 r., I SA/Rz 499/15, LEX nr 1809983; wyrok NSA z dnia 21 listopada 2019 r., II FSK 3905/17, LEX nr 3014427; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2018 r., III SA/Wa 189/18, LEX nr 3011760; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2018 r., III SA/Wa 190/18, LEX nr 3011750; wyrok NSA z dnia 17 maja 2017 r., II FSK 1007/15, LEX nr 2308292.

⁷² J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, Ossolineum, s. 68–69.

⁷³ M. Zirk-Sadowski, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego Tom 4. Wykładnia w prawie administracyjnym*, Warszawa 2012, s. 205–206; uchwała NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., I OPS 8/09, ONSAiWSA 2010, nr 2, poz. 21; wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2019 r., II GSK 3248/17, LEX nr 2771489.

Zgodnie z art. 13 pkt 11 u.r.i.o. do zadań regionalnych izb obrachunkowych należy udzielanie wyjaśnień na wystąpienia podmiotów wymienionych w art. 1 ust. 2 u.r.i.o. w sprawach dotyczących stosowania przepisów o finansach publicznych. Powyższa dyspozycja ma charakter uzupełniający wobec prerogatyw, kompetencji i zadań regionalnych izb obrachunkowych zawartych w art. 1 i 5 u.r.i.o., a przede wszystkim w art. 171 ust. 2 ustawy zasadniczej. W ostateczności izby realizują przypisane im zadania wynikające z ustaw, jednakże w takim zakresie, aby nie doszło do naruszenia konstytucyjnej zasady pomocniczości oraz względnej ingerencji w obszar działania samorządu terytorialnego. Zatem regionalne izby obrachunkowe, na mocy art. 13 pkt 11 u.r.i.o., nie wydają porad i opinii prawnych w zakresie stosowania przepisów o finansach publicznych, ponieważ przeciwnie działanie stanowiłoby wyjście poza delegację upoważnienia ustawowego. Realizacja konkretnych (szczegółowych, *ad causua*) wystąpień o udzielenie wyjaśnień następuje przez pryzmat innych przepisów poza wskazanym art. 13 pkt 11 u.r.i.o., co nierozdzielnie związane jest ze sferą działania organu wyjaśniającego (w szczególności art. 1 ust. 4 u.r.i.o.).

Ze względu na nadzorcze oraz kontrolne funkcje regionalnych izb obrachunkowych organ ten nie może dokonywać ustaleń, które mogłyby służyć merytorycznemu załatwieniu sprawy, jej projektu przed przesłaniem jej w trybie postępowania nadzorczego. Inaczej mówiąc, izby nie mogą w tym zakresie wyřęcać organu samorządowego przy podejmowaniu konkretnego rozstrzygnięcia czy też podejmowania czynności związanych z opiniowaniem projektu aktów czy podawaniem rozwiązań kontentych w funkcjonowaniu samorządu⁷⁴. Izby sprawują nadzór oraz kontrolę stosowania prawa materialnego przez organy samorządu terytorialnego, które wykonują administrację. W związku z czym nie jest on organem doradczym, zatem nie może dokonywać wykładni prawa za organ j.s.t., przed wydaniem merytorycznego rozstrzygnięcia RIO w toku danej sprawy⁷⁵.

Na zakończenie warto ponownie zaakcentować, że podmiot uprawniony – zainteresowany „w trosce o swoje bezpieczeństwo prawne, (...) ma prawo oczekiwać wyjaśnienia przez właściwy organ nasuwającej wąt-

⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2013 r., II GSK 150/11, CBOSA.

⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2017 r., II GSK 44/17, CBOSA.

pliwości regulacji ukształtowanej przepisami prawa, także wówczas, gdy zalebia się ona z innymi unormowaniami prawnymi”⁷⁶, jednakże z zastrzeżeniem, że w sprawie nie mamy do czynienia z interpretacją indywidualną, która *de facto* „nie stanowi abstrakcyjnego wyjaśnienia przepisów prawnych, lecz jest dokonaniem oceny prawnej stanowiska wnioskującego na tle zindywidualizowanego stanu faktycznego, który, jako podstawa wydania interpretacji indywidualnej, jest przedstawiany przez wnioskodawcę we wniosku o udzielenie interpretacji (wyjaśnienia)”⁷⁷. Takie działanie jednostki przyjmuje postać pozorności, mającej na celu – pod pretekstem ubiegania się o udzielenie wyjaśnienia – uzyskania porady w sferze finansowej, a tym samym takie działanie zainteresowanego wykracza poza dyspozycję art. 13 pkt 11 u.r.i.o., w konsekwencji jest prawnie niedopuszczalne.

Bibliografia:

- Bator A., Gromski W., Kozak A., Kaźmierczyk S., Pulka Z., *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Lexis Nexis, Warszawa 2006.
- Bojanowski E., Kaszubowski K., *Urzędowe akty wykładni w sferze prawa powszechnego a formy działania administracji publicznej (wybrane problemy)* [w:] J. Boć, A. Chajbowicz (red.), *Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego*, Kolonia Limited, Wrocław 2009.
- Bojanowski E., *Zakres mocy obowiązującej zasad ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, „Prace i Materiały – Administracja i Zarządzanie” 1991, nr 12; s. 44–51.
- Borodo A., *Z problematyki prawnej środków nadzorczych stosowanych przez regionalne izby obrachunkowe* [w:] R.P. Krawczyk, M. Stec (red.), *Samorząd – Finanse – Nadzór i Kontrola, XX-lecie Regionalnych Izb Obrachunkowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

⁷⁶ Por. wyrok NSA z dnia 4 listopada 2010 r., II FSK 1019/09, LEX nr 611450.

⁷⁷ Podobnie wyroki NSA z dnia: 8 sierpnia 2013 r., II FSK 2214/12; 10 czerwca 2011 r., II FSK 726/11; 2 marca 2011 r., II FSK 1896/09; 14 lipca 2010 r., II FSK 490/09; 10 sierpnia 2011 r., I FSK 1211/10; CBOSA.

- Budner-Iwanicka L., *Działalność informacyjno-szkoleniowa regionalnych izb obrachunkowych w latach 1993–2019*, „Finanse Komunalne” 2021, nr 3, s. 7–36.
- Dolnicki B., *Nadzór nad samorządem terytorialnym*, Uniwersytet Śląski, Katowice 1993.
- Dowgier R., *Wpływ ogólnych interpretacji prawa podatkowego na jego stosowanie w gminach*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 3, s. 19–26.
- Feret E., *Samorządowe zadania publiczne a zakres działania regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2013, nr 1–2, s. 48–62.
- Gizbert-Studnicki T., *Rozkład ciężaru argumentacji w dyskursie interpretacyjnym* [w:] J. Stelmach (red.), *Studia z filozofii prawa*, t. 2, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2003.
- Izdebski H., *Samorząd terytorialny. Podstawy ustroju i działalności*, Lexis Nexis, Warszawa 2011.
- Kisielewicz A., *Samodzielność gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Librata, Warszawa 2002.
- Kmieciak Z. R., *Postępowanie administracyjne, postępowanie egzekucyjne w administracji i postępowanie sądowoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, 3. wydanie, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Krauschar K., *Fundusz Wsparcia Straży Granicznej – uczestnictwo w pokrywaniu kosztów funkcjonowania tej formacji przez jednostki samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2020 nr 6, s. 7–17.
- Kwiatkowska M., *Geneza i przesłanki powstania regionalnych izb obrachunkowych w Polsce*, „Prace Naukowe Wałbrzyskiej Wyższej Szkoły Zarządzania i Przedsiębiorczości” 2013, nr 4, s. 35–56.
- Majchrzak B., *Analiza pracy regionalnych izb obrachunkowych i samorządowych kolegiów odwoławczych*, Warszawa 2018, <https://iws.gov.pl/wp-content/uploads/2019/04/IWS-B.Majchrzak-Analiza-pracy-regionalnych-izb-obrachunkowych.pdf>, (dostęp: 18.06.2023 r.).
- Majewska A., *Zakres obowiązywania zasad ogólnych postępowania administracyjnego*, „Studia Iuridica Lublinensia” vol. XXV, 4, Lublin 2016, s. 147–170.
- Miemiec W., Miemiec M., *Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością samorządu terytorialnego w sferze budżetowej* [w:] M. Stec (red.),

- Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Morawski L., *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 1, s. 29–38.
- Nawrot O., *Wprowadzenie do logiki dla prawników*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
- Pulka Z., *Podstawy prawa. Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Wydawnictwo Forum Naukowe Passat – Paweł Pietrzyk, Poznań 2012.
- Sawicka K., *Rola regionalnych izb obrachunkowych w procedurze uchwalania i kontroli wykonania budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2013, nr 93, s. 49–71.
- Sendrowicz M., *Subsydiarność jako zasada ustrojowa w Unii Europejskiej* [w:] D. Milczarek (red.), *Subsydiarność*, Elipsa, Warszawa 1996.
- Skibiński A., *Regionalne Izby Obrachunkowe i Samorządowe Kolegia Odwoławcze typowe organy administracji czy wyspecjalizowana administracja wojewódzka*, „Studia Lubuskie: Prace Instytutu Prawa i Administracji Wyższej Szkoły Zawodowej w Sulechowie” 2008, t. 4, s. 151–175.
- Stec M. (red.), *Regionalne izby obrachunkowe. Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Oficyna 2010, komentarz do art. 13, LEX (dostęp: 18.06.2023 r.).
- Stec M., *Prawno-ustrojowa pozycja regionalnych izb obrachunkowych w systemie władz publicznych w Polsce* [w:] M. Stec (red.), *Regionalne izby obrachunkowe, Charakterystyka ustrojowa i komentarz do ustawy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Stelmach J., Brożek B., *Metody prawnicze*, Zakamycze, Kraków 2006.
- Waltoś S., [w:] S. Waltoś (red.), *Świadek w procesie sądowym*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1985;
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Prawne formy działania administracji* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Lexis Nexis, Warszawa 2003.
- Wróbel A., [w:] K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum, Wrocław 1990.
- Zirk-Sadowski M., [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego Tom 4. Wykładnia w prawie administracyjnym*, C.H. Beck, Warszawa 2012.