



RZECZPOSPOLITA POLSKA

MINISTER FINANSÓW

ST2.4701.2.2019

Sygn. akt K 17/17

Warszawa, dnia 11 stycznia 2019 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	04. 02. 2019
Nr wg EZD 286

Pani

Małgorzata Pyziak-Szafnicka

Przewodnicząca składu orzekającego

Sędzia Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny

W związku z pismem z dnia 16 stycznia 2019 r. w sprawie przedstawienia nowego stanowiska w sprawie z wniosku Rady Miejskiej w Międzyzdrojach (sygn. akt K 17/17), w zakresie, w jakim przedmiotem kontroli są przepisy aktu normatywnego wydanego przez Ministra Finansów, tj. rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, z późn. zm.),

wnoszę:

- 1) 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, z późn. zm.) o umorzenie przedmiotowego postępowania - wobec utraty przez zakwestionowany przepis mocy obowiązującej przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny;
- 2) w przypadku nieuwzględnienia wniosku z pkt 1 podtrzymuję stanowisko zawarte w piśmie z dnia 30 sierpnia 2017 r. Nr ST2.4701.1.2015.2017.5.

Ponadto przedstawiam odpowiedź na pytania Trybunału Konstytucyjnego zawarte w piśmie z dnia 16 stycznia 2019 r.



Finansów

UZASADNIENIE

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, z późn. zm.) wydane zostało na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.).

Rozporządzenie to utraciło moc na podstawie § 23 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 109, z późn. zm.), wydanego również na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, z późn. zm.). Rozporządzenie z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej weszło w życie z dniem 13 stycznia 2018 r. i od tego dnia jest stosowane w całości jako jedyne.

Wskutek utraty mocy obowiązującej rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, moc obowiązującą utracił również przepis § 3 ust. 1 pkt 11 oraz § 8 załącznika nr 39 do tego rozporządzenia.

Dodatkowo należy zauważyć, że w zakresie ww. rozporządzenia brak jest normy intertemporalnej, która pozwalałaby stwierdzić, iż przepis § 3 ust. 1 pkt 11 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej zachował moc obowiązującą.

Jednocześnie, z uwagi na fakt, że akt normatywny, będący przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, sprawa stała się bezprzedmiotowa i powinna zostać umorzona – stosownie do 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, z późn. zm.).

Problematyka utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny była przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

W jednym z ostatnich, poświęconych tej problematyce orzeczeń – w postanowieniu z dnia 5 kwietnia 2016 r., w sprawie o sygn. akt K 3/15 – Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że *„umorzenie 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, Przegląd Sejmowy nr 2/2006, s. 9 i n. [...]).

2. Ustosunkowując się do pytania, czy w świetle skarżonych regulacji przy ustalaniu należnej gminie kwoty subwencji ogólnej lub należnej od gminy kwoty wpłaty dochodzi do dwukrotnego uwzględnienia (w różnych okresach sprawozdawczych) – jako dochodów gminy – należności podatkowych rozłożonych na raty, proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień.

Rada Miasta Międzyzdroje we wniosku do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 października 2015 r. zarzuciła niezgodność z Konstytucją RP art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5, art. 29 i art. 20 ust. 2 i 6 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, w związku z § 8 ust. 2-3 w zw. z § 3 ust. 1 pkt 11 Instrukcji sporządzania sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

Przepisy 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, określały zasady sporządzania sprawozdań budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

Przepis § 3 ust. 1 Instrukcji określał szczegółowe zasady sporządzania sprawozdań jednostkowych z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b ww. Instrukcji stanowił, że w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych, w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy” w zakresie 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 finansowe wykazane w tej kolumnie powinny być 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.

Powyższa Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego objaśniała więc sposób sporządzania sprawozdań, w tym zasady wykazywania danych w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy” sprawozdania Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego.

Zakresem jej normowania objęte były m.in. szczegółowe zasady ujmowania w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego oraz w sprawozdaniu Rb-PDP z wykonania dochodów podatkowych, skutków finansowych decyzji podatkowych o rozłożeniu na raty lub odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej, a także zwolnienia z obowiązku pobrania, bądź ograniczenia poboru podatku. Z tego względu odwołanie się w § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b ww. Instrukcji do decyzji podatkowych o rozłożeniu na raty płatności podatku lub zaległości podatkowej powinno być rozpatrywane w kontekście przepisów ustawy o finansach publicznych, gdyż to one były wykonywane przez przywołane rozporządzenie.

Odnosząc się do meritum pytania Trybunału Konstytucyjnego należy w pierwszej kolejności wskazać, że § 3 ust. 1 pkt 11 Instrukcji odnoszący się do kolumny *Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy* – dotyczy wszystkich rodzajów ulg, w tym umorzeń (lit. a) oraz rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności podatku, zwalniania z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru (lit. b). Nie jest zatem trafna ocena Wnioskodawcy, że skarżona regulacja dotyczy tylko rozłożenia należności na raty.

Drugą kwestią wymagającą wyjaśnienia jest uwzględnianie dochodu, czy też należności w sprawozdaniu budżetowym. W sprawozdawczości budżetowej dochodzi do ujmowania dwóch odrębnych zdarzeń gospodarczych: 1) przewidzianego prawem skutku decyzji o udzieleniu ulgi oraz 2) kasowego wykonania dochodu. Ewidencja pierwszego zdarzenia jest spójna z art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Powołany przepis stanowi, że 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. Chodzi bowiem o to, aby udzielanie ulg w spłacie należności jednostek samorządu terytorialnego następowało na rachunek danej jednostki i nie powodowało zwiększenia zapotrzebowania na kwoty subwencji z budżetu państwa. Rozwiązanie zawarte w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego wynika z samodzielności i odpowiedzialności jednostek samorządu terytorialnego za własne decyzje. Wspiera również zasadę pomocniczości. W przeciwnym razie udzielone ulgi wpływałyby na konieczność zwiększenia kwot subwencji dla danej jednostki i w efekcie następowałoby zjawisko zastępowania pierwotnych należności jednostki, których winna ona samodzielnie dochodzić, płatnościami z budżetu państwa. Ulgi udzielone przez jednostkę byłyby de facto finansowane przez podatników z całego kraju. Warto przy tym zauważyć jednak, że wpływ udzielonych ulg na prawnofinansowe uprawnienia do subwencji, czy też obowiązki odprowadzenia wpłat aktualizują się dopiero przy odpowiednio dużej skali ulgi.

Również kasowe wykonanie dochodu w sprawozdawczości jednostki jest niezbędne i nie może być pominięte, zwłaszcza, w świetle delegacji ustawowej do wydania rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej (art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych). Skoro jednostka w danym okresie otrzymuje dochód, to nie ma podstaw aby dochód ten nie był wykazywany w sprawozdawczości, gdyż środki wpłynęły do budżetu gminy.

Gdyby w przypadku rozłożenia na raty, czy też odroczenia terminu płatności skutek był wykazywany tylko w okresie, w którym dokonano zapłaty, to sprawozdawczość nie uwzględniałaby oczywistej różnicy między wyżej opisanymi zdarzeniami. Tymczasem celem sprawozdawczości jest zapewnienie rzetelnych i prawidłowych danych w sprawozdaniach budżetowych. Należy przy tym dodać, że w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego oraz w sprawozdaniu Rb-PDP z wykonania dochodów podatkowych prezentowane były dane w ujęciu rocznym, czyli za taki sam okres jak rozliczenia między samorządami a budżetem państwa z tytułu subwencji ogólnej lub wpłat korekcyjno-wyrównawczych oraz dotacji celowych.

Treść i cel konkretnych rozwiązań zawartych w rozporządzeniu z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej były zgodne z treścią i celami realizowanymi przez ustawę o finansach publicznych. Rozwiązania normatywne zamieszczone w rozporządzeniu z dnia 16 stycznia 2014 r., w tym w § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji, były realizacją wytycznych zawartych w ustawie o finansach publicznych i określonych przez ten akt prawny ogólnych zasad dotyczących finansów publicznych. Natomiast przepisy

ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie były wykonywane przez ww. rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej, ani przez przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji, jakkolwiek oczywiście muszą być z nimi spójne. Nie można również stwierdzić, że przepisy Instrukcji były w jakikolwiek sposób sprzeczne z przepisami ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Z powyższego wynika, że przepisy Instrukcji realizowały jeden z istotnych celów sprawozdawczości budżetowej jednostek samorządu terytorialnego, jakim było zapewnienie informacji oraz danych służących realizacji zasady jawności gospodarowania środkami publicznymi.

Należy zauważyć, że art. 167 ust. 3 Konstytucji RP nakazuje, aby źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego były określone w ustawie. Przy czym już sama Konstytucja RP wskazuje, że dochodami jednostek samorządu terytorialnego są dochody własne, subwencja ogólna i dotacje z budżetu państwa. Konstytucyjną zasadę ustawowego określenia źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego wypełnia ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji, stanowiącej załącznik nr 39 do ww. rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w ogóle nie regulował źródeł dochodów, lecz szczegółowe kwestie z zakresu sprawozdawczości budżetowej.

Sprawozdawczość nie kreuje dochodów, ale dostarcza dane o ich wielkości oraz o kwotach, których jednostki nie uzyskały samodzielnie decydując o zastosowaniu różnego rodzaju ulg i zwolnień, w tym ulg podatkowych. Warto też mieć na uwadze, że omawiane rozporządzenie, którego częścią był przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b, nie było aktem wykonawczym do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, lecz do ustawy o finansach publicznych.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że przepisy ww. rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej prawidłowo określały sposób sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie skutków finansowych wynikających z decyzji jednostek samorządu terytorialnego o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej.

Przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b ww. Instrukcji nie określał w sposób odmienny potencjału dochodowego gminy, niż wynikało to z art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego określa zakres danych uwzględnianych przy wyliczaniu wskaźników dochodów podatkowych na jednego mieszkańca odpowiednio gminy, powiatu i województwa oraz wskaźników dochodów podatkowych dla wszystkich gmin, powiatów i województw (tj. wskaźników G, Gg, P, Pp, W i Ww) oraz kwot, o których mowa w art. 21 a ust. 1 pkt 3 (tj. kwoty części równoważącej

rozdzielanej między gminy wiejskie i gminy miejsko-wiejskie na uzupełnienie dochodów z tytułu podatku rolnego, leśnego i udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych). Wskaźniki te wyliczane są na podstawie dochodów wykazywanych za rok poprzedzający rok bazowy w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem korekt złożonych do właściwych regionalnych izb obrachunkowych, w terminie do dnia 30 czerwca roku bazowego.

Z kolei przepis ust. 3 w art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nakazuje zaliczyć do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, również skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Przez skutki ulg podatkowych należy rozumieć kwoty, które gmina uzyskalaby, gdyby nie podjęła decyzji o zastosowaniu ulg podatkowych.

Z przywołanych przepisów wynika, że w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat do budżetu państwa przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego uzyskała oraz mogłaby uzyskać, gdyby z nich nie zrezygnowała – czyli potencjał dochodowy.

Sposób sporządzania sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego, określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r., wydanym na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, miał za zadanie zapewnienie pełnych i rzetelnych informacji o dochodach, które jednostka uzyskała oraz mogła uzyskać, w celu zgromadzenia właściwych danych o potencjale dochodowym jednostki samorządu terytorialnego.

Dla zapewnienia rzetelności danych sprawozdawczych, oprócz informacji o zrealizowanych dochodach jednostek samorządu terytorialnego, bardzo istotna jest informacja dotycząca wysokości udzielanych ulg przez organ podatkowy, w tym rozłożenia na raty bieżących, jak również zaległych należności. Zarówno uchwały rad gmin w sprawie stawek podatkowych, jak i decyzje administracyjne organów gminy w zakresie stosowania ulg podatkowych, obniżają wpływy podatkowe gminy w danym roku budżetowym i powinny być w sposób jasny i precyzyjny zaprezentowane w sprawozdaniu dotyczącym dochodów budżetowych.

Wymóg prawidłowego wykazywania danych w sprawozdaniach budżetowych ma na celu zapobieżenie nieprawidłowym zjawiskom związanym ze swoistym „sterowaniem” danymi dla uniknięcia wpłat do budżetu państwa. Takie działania miałyby bezpośrednie przełożenie na sytuację finansową innych jednostek samorządu terytorialnego.

Wysokość udzielonych ulg przez jednostki samorządu terytorialnego w latach 2010 - 2017
prezentuje poniższa tabela

	ULGI razem	Obniżenie górnych stawek podatków	Ulg i zwolnienia (bez ulg i zwolnień ustawowych)	Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa	
				umorzenie zaległości podatkowych	rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności
w tys. zł					
1	2	3	4	5	6
2010	3 727 643	2 457 449	649 788	257 279	363 127
2011	3 844 094	2 805 978	696 201	199 191	142 724
2012	4 426 405	3 349 778	726 985	194 290	155 353
2013	4 658 911	3 552 437	772 953	176 512	157 008
2014	4 650 859	3 533 959	764 845	193 088	158 967
2015	4 827 887	3 650 951	859 134	178 053	139 749
2016	4 025 209	3 016 052	718 941	152 186	138 030
2017	4 002 922	2 967 383	719 154	135 862	180 523

Zródło: Sprawozdania roczne z wykonania budżetów JST za lata 2010-2017 (Ministerstwo Finansów)

W 2010 r. jednostki samorządu terytorialnego udzieliły ulg w ogólnej wysokości 3.727.643 tys. zł, w tym z tytułu rozłożenia na raty i odroczenia terminu płatności 363.127 tys. zł, natomiast w 2017 r. ulgi wyniosły łącznie 4.002.922 tys. zł, w tym z tytułu rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności 180.523 tys. zł.

Pozwala to na stwierdzenie, że jednostki samorządu terytorialnego w znacznym stopniu korzystają z prawa do udzielania ulg i zwolnień podatkowych obniżających ich dochody w danym roku.

Gdyby sprawozdania budżetowe nie zawierały danych o dochodach, których realizacja została rozłożona na raty lub odroczone termin ich płatności, nie byłoby możliwości prawidłowego określenia potencjału dochodowego, a następnie części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat do budżetu państwa. Na przykład w 2017 r. w potencjale dochodowym gmin nie byłaby uwzględniona kwota 180.523 tys. zł, co miałyby wpływ na wyliczenie średniego wskaźnika dochodów podatkowych gmin w kraju. W tym miejscu warto przypomnieć, że podstawą wyliczenia części wyrównawczej subwencji ogólnej jest relacja wskaźnika dochodów podatkowych w danej jednostce do wskaźnika dochodów podatkowych ustalonego dla wszystkich jednostek danego rodzaju.

Rada Miasta Międzyzdroje podejmując decyzje o rozłożeniu na raty, odroczeniu terminu płatności, miała świadomość konsekwencji podejmowanych decyzji, w szczególności ich wpływu na wysokość części wyrównawczej subwencji ogólnej lub wpłat do budżetu państwa.

Przepis art. 32 ww. ustawy w sposób jasny i precyzyjny określa zakres danych przyjmowanych do ustalenia potencjału dochodowego gmin. Jednostki samorządu terytorialnego nie powinny być zaskoczone rozwiązaniami zawartymi w tym przepisie, bowiem regulacja w tym zakresie obowiązuje już od ponad 10 lat.

Ustawodawca wprowadzając przepis art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego miał na uwadze, aby skutki decyzji poszczególnych jednostek nie wpływały negatywnie na dochody innych jednostek. Sytuacja taka wystąpiłaby, gdyby skutki ulg np. z tytułu udzielonych odroczeń nie były uwzględniane w potencjale dochodowym jednostki samorządu terytorialnego. Gmina decydując się na udzielenie ulg, powinna mieć świadomość konsekwencji swojej decyzji.

Należy podkreślić, że sposób sporządzania sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego, zawarty w przepisach rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej z dnia 16 stycznia 2014 r, miał za zadanie prawidłowe określenie danych o potencjale dochodowym jednostki samorządu terytorialnego.

Instrukcja, stanowiąca załącznik nr 39 do ww. rozporządzenia, w żadnym stopniu nie definiowała, tym bardziej w sposób odmienny od przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, katalogu ulg podatkowych, których skutki zaliczane byłyby do potencjału dochodowego.

Przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji nie regulował kwestii potencjału dochodowego, na podstawie którego ustalany był obowiązek gmin do dokonywania wpłat do budżetu państwa lub ustalana była część wyrównawcza subwencji ogólnej. Kwestia ta jest unormowana w przepisie art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, który określa, jakie dane i w jakiej wysokości należy uwzględnić ustalając potencjał dochodowy gminy. Regulacja zawarta w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego ma charakter samodzielny i wyczerpujący w tym znaczeniu, że nie jest ona rozwijana, czy też uzupełniana przez inne przepisy. Natomiast przepis § 3 ust. 1 Instrukcji odnosił się do zagadnień sprawozdawczości budżetowej i w tym zakresie wykonywał ustawę o finansach publicznych. Jego celem nie było określenie źródeł, bądź wielkości dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Miał on przede wszystkim zapewnić rzetelne i prawidłowe prezentowanie danych w sprawozdaniach budżetowych. Przepis nie dotyczył również dochodów, które należało uwzględnić przy ustalaniu subwencji lub wpłat, co jest przedmiotem regulacji art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Przedmiotem normowania przez § 3 ust. 1 Instrukcji był sposób prezentacji danych z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Przepis ten odnosił się więc do zagadnień sprawozdawczości budżetowej. Skoro przepis § 3 ust. 1

pkt 11 lit. b Instrukcji nie określał potencjału dochodowego gmin, tym bardziej go nie powiększał i nie wpływał na powstanie obowiązku uiszczania przez gminę wpłat.

Na wysokość potencjału dochodowego gminy miały wpływ przede wszystkim decyzje podejmowane przez organy gminy, a nie dane wykazane w sprawozdaniach. Organy gminy przed podjęciem decyzji o zastosowaniu ulgi podatkowej powinny były przeanalizować, czy korzystniejsze dla gminy byłoby udzielenie ulgi, np. rozłożenie na raty spłaty zaległości podatkowej, czy też egzekwowanie w danym roku przysługujących jej dochodów, mając na uwadze przesłanki takie jak ważny interes dłużnika i interes publiczny. Decyzje organów gminy w zakresie stosowania ulg podatkowych są decyzjami uznaniowymi, zatem organy gminy, w granicach prawa, samodzielnie decydują o ich zastosowaniu, natomiast konsekwencje tych decyzji określają przepisy ustawowe.

Przy czym, przepisy będące podstawą udzielania ulg w spłacie należności publicznych na rzecz jednostek samorządu terytorialnego, w tym art. 67a Ordynacji podatkowej, jako przesłankę do udzielenia ulgi wymieniają nie tylko ważny interes dłużnika (podatnika), ale również interes publiczny. Organ rozpatrujący sprawę ulgi powinien zatem zbadać, czy udzielenie ulgi o wielkich skutkach finansowych leży w interesie lokalnej wspólnoty samorządowej.

Samodzielność jednostki samorządu terytorialnego, o której mowa w art. 165 Konstytucji RP, oznacza nie tylko uprawnienie do podejmowania pewnych decyzji w sferze finansowej, ale również konieczność ponoszenia ich skutków.

Wnioskodawca podejmując decyzję o rozłożeniu na raty zaległego podatku znał konsekwencje swojej decyzji, bowiem zarówno art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, jak i przepis zawarty obecnie w § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji, obowiązywały od wielu lat. Przede wszystkim zaś, Wnioskodawca rozkładając spłatę zobowiązań podatkowych na raty, nie pozbawił się potencjału dochodowego, o którym mowa w art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Te autonomiczne decyzje gminy nie mogą w żadnym przypadku być podstawą do uzyskania przez gminę odpowiednio wyższej subwencji, czy spowodować obniżenie wpłat do budżetu państwa.

Uchwały rad gmin w sprawie stawek podatkowych, jak i decyzje administracyjne organów gminy w zakresie stosowania ulg podatkowych, z reguły obniżają wpływy podatkowe gminy. Sprawiają, że dochody budżetu gminnego osiągają niższy poziom, niż to jest możliwe. Decyzje te można ocenić jako sprawę samej gminy, zagadnienie jej polityki, samodzielności finansowej i prawnej, odpowiedniego rozpoznania możliwości i potrzeb miejscowych. Ale trzeba raz jeszcze wyraźnie podkreślić, iż te autonomiczne decyzje gminy, czy to o niższych stawkach podatkowych, czy o zastosowaniu ulg podatkowych,

nie mogą w żadnym przypadku być podstawą do uzyskania przez gminę odpowiednio wyższej subwencji, czy spowodować obniżenie wpłat do budżetu państwa.

3. Aktualnie obowiązujące uregulowania w omawianym zakresie zawiera rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 109, z późn. zm.). W tym rozporządzeniu, w omawianym zakresie, wprowadzona została zmiana w formularzu sprawozdania Rb-PDP z *wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu* wraz ze stosownymi objaśnieniami. Polega ona na wyodrębnieniu w kolumnie „Wykonanie” dodatkowej kolumny pn. „ *kwoty wynikające z wydanych w latach poprzednich decyzji o rozłożeniu na raty, odroczeniu terminu płatności*”. Dokonana zmiana umożliwia uzyskanie dodatkowych informacji o kwotach wynikających z decyzji wydanych w latach poprzednich przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Ponadto, w § 7 ust. 3 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych, w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zawarto objaśnienia do ww. kolumny.

W związku z powyższym wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Tomasz Robaczewski

W załączeniu: 4 odpisy niniejszego pisma.