



Warszawa, dnia 30.08.2017 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
WICEPREZES RADY MINISTRÓW
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW

ST2.4701.1.2015.2017.5

TRYBUNAŁ KONSTITUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	0 1. 09. 2017
L.dz.	L. zał.

Pani
Julia Przyłębska
Prezes
Trybunału Konstytucyjnego

Sygn. akt K 43-15

Szanowna Pani Prezes,

Szanowna Pani Prezes.

W związku z pismami Prezesa Trybunału Konstytucyjnego w sprawie przedstawienia łącznego stanowiska dotyczącego wniosku Rady Miejskiej w Nowym Warpnie z dnia 22 czerwca 2015 r. i wniosku Rady Gminy w Miedzyszdrojach z dnia 27 października 2015 r. o zbadanie zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej przepisów § 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. z 2016 r. poz. 1015) zwanej dalej „Instrukcja”, wnoszę o stwierdzenie, że:

§ 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji:

- 1) jest zgodny z art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji RP,
- 2) nie jest niezgodny z art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP.



Uzasadnienie

- I. W kontekście treści wniosków zachodzi potrzeba poprzedzenia szczegółowej analizy jego zarzutów – pewnymi tezami natury ogólnej.

Po pierwsze, przedstawiony we wnioskach, zwłaszcza Gminy Nowe Warpno stan faktyczny nie stanowi pełnego (rzetelnego) opisu finansowych aspektów funkcjonowania zaskarżonych regulacji. Wnioskodawca skupia argumentację tylko na dwóch kwestiach, tj. ewentualnym wpływie udzielenia ulgi na treść i skalę uprawnień do otrzymania składowych części subwencji ogólnej z budżetu państwa oraz na obowiązkach w zakresie wpłat korekcyjno-wyrównawczych. Ten sposób przedstawienia sprawy prowadzi do utraty z pola widzenia zasadniczego faktu, iż w przypadku odroczenia terminu płatności podatku albo rozłożenia zapłaty na raty – jednostka samorządu terytorialnego otrzymuje przecież zapłatę podatku. Jest ona wprawdzie odsunięta lub podzielona w czasie, niemniej jednak stanowi dochód własny tej jednostki. Pod tym względem sytuacja rozłożenia płatności na raty, czy też jej odroczenie różni się od umorzenia należności, które powoduje jej wygaśnięcie i niezyskanie dochodu. Fakt późniejszego (wskutek zastosowania ulgi) otrzymania dochodu nie może być traktowany jako nieistniejący.

Po drugie, należy zauważyć, że kwestionowane regulacje dotyczą sytuacji o charakterze wyjątkowym. Ulgi w spłacie należności publicznoprawnych – jakkolwiek mają swe umocowanie konstytucyjne i ustawowe – są wyjątkiem od powszechności obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych. Powszechność tego obowiązku stwarza w aspekcie prawnym gwarancję realizacji dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Budżetowe konsekwencje stosowania fakultatywnych ulg w spłacie należności są elementem systemu prawa, obowiązującego w dacie podejmowania przez samorząd decyzji o przyznaniu preferencji płatniczej. Tymczasem wnioski wskazują na swego rodzaju „zaskoczenie” ich Autorów skutkami własnych decyzji. Nie jest ono jednak obiektywnie uzasadnione.

Po trzecie, także opisany we wniosku Gminy Nowe Warpno przykład skutków finansowych ulg – poza wskazaną już fragmentarycznością opisu – dotyczy skutków decyzji, którą można określić, jako co najmniej wysoce niestandardową. Oto jednostka samorządu terytorialnego udzieliła ulgi w spłacie należności.

w wysokości wielokrotnie przewyższającej łączną kwotę rocznych dochodów jej budżetu. Widoczne są też inne skutki tej nietypowej sytuacji, w postaci uzyskania przez jednostkę bardzo znaczących dochodów z tytułu odsetek od zaległości podatkowych, które wyniosły ponad 60% kwoty głównej.

Wszystkie te okoliczności powodują, że ze względów zarówno systemowych, jak i właściwych konkretnemu przypadkowi, opisany we wniosku stan faktyczny nie jest kompletną, a tym bardziej reprezentatywną ilustracją analizowanego problemu.

II. Przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji jest zgodny z art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji RP,

1. Nie można zgodzić się z zarzutem naruszenia przez § 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 i wykroczenia poza granice upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia zawartego w art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Przepis art. 92 Konstytucji RP zezwala na uregulowanie pewnych zagadnień w akcie rangi podstawowej, przy spełnieniu przesłanek zawartych w ust. 1 tego przepisu. Stanowi on, że 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.

Organy uprawnione do wydawania rozporządzeń wskazuje przepis art. 149 ust. 2 Konstytucji RP, który nadaje ministrom kierującym działem administracji rządowej prawo wydawania rozporządzeń. Działami administracji rządowej: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe kieruje Minister Finansów, stosownie do art. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych (obecnie Minister Rozwoju i Finansów). Zatem to ten organ jest uprawnionym do wydawania rozporządzenia na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

Analizowany przepis art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych realizuje kolejną przesłankę, zawartą w wyżej wymienionym przepisie konstytucyjnym, określając szczegółowe upoważnienia do wydania rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w tym zakres spraw przekazywanych do uregulowania, tj. rodzaje, formy i terminy sporządzenia sprawozdań. W przedstawionej sprawie istotne jest, że ustawodawca włączył do zakresu spraw

regulowanych rozporządzeniem sprawozdanie z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego (art. 41 ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o finansach publicznych).

Kolejną przesłankę z art. 92 ust. 2 Konstytucji RP wykonuje art. 41 ust. 6 ustawy o finansach publicznych, który zawiera wytyczne dotyczące treści aktów. W wytycznych ustawodawca zobowiązał Ministra Finansów do określenia wzorów formularzy sprawozdań i stopnia szczegółowości danych umożliwiających podanie do publicznej wiadomości informacji z zakresu ogółu operacji finansowych sektora finansów publicznych, obejmujących, w szczególności dochody i wydatki, przychody i rozchody, zobowiązania i należności, gwarancje i poręczenia, a także umożliwiających sporządzenie informacji z wykonania budżetu państwa.

Wskazówki dotyczące formułowania delegacji ustawowej zawarte są również w ugruntowanym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, z którego wynika, że upoważnienie do wydania rozporządzenia ma być zawarte w ustawie i w celu jej wykonania. Ma mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym, czyli określać organ właściwy do wydania rozporządzenia, przedmiotowym, czyli określać zakres spraw przekazanych do uregulowania w drodze rozporządzenia, oraz treściowym, zawierającym wytyczne dotyczące treści aktu rozporządzenia¹. Ponadto, Trybunał wypowiedział się, co do charakteru wytycznych do wydania rozporządzenia. Minimum treściowe wytycznych nie ma charakteru stałego, a wyznaczone musi być *a casu ad casum*, stosownie do regulowanej materii i jej związku z sytuacją jednostki². Wytyczne należy bowiem postrzegać nie w kategorii pojedynczego przepisu, lecz normy prawnej, budowanej na podstawie jednego przepisu lub większej liczby przepisów, których treść zezwala lub nakazuje wydać dany akt prawny³. Omawiany przepis art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych spełnia zalecenia Trybunału Konstytucyjnego.

Wykonanie delegacji ustawowej, zawartej w art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych stanowi rozporządzenie z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, które określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań m.in. z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

¹ Wyrok TK z dnia 31 marca 2015 r., sygn. U 6/14, z dnia 26 kwietnia 2004 r., sygn. K 50/02 oraz z 29 maja 2002 r., sygn. P 1/01.

² Wyrok TK z dnia 26 kwietnia 2016 r., sygn. U 1/15, z dnia 16 stycznia 2007 r., sygn. U 5/06.

³ Wyrok TK z dnia 31 marca 2015 r., sygn. U 6/14.

Rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w tym zaskarżony przepis instrukcji, musi uwzględniać cele ustawy o finansach publicznych, jakimi są: zapewnienie jawności i zapewnienie przejrzystości gospodarowania środkami publicznymi. Nieprzypadkowo omawiana delegacja ustawowa została usytuowana w rozdziale 4 Działu I zatytułowanym: Jawność i przejrzystość finansów publicznych. W przepisie art. 34 ust. 1 pkt 9 ustawy o finansach publicznych ustawodawca wskazał, że zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi jest realizowana przez udostępnianie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostek organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych. Zarówno przepisy ustawowe, jak i rozporządzenia powinny zapewniać rzetelność i wiarygodność danych prezentowanych w sprawozdaniach, w tym danych o skutkach udzielonych ulg podatkowych. Zapewnienie szczegółowych informacji w tym ostatnim zakresie jest uzasadnione, gdyż ulgi podatkowe stanowią wyjątek od zasady, jaką jest obowiązek ponoszenia ciężarów i danin publicznych.

Sposób prezentacji danych w sprawozdaniach budżetowych realizuje nie tylko zasady wynikające z ustawy o finansach publicznych, ale również określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Przejrzystość gospodarki finansowej zapewniają przepisy zarówno ustawy o finansach publicznych, jak i rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Istotne jest więc, aby przepisy ustawowe, jak i przepisy rozporządzenia w zakresie sprawozdawczości budżetowej, zapewniały rzetelność i wiarygodność prezentowanych w sprawozdaniach danych.

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej określa m. in. rodzaje, formy, terminy i sposób sporządzania sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Czynności dotyczące gromadzenia dochodów mieszczą się w zakresie wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Paragraf 9 ust. 1 rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej nakłada na kierowników jednostek, kierowników jednostek obsługujących i naczelników urzędów skarbowych obowiązek rzetelnego i prawidłowego pod względem merytorycznym i formalno-

rachunkowym sporządzania sprawozdań. Z kolei ust. 2 w tym paragrafie nakazuje, aby kwoty wykazane w sprawozdaniach były zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Natomiast ewidencja księgowa, na mocy art. 40 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, powinna być prowadzona zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad szczególnych określonych w ustawie o finansach publicznych.

Z kolei z art. 40 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o finansach publicznych wynika, że dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą oraz, że w ewidencji ujmuje się również wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatności dochodów i wydatków, a więc także decyzje podjęte przez jednostkę samorządu terytorialnego o zastosowaniu ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Zatem skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa wykazywane są w sprawozdaniach budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

Sprawozdawczość budżetowa jednostek samorządu terytorialnego stanowi końcowy etap generowania zbiorów informacji w systemie rachunkowości, dając podstawę informacyjną pozwalającą na dokonywanie analiz i ocen gospodarki finansowej tychże jednostek. Sprawozdawczość budżetowa jednostek samorządu terytorialnego jest niezbędnym elementem w procesach planowania, kontroli i podejmowania decyzji odnoszących się zarówno do bieżącego, jak i przyszłych okresów. Po zakończeniu roku budżetowego sprawozdania są podstawą do sporządzenia przez organ odpowiedzialny za wykonanie budżetu rocznego sprawozdania, o którym mowa w art. 271 ustawy o finansach publicznych, przedkładanego organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego.

Sprawozdanie jest dokumentem o szczególnym znaczeniu. Wartości zawarte w sprawozdaniach pozwalają na porównanie wybranych danych i zachodzących procesów w danej jednostce. Sądy administracyjne w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślały wagę terminowo, prawidłowo i rzetelnie sporządzanych sprawozdań budżetowych i ich znaczenie dla publicznej gospodarki finansowej. W wyroku z dnia 14 listopada 2014 r. sygn. akt II GSK 1533/13 Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, iż dane zawarte w sprawozdaniu stanowią źródło informacji niezbędnej do dokonania oceny poziomu dochodów i wydatków budżetowych w różnych odcinkach czasu oraz kontroli prawidłowości wykonania budżetu w toku i po zakończeniu roku budżetowego. Sprawozdawczość stanowi też ważny element planowania finansowego. Dlatego brak prawdziwej i

terminowej informacji może wprowadzać w błąd, utrudnić kontrolę i planowanie wydatków i przychodów oraz naruszać zasadę jawności i przejrzystości finansów publicznych.

2. Zasady sporządzania sprawozdań budżetowych jednostek samorządu terytorialnego określają 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.

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

Zaskarżony przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji stanowi, 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 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.

Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego objaśnia 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.

Zakresem jej normowania objęte zostały 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 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 są wykonywane przez przywołane rozporządzenie.

Treść i cel konkretnych rozwiązań zawartych w rozporządzeniu z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej są zgodne z treścią i celami realizowanymi przez ustawę o finansach publicznych. Odnoszenie analizowanej regulacji do przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie jest właściwe, ponieważ rozwiązania normatywne zamieszczone w rozporządzeniu z dnia 16 stycznia 2014 r., w tym w § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji, są 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 są wykonywane przez rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej, ani przez zaskarżony przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji. Niemniej jednak, nie można również stwierdzić, że przepisy Instrukcji są w jakikolwiek sposób sprzeczne z przepisami ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

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

Powyższe wyjaśnienia prowadzą do wniosku, że przepis § 3 ust.1 pkt 11 lit. b Instrukcji, określający sposób sporządzenia sprawozdania Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych, jest zgodny z delegacją ustawową zawartą w art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, upoważniającą do określenia w drodze rozporządzenia sposobu sporządzania sprawozdań z wykonywania budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Z kolei przepisy art. 41 ust. 2 i ust. 6 ustawy o finansach publicznych są zgodne z art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, bowiem spełniają wszystkie wymogi zawarte w tym przepisie.

3. Wnioskodawca bezpodstawnie wskazuje na naruszenie art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 Konstytucji RP. Odnosząc się do tej kwestii 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 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 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Zaskarżony przepis Instrukcji w ogóle nie reguluje źródeł dochodów, lecz szczegółowe kwestie z zakresu sprawozdawczości budżetowej. Sprawozdawczość nie kreuje dochodów, ale dostarcza danych o ich wielkości oraz o kwotach, których jednostki nie uzyskały stosując różnego rodzaju ulgi i zwolnienia, w tym ulgi podatkowe. Warto też mieć na uwadze, że omawiane rozporządzenie, którego częścią jest zaskarżony przepis, nie jest aktem wykonawczym do ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, lecz do ustawy o finansach publicznych.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że przepisy rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej prawidłowo określiły sposób sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie skutków finansowych wynikających z decyzji jednostek samorządu terytorialnego o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej i nie naruszają przepisów ustawy o finansach publicznych oraz nie przekraczają upoważnienia ustawowego, zamieszczonego w art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Tym samym, zaskarżony przepis Instrukcji jest zgodny z art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji RP.

4. Nie można się zgodzić z zarzutem, że § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji w sposób odmienny (rozszerzający) określa potencjał dochodowy gminy niż wynika 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. 21a 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, wydanym na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, ma za zadanie zapewnienie pełnych i rzetelnych informacji o dochodach, które jednostka uzyskała oraz może uzyskać, w celu zgromadzenia właściwych danych o potencjale dochodowym jednostki samorządu terytorialnego.

W celu zapewnienia rzetelności danych sprawozdawczych, oprócz informacji o zrealizowanych dochodach jednostek samorządu terytorialnego, bardzo istotna jest informacja dotycząca wysokości udzielanych przez organ podatkowy ulg, 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 patologiom związanym ze swoistym „sterowaniem” danymi dla uniknięcia wpłat do budżetu państwa. Takie działanie miałyby bezpośrednie przełożenie na sytuację finansową innych jednostek samorządu terytorialnego.

Wysokość udzielonych ulg przez jednostki samorządu terytorialnego w latach 2010 – 2016 prezentuje poniższa tabela

	ULGI razem	Obniżenie górných 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

Źródło: Sprawozdania roczne z wykonania budżetów JST za lata 2010-2016 (Min.Fin.)

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 2016 r. ulgi wyniosły łącznie 4.025.209 tys. zł, w tym z tytułu rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności 138.030 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 w obecnym kształcie, tj. 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 2016 r. w potencjale dochodowym gmin nie byłaby uwzględniona kwota 138.030 tys. zł, co miałoby 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.

Organy Gmin: Nowe Warpno i Międzyzdroje podejmując decyzje o rozłożeniu na raty, odroczeniu terminu płatności, miały świadomość konsekwencji podejmowanych decyzji, w szczególności ich wpływu na wysokość części wyrównawczej subwencji ogólnej lub wpłat do budżetu państwa. Przepis art. 32 w/w ustawy w sposób jasny i precyzyjny określa zakres danych przyjmowanych do ustalenia potencjału dochodowego gmin. Jednostki samorządu terytorialnego nie były 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, ma za zadanie prawidłowe określenie danych o potencjale dochodowym jednostki samorządu terytorialnego.

Instrukcja w żadnym stopniu nie definiuje, a tym bardziej w sposób odmienny od przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, katalogu ulg podatkowych, których skutki zaliczane są do potencjału dochodowego.

Zaskarżony przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji nie reguluje – w żaden sposób – kwestii potencjału dochodowego, na podstawie którego ustala się obowiązek gmin do dokonywania wpłat do budżetu państwa lub ustala się część wyrównawczą subwencji ogólnej. Kwestia ta jest natomiast normowana w przepisie art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Przepis ten określa jakie dane i w jakiej wysokości uwzględnia się 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 odnosi się do zagadnień sprawozdawczości budżetowej i w tym zakresie wykonuje ustawę o finansach publicznych. Jego celem nie jest bowiem określenie źródeł, bądź wielkości dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Ma on przede wszystkim zapewnić rzetelne i prawidłowe prezentowanie danych w sprawozdaniach budżetowych. Przepis nie dotyczy również dochodów, które należy uwzględniać przy ustalaniu subwencji

lub wpłat, co jest przedmiotem regulacji art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Wnioskodawca wskazuje, że odzwierciedlenie skutków finansowych odroczenia terminu płatności, czy też rozłożenia jej na raty – powinno obejmować jedynie odsetki (prawdopodobnie chodzi o opłatę prolongacyjną) uzyskiwane przez jednostkę samorządu terytorialnego od podatnika w okresie stosowania ulgi. Jednak takie rozumienie skutków finansowych ulgi prowadziłyby do niezgodności z przepisami ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Skoro bowiem przez skutki ulg podatkowych należy rozumieć kwoty, które gmina uzyskalaby, gdyby nie podjęła decyzji o zastosowaniu ulg podatkowych, to skutki te nie mogą być opisywane przy pomocy dochodów odsetkowych. Tych jednostka w ogóle by nie otrzymała nie stosując ulgi.

Wnioskodawca próbuje również argumentować, że Instrukcja narusza art. 167 ust. 3 Konstytucji RP i sformułowaną tam zasadę ustawowego określenia źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Teza ta nie jest wykazana w sposób jasny, większą część uzasadnienia zarzutu zajmują rozważania teoretyczne i cytaty z orzecznictwa Trybunału, które jednak nie dostarczają argumentów na jego poparcie. Można jedynie wywnioskować, że określenie potencjału dochodowego w Instrukcji, tj. w drodze rozporządzenia rzutuje na wysokość należnej jednostce samorządu terytorialnego kwoty subwencji ogólnej.

Jednakże tego rodzaju rozumowanie byłoby oczywiście błędne. Po pierwsze, na mocy przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, to właśnie sprawozdawczość budżetowa jest źródłem informacji niezbędnych do obliczenia kwot subwencji. Po wtóre, ustawa ta przewiduje opisaną już prawną definicję skutków finansowych ulg podatkowych. Zatem to przepisy o sprawozdawczości budżetowej muszą być spójne z przepisami ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Po trzecie, niezrozumiała jest część Wniosku dotycząca pewności prawa. Wszak skarżone regulacje nie zmieniły się merytorycznie przed i po zastosowaniu ulg przez Wnioskodawców.

Po czwarte, jak sam Wnioskodawca zauważył, przepisy ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego mają na celu „zwiększenie odpowiedzialności władz lokalnych za skutki decyzji podejmowanych w ramach polityki podatkowej”. Instrukcja nie kreuje nowych, „sztucznych” dochodów jednostek samorządu terytorialnego, a jedynie określa skutki suwerennych decyzji ich władz

w stosunku do już istniejących zobowiązań podatkowych. Skutki ulg są równe dochodom, które jednostka otrzymałaby, gdyby nie zastosowała ulgi.

Mając na uwadze, że przepisy rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej nie są niezgodne z art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz są zgodne z art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, to tym samym nie naruszają one zasady prawidłowej legislacji, która ściśle wiąże się z zasadą zaufania społeczności lokalnej do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Podsumowując, należy stwierdzić, że § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji nie jest niezgodny z art. 32 ust. 1 i 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w zakresie określenia skutków prawnych wynikających z zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Nie zachodzi więc sprzeczność zaskarżonego przepisu z uregulowaniami ustawowymi. Tym samym, przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji nie wykracza poza zakres delegacji ustawowej, zawartej w art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

III. Przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji nie jest niezgodny z art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP.

Przepis art. 165 ust. 1 Konstytucji RP, przywołany jako wzorzec kontroli, nadaje jednostkom samorządu terytorialnego osobowość prawną oraz ustanawia je podmiotami prawa własności. Drugi z przywołanych przepisów, tj. art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, określa źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego, którymi są dochody własne, subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Prawa majątkowe przyznane jednostkom samorządu terytorialnego stanowią gwarancję samodzielności samorządu terytorialnego oraz prawidłowego wykonywania ich zadań. Własność ma więc w tym przypadku służebny, subsydiarny charakter. Jest przyznana w tym celu, aby jednostki samorządu mogły prawidłowo wykonywać swoje zadania, do czego niezbędne jest dysponowanie określoną infrastrukturą i zasobami nieruchomości przeznaczonymi na cele publiczne. Przepis art. 165 ust. 1 Konstytucji przyznaje więc możliwość korzystania z prawa własności komunalnej i tworzy konstytucyjne podstawy do jego ochrony.

Z kolei przepis § 3 ust. 1 Instrukcji, określa sposób prezentacji danych, wynikających z ewidencji księgowej jednostki, w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego.

Jest to przepis, który określając sposób sporządzania sprawozdań budżetowych wykonuje ustawę o finansach publicznych. Obowiązek sporządzenia sprawozdań budżetowych należy do sfery prawa publicznego i obciąża jednostki samorządu terytorialnego należące do sektora finansów publicznych.

Zaskarżone przepisy rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej nie odnoszą się do własności i praw majątkowych przysługujących gminie. Zapewniają one informacje, które zgodnie z ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego służą do ustalenia potencjału dochodowego danej jednostki.

Udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przez organy gminy i sporządzania sprawozdań zawierających skutki finansowe tych ulg nie można utożsamiać z prawem własności lub innymi prawami majątkowymi. Dane zawarte w sprawozdaniach budżetowych odzwierciedlają jedynie efekty decyzji finansowych podejmowanych przez organy gminy i w żaden sposób nie powodują uszczerbku w jej majątku, ani nie przysparzają majątku gminie. Zakwestionowany przepis rozporządzenia określa sposób ujmowania danych o skutkach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nie pozbawia natomiast gmin ich własności lub jakichkolwiek praw majątkowych.

Ustalając zasady sporządzania sprawozdań, ustawodawca w żaden sposób nie ingeruje w sferę własności samorządu terytorialnego, zatem zaskarżony przepis nie może być rozpatrywany w kategoriach naruszenia praw własności.

Zaskarżony przepis rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej nie ingeruje również w katalog dochodów jednostek samorządu terytorialnego, który zawarty jest w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Jego celem jest zapewnienie informacji m.in. o dochodach podatkowych, które zgodnie z ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego służą do ustalenia potencjału dochodowego danej jednostki.

Jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, obciążenia daninami publicznymi nie powinny być rozpatrywane w kategoriach ograniczenia prawa własności. Wynika to z wzajemnej relacji prawa podmiotowego, prawa własności i obowiązku publicznoprawnego. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłyby do fałszywego

wniosku, iż każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności⁴. „Tym samym Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, w odniesieniu do prawa daninowego, a więc obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych”⁵. „Obciążenia podatkowe nie podlegają zatem kontroli w kategoriach ograniczeń prawa własności, a przez to konfrontacja zakwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji jest bezprzedmiotowa, ze względu na nieadekwatność tych wzorców kontroli”⁶.

Przedstawione wyżej stanowisko Trybunału Konstytucyjnego dotyczy przepisów prawa daninowego oraz odwołuje się do wzorca kontroli wywodzonego z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP. Zachowuje ono jednak aktualność w stosunku do prawa własności samorządowej wynikającego z art. 165 ust. 1 Konstytucji.

Mając powyższe na uwadze, Minister Rozwoju i Finansów stoi na stanowisku, że powołany przez Wnioskodawcę wzorzec kontroli w postaci art. 165 ust. 1 Konstytucji RP nie stanowi adekwatnego wzorca przeprowadzenia merytorycznej kontroli kwestionowanego przepisu Instrukcji.

W przypadku, gdyby Wysoki Trybunał nie podzielił powyższych argumentów i uznał art. 165 ust. 1 Konstytucji RP za wzorzec kontroli merytorycznej, wnoszę o stwierdzenie, że **przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji jest zgodny z art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP** i proszę o przyjęcie następujących wyjaśnień.

Przedmiotem normowania przez § 3 ust. 1 Instrukcji jest sposób prezentacji danych z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, uzyskiwanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Przepis ten odnosi się więc do zagadnień sprawozdawczości budżetowej. Ma on przede wszystkim zapewnić rzetelne i prawidłowe prezentowanie danych w sprawozdaniach budżetowych. Zaskarżony przepis § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b Instrukcji nie określa potencjału dochodowego gmin, tym bardziej go nie powiększa i nie wpływa na powstanie obowiązku uiszczania przez gminę wpłat.

⁴ Wyrok TK z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00.

⁵ Postanowienie TK z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06.

⁶ Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12.

Na wysokość potencjału dochodowego gminy mają wpływ przede wszystkim decyzje podejmowane przez organy gminy, a nie dane wykazane w sprawozdaniach. Organy gminy przed podjęciem decyzji o zastosowaniu ulgi podatkowej powinny przeanalizować, czy korzystniejsze dla gminy jest 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 powoływanym przez wnioskodawców art. 165 Konstytucji RP, oznacza nie tylko uprawnienie do podejmowania pewnych decyzji w sferze finansowej, ale również konieczność ponoszenia ich skutków.

W przypadku Gminy Nowe Warpno wystąpiła sytuacja, w której organy tej gminy w 2010 r. podjęły decyzje o udzieleniu ulg podatkowych poprzez rozłożenie na raty zaległości podatkowej, w wysokości ogółem 57.224.199 zł, podczas gdy realizacja dochodów budżetowych tej jednostki w tym roku wyniosła 13.731.183 zł. Wysokość udzielonych przez Wnioskodawcę ulg była więc ponad czterokrotnie wyższa niż wykonane dochody.

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, obowiązują 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.

Zaskarżone przepisy rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej nie odnoszą się do własności i praw majątkowych przysługujących gminie. Zapewniają one informacje, które zgodnie z ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego służą do ustalenia potencjału dochodowego danej jednostki.

Zaufanie do państwa i stanowione przez nie prawa przejawia się także w ochronie samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego, gwarantującej samorządom poznawalność ich potencjału dochodowego wprost na podstawie regulacji ustawowej i możliwość podejmowania w oparciu o tę wiedzę decyzji finansowych. 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.

Podsumowując należy zauważyć, że określenie w Instrukcji sposobu ujmowania skutków finansowych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, nie pozbawia gmin ich własności lub jakichkolwiek praw majątkowych. Ustalając zasady sporządzania sprawozdań, ustawodawca w żaden sposób nie ingeruje w sferę własności samorządu terytorialnego. Nieuprawnione jest zatem twierdzenie o naruszeniu art. 165 ust. 1 Konstytucji RP.

IV. Rada Gminy Międzyzdroje we wniosku do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 października 2015 r. zarzuca niezgodność z Konstytucją RP art. 32 ust. 1 w zw. 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.

Wnioskodawca nie kwestionuje zgodności przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej z Konstytucją RP.

Przepis § 8 Instrukcji wymieniony we wniosku Rady Gminy Międzyzdroje zawiera objaśnienia dotyczące sporządzania sprawozdania z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu (Rb-PDP). Przepis ten stanowi, że dane wykazane w sprawozdaniu z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu powinny być zgodne z danymi wykazanymi w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego w zakresie:

- kwot poszczególnych dochodów, wykazanych w kolumnie „Wykonanie”, które powinny być zgodne z sumą odpowiadających tym dochodom paragrafów we wszystkich działach wykazanych w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego w kolumnie „Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)”,
- kwot dotyczących skutków obniżenia górnych stawek podatków, skutków udzielonych ulg i zwolnień oraz skutków decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy - Ordynacja podatkowa obliczonych za okres sprawozdawczy - wykazane w odpowiednich kolumnach sprawozdania, które powinny być zgodne z odpowiadającymi tym kwotom skutkami, wykazanymi w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego, odpowiednio do przepisów rozporządzenia.

Prezentowanie tych samych danych w sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S daje pełny obraz sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego.

Odnosząc się do zarzutów zawartych we wniosku Rady Gminy Międzyzdroje, należy podkreślić, że rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej jest aktem wykonawczym do ustawy o finansach publicznych, o czym była już mowa w pierwszej części niniejszego pisma. Przepis Instrukcji, o którym mowa we wniosku jest częścią tego rozporządzenia. Tymczasem wnioskodawca zarzuca niezgodność z Konstytucją przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Za całkowicie niezasadny należy uznać zarzut niekonstytucyjności przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w związku z przepisami rozporządzenia o sprawozdawczości budżetowej, będącego aktem wykonawczym

i co warte podkreślenia – będącego aktem wykonawczym do innej ustawy niż podlegająca kontroli.

Jednostki samorządu terytorialnego, sporządzając sprawozdania budżetowe z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, powinny wykazywać dane zgodne ze stanem faktycznym. Za prawidłowe sporządzenie sprawozdań odpowiadają skarbnik i wójt (burmistrz lub prezydent miasta), którzy powinni dochować najwyższej staranności przy wykonywaniu tego zadania.

Wnioskodawca – Gmina Międzyzdroje – nie wskazał argumentów przemawiających za uznaniem niezgodności kwestionowanych regulacji z art. 165 ust. 1 i art. 21 Konstytucji RP.

Nie wykazał również, aby kwestionowane regulacje naruszyły „istotę” własności jednostki samorządu terytorialnego. Zastosowanie ulgi w spłacie należności budżetu jest suwerenną decyzją władz jednostki samorządu terytorialnego, podobnie jak np. dysponowanie jej składnikami majątkowymi. Gdyby – tak jak zdaje się domagać tego Wnioskodawca – doszło do oderwania decyzji o stosowaniu ulg od odpowiedzialności za te rozstrzygnięcia, w systemie poziomej redystrybucji dochodów samorządowych nastąpiłoby przerzucenie finansowych konsekwencji ulg na inne jednostki samorządu terytorialnego, które również korzystają z uprawnienia do subwencji ogólnej z budżetu państwa.

Uwzględniając, że:

- 1) zgodnie z delegacją zawartą w art. 41 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, określono w rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości budżetowej sposób sporządzania sprawozdań budżetowych z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w tym w zakresie danych z realizacji procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych, do których zaliczane są dochody budżetowe jednostek samorządu terytorialnego,
- 2) Instrukcja objaśnia sposób prezentowania danych w sprawozdaniach budżetowych, w tym w zakresie ujmowania skutków ulg podatkowych udzielanych przez gminy i nie wykracza poza upoważnienie ustawowe określone art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, a tym samym nie narusza art. 92 Konstytucji RP,
- 3) zakwestionowane przepisy rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej objaśniają jedynie sposób ujmowania skutków finansowych ulg podatkowych

w sprawozdaniu budżetowym i nie pozbawiają gmin ich własności ani jakichkolwiek praw majątkowych,

- 4) wykonane dochody podatkowe stanowią podstawową informację o wysokości środków, jakimi dysponuje gmina; bez ich uwzględnienia nie jest możliwe wiarygodne ustalenie potencjału dochodowego, który odzwierciedlałby rzeczywistą sytuację finansową gminy; dochodem wykonanym jest zarówno zapłacony podatek, jak również zapłacona kwota wynikająca z decyzji o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej

zaskarżony przez Wnioskodawców przepis Instrukcji jest zgodny z art. 92 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 3 oraz w związku z art. 2 Konstytucji RP oraz nie jest niezgodny z art. 165 ust. 1 w związku z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP.

Z poważaniem

Z. poważaniem

 Mateusz Majewski

W załączeniu:

5 odpisów niniejszego pisma.