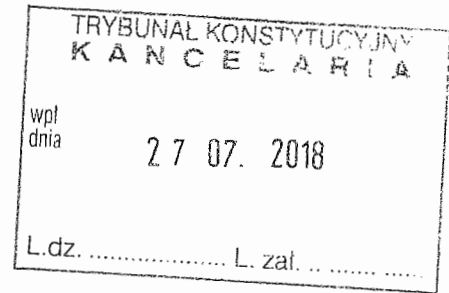




Warszawa, 26 lipca 2018 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt K 17/17
BAS-WAKU-597/18



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam stanowisko w sprawie wniosku Rady Gminy Międzyzdroje z 27 października 2015 r. (sygn. akt K 17/17), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Uwagi wstępne

Rada Gminy Międzyzdroje (dalej: wnioskodawca, gmina) we wniosku z 27 października 2015 r. (dotyczącym uchwały nr XV/131/15 Rady Miejskiej w Międzyzdrojach z 15 października 2015 r w sprawie wystąpienia z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego; dalej: wniosek) zakwestionowała zgodność:

1) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 2-6, art. 29 ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1453, ze zm.; dalej: u.d.j.s.t., ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego) w związku z: § 8 ust. 3, § 3 ust. 1 pkt 11, § 8 ust. 2, § 3 ust. 1 pkt 4 Załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej – Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. poz. 119, ze zm.; dalej: załącznik nr 39 do rozporządzenia, instrukcja) z:

a) art. 2 w związku z art. 165 ust. 1, art. 21 ust. 1 oraz w związku z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji;

b) art. 168 w związku z art. 2 Konstytucji;

2) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3-5, art. 29 u.d.j.s.t. w związku z: § 8 ust. 3, § 3 ust. 1 pkt 11, § 8 ust. 2, § 3 ust. 1 pkt 4 Załącznika nr 39 do rozporządzenia z:

a) art. 167 ust. 1 i 2 w związku z art. 2 Konstytucji,

b) art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

Postanowieniem z 23 grudnia 2015 r. (sygn. akt Tw 24/15) Trybunał Konstytucyjny nadał wnioskowi dalszy bieg. „W ocenie Trybunału zaskarżone przepisy mają wpływ na wysokość zarówno otrzymywanej przez gminę części wyrównawczej subwencji ogólnej, jak i dokonywanych przez nią wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej, a tym samym oddziałują na wysokość dochodów i wydatków wnioskodawcy” (postanowienie TK z 23 grudnia 2015 r., sygn. akt Tw 24/15, s. 6).

Następnie zarządzeniami Prezesa TK wniosek został dołączony do wcześniej złożonego wniosku Rady Miejskiej w Nowym Warpnie z 22 czerwca 2015 r. (sygn. akt K 43/15) w celu łącznego ich rozpoznania pod wspólną sygn. akt K 43/15 – z uwagi na tożsamość przedmiotu sprawy. W dniu 28 grudnia 2017 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego o rozłączeniu do odrębnego rozpoznania wniosków: Rady Miejskiej w Nowym Warpnie z 22 czerwca 2015 r. (sygn. akt K 43/15), Rady Gminy Międzyzdroje z 27 października 2015 r. (sygn. akt K 44/15) oraz Rady Gminy Międzyzdroje z 27 października 2015 r. (sygn. akt K 45/15), połączonych zarządzeniem Prezesa TK z 28 grudnia 2015 r. do rozpoznania ich pod wspólną sygnaturą akt K 43/15. Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 28 grudnia 2017 r. wniosek Rady Gminy Międzyzdroje (poprzednia sygn. akt K 43/15) został włączony do odrębnego rozpoznania pod sygnaturą akt K 17/17.

II. Przedmiot kontroli

1. Zaskarżone przepisy obowiązują w następującym brzemieniu:

Artykuł 20 u.d.j.s.t.: „2. Kwotę podstawową otrzymuje gmina, w której wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w gminie, zwany dalej „wskaźnikiem G”, jest mniejszy niż 92% wskaźnika dochodów podatkowych dla wszystkich gmin, zwanego dalej «wskaźnikiem Gg». 3. Przez dochody podatkowe, o których mowa w ust. 2, rozumie się łączne dochody z tytułu:

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

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

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

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

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

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

b) liczby stanowiącej 41,97% wskaźnika Gg;

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

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

b) liczby stanowiącej 12,92% wskaźnika Gg;

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

Artykuł 29 u.d.j.s.t.: „1. Gminy, w których wskaźnik G jest większy niż 150% wskaźnika Gg, dokonują wpłat do budżetu państwa, z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin.

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

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

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

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

Artykuł 32 u.d.j.s.t.: „1. Podstawę do wyliczenia wskaźników G, Gg, P, Pp, W i Ww oraz kwot, o których mowa w art. 21a ust. 1 pkt 3, stanowią dochody wykazane za rok poprzedzający rok bazowy w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, których obowiązek sporządzania wynika z przepisów o finansach publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej, z uwzględnieniem korekt złożonych do właściwych regionalnych izb obrachunkowych, w terminie do dnia 30 czerwca roku bazowego. [...]

3. W celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat oraz kwoty, o której mowa w art. 21a ust. 1 pkt 3, przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać z podatku rolnego, stosując do ich obliczenia średnią cenę skupu żyta, a z podatku leśnego – średnią cenę sprzedaży drewna, ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, a w przypadku innych podatków, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. Do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, zalicza się także skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”.

2. Powołane przez wnioskodawcę w charakterze związkowych przedmiotów kontroli postanowienia instrukcji miały następującą treść:

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

4) w kolumnie «Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)» wykazuje się dochody wykonane na podstawie ewidencji analitycznej do rachunku bieżącego – subkonto dochodów oraz do kasy jednostki i zapłaconych kartą płatniczą; [...]

11) w kolumnie «Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy» w zakresie:

a) umorzeń zaległości podatkowych – wykazuje się kwoty dotyczące skutków udzielonych przez organ podatkowy gminy lub miasta na prawach powiatu za okres sprawozdawczy umorzeń w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej w podatkach i opłatach, stanowiących dochód

budżetu gminy lub miasta na prawach powiatu. Wykazane w tej kolumnie skutki powinny wynikać z decyzji właściwych organów gminy lub miasta na prawach powiatu, w zakresie zarówno bieżących, jak i zaległych należności. Wykazane kwoty powinny być zgodne z rejestrem przypisów i odpisów,

b) rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności podatku, zwalniania z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru – wykazuje się kwoty dotyczące skutków decyzji organów podatkowych za okres sprawozdawczy. Skutki wykazane w tej kolumnie powinny wynikać z decyzji organu podatkowego, zarówno w zakresie bieżących, jak i zaległych należności. W przypadku podjęcia przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty zapłaty podatku bądź zaległości podatkowej, skutki finansowe wynikające z tych decyzji powinny być wykazywane za kolejne okresy sprawozdawcze w roku, w którym została wydana decyzja. Wykazane kwoty nie muszą wynikać z rejestrów przypisów i odpisów. W kolumnie «Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy», wykazuje się również skutki ulg podatkowych, umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminów płatności należności z tytułu podatków i opłat stanowiących dochody gminy lub miasta na prawach powiatu, a także zwolnienia z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru tych należności, udzielanych w trybie art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526, z późn. zm.); w kolumnie tej nie wykazuje się skutków finansowych wynikających z ugody zawartej w bankowym postępowaniu ugodowym, a także będących wynikiem orzeczeń wydanych przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze jako organu II instancji; (§ 3 ust. 1 pkt 4 i 11 instrukcji);

„Kwoty poszczególnych dochodów, wykazane w kolumnie «Wykonanie», powinny być zgodne z sumą odpowiadających tym dochodom paragrafów we wszystkich działach wykazanych w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów samorządowych jednostek budżetowych i jednostek samorządu terytorialnego w kolumnie «Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)», odpowiednio do przepisów rozporządzenia” (§ 8 ust. 2 instrukcji);

Kwoty, dotyczące 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, powinny być zgodne

z odpowiadającymi tym kwotom skutkami, wykazanymi w sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów samorządowych jednostek budżetowych i jednostek samorządu terytorialnego, odpowiednio do przepisów rozporządzenia” (§ 8 ust. 3 instrukcji).

III. Zarzuty wnioskodawcy

Kwestionowane przepisy przez wnioskodawcę dotyczą „[...] sposobu kalkulacji dochodu podatkowego gmin, który zgodnie z ustawą stanowi jedną z kluczowych danych do obliczenia wskaźników służących do określenia (i) obowiązku dokonania i wysokość wypłaty z przeznaczeniem na część równoważną subwencji ogólnej, jak również (ii) uprawnienia do otrzymywania i wysokość kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin. Dochód podatkowy stanowi bowiem podstawę do obliczenia tzw. wskaźnika G ($G = \text{dochód podatkowy} / 1 \text{ mieszkaniec gminy}$), od którego uzależnione jest nie tylko powstanie ww. obowiązku albo uprawnienia, ale też wysokość wpłaty albo udzielonej subwencji” (wniosek, s. 5).

Zdaniem wnioskodawcy, zaskarżone przepisy „[...] w przypadku rozłożenia przez gminę zaległości podatkowej na raty [...] nakazują dla celów obliczenia współczynnika G uwzględnienie jako dochodu podatkowego (i) kwoty długu podatkowego w dacie wydania decyzji o rozłożeniu zaległości podatkowej na raty, (ii) kwoty poszczególnych rat uiszczanych przez podatnika na rzecz gminy w dacie ich uiszczenia. Oznacza to, że wskazane przepisy nakazują uwzględnienie tego samego dochodu dwukrotnie w różnych okresach, ale tylko w przypadku gminy rozkładającej zaległości podatkowe na raty. Gmina, która nie rozłożyła zaległości podatkowej na raty będzie zobowiązana do jej uwzględnienia dla celów obliczenia wskaźnika G wyłącznie raz – w momencie uiszczenia przez podatnika tej zaległości. Podwójne uwzględnienie jednego źródła dochodu do obliczenia wysokości wskaźnika G w poszczególnych okresach przez gminy dokonujące rozłożenia zaległości podatkowych wpływa negatywnie na sytuację majątkową gmin – powoduje powstanie bądź zwiększenie obowiązku gminy do dokonania wpłaty do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej albo powoduje pozbawienie bądź zmniejszenie uprawnienia do otrzymania wsparcia w postaci kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej” (*ibidem*, s. 7).

Wyjaśniając istotę zarzutu wnioskodawca stwierdził, iż „mechanizm podwójnego uwzględnienia dochodów podatkowych gmin udzielających ulg w spłacie zobowiązań podatkowych może prowadzić do nałożenia na te gminy obowiązku dokonania wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej, do dokonania której gminy te nie byłyby zobowiązane, gdyby nie dokonały rozłożenia na raty zaległości podatkowych. Tym samym, zaskarżone przepisy skutkują całkowicie nieuzasadnioną, a tym samym nadmierną i nieproporcjonalną ingerencją w majątek (własność) takich gmin” (*ibidem*, s. 18).

IV. Analiza formalnoprawna

1. Kontrola konstytucyjności w niniejszej sprawie została zainicjowana wnioskiem Rady Gminy w Międzyzdrojach. Zgodnie z art. 191 ust. 1 pkt 3 Konstytucji, organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mogą wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem w sprawie zbadania zgodności ustawy z Konstytucją oraz z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których ratyfikacja wymagała uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie. Ustanowiony w art. 192 ust. 2 Konstytucji warunek dopuszczalności złożenia wniosku do Trybunału Konstytucyjnego przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego polega na wymaganiu istnienia związku między zaskarżonym przepisem a sprawami objętymi zakresem działania tego rodzaju jednostek. Sposób rozumienia „sprawy objęte zakresem działania” na gruncie art. 191 ust. 2 Konstytucji stanowi przedmiot utrwalonej linii orzeczniczej sądu konstytucyjnego, który uznaje ją za spełnioną wówczas, gdy kwestionowany przepis wyznacza kompetencje jednostki samorządu terytorialnego bądź dotyczy bezpośrednio spraw tej jednostki (por. wyroki TK z: 9 czerwca 2010 r., sygn. akt K 29/07 i 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09).

2. Rozstrzygając kwestię legitymacji procesowej wnioskodawcy w niniejszym postępowaniu, należy stwierdzić, że w świetle art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t. j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1875 ze zm., dalej: u.s.g.) jest on organem stanowiącym jednostek samorządu terytorialnego i wystąpił z wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego na podstawie podjętej uchwały dołączonej do wniosku, czym zadośćuczyniono wymogowi płynącemu z art. 48 ust. 2

pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK).

3. Wnioskodawca kwestionuje grupę przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (ujętych w układzie związkowym) współkształtujących zasady identyfikacji jednostek samorządu terytorialnego zobligowanych do wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą oraz jednostek samorządu terytorialnego będących beneficjentami tych wpłat, poprzez otrzymywanie z budżetu państwa kwot poszczególnych części subwencji ogólnej.

Zastosowana przez wnioskodawcę konstrukcja przedmiotu kontroli jest aprobowana przez Trybunał Konstytucyjny, który niejednokrotnie wypowiadał się co do konstytucyjności mechanizmów i kryteriów służących wskazaniu jednostek samorządu terytorialnego uprawnionych do skorzystania z wertykalnych instrumentów wyrównania, jakimi są subwencje z budżetu centralnego oraz jednostek samorządu terytorialnego zobligowanych do dokonywania wpłat do budżetu centralnego z przeznaczeniem na część równoważącą (por. wyroki TK z: 25 lipca 2004 r., sygn. akt K 30/04; 31 stycznia 2013 r., sygn. akt K 41/11; 4 marca 2014 r., sygn. akt K 13/11).

Wskazane przez wnioskodawcę przepisy normują mechanizm oparty na konstrukcji „potencjału dochodowego” gmin, w myśl którego przy obliczaniu wskaźnika dochodów podatkowych bierze się pod uwagę nie rzeczywiste kwoty dochodów uzyskanych we wskazanych w art. 20 ust. 3 u.d.j.s.t. podatków i opłat, lecz wpływy potencjalne, czyli te, które gmina mogłaby osiągnąć, gdyby nie korzystała z przysługującego jej prawa do obniżania stawek podatkowych. Przy obliczaniu wskaźnika dochodów podatkowych uwzględnia się wpływy z podatku rolnego wynikające z przyjęcia za stawkę podatkową średniej ceny skupu żyta podawanej do wiadomości przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego. Z kolei przy obliczaniu wpływów z podatku leśnego jako stawkę podatkową stosuje się średnią cenę sprzedaży drewna. Przy obliczaniu wpływów z podatków lokalnych zastosowanie mają stawki maksymalne określone na każdy rok podatkowy przepisami rozporządzenia Ministra Finansów.

Obliczone z uwzględnieniem art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. dochody podatkowe stanowią podstawę dla obliczenia wskaźników ustalonych w art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t.,

w oparciu o które szacuje się poziom wzajemnych zobowiązań jednostek samorządu terytorialnego i budżetu państwa. Odpowiednia relacja wskaźnika G do Gg, odnoszących się do gmin, powiązana jest z obowiązkiem wpłat do budżetu państwa (art. 29 u.d.j.s.t.), albo z uprawnieniem do otrzymania odpowiedniej części subwencji ogólnej z budżetu centralnego (art. 20 ust. 2-6 u.d.j.s.t.).

Biorąc pod uwagę, że podstawę do wyliczenia wskaźników G i Gg stanowią dochody wykazane za rok poprzedzający rok bazowy w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, których obowiązek sporządzania wynika z przepisów o finansach publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej (art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t.), wnioskodawca wskazał jako związkowe względem zakwestionowanych przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego również postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 119; dalej: r.s.s.b., rozporządzenie z 2014 r.), a dokładnie załącznika nr 39 do tego rozporządzenia, tj. instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

4. Sprawozdania budżetowe gminy mają na celu odzwierciedlenie procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, co wynika z art. 41 ust. 1 w związku z art. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2017, poz. 2077 ze zm.) w celu umożliwienia kontroli dyscypliny finansów publicznych.

Gminy zobligowane są m. in. do sporządzania sprawozdania z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu, którego wzór określono w załączniku nr 11 do r.s.s.b. (sprawozdanie Rb-PDP). W sprawozdaniu tym Minister Finansów zobligował gminy do ujawniania w poszczególnych wierszach kolumny „Wykonane” dochodów wykonanych z tytułu podatków lokalnych na podstawie ewidencji analitycznej do rachunku bieżącego-subkonto dochodów oraz do kasy jednostki i zapłaconych kartą (§ 8 ust. 2 w związku z §3 ust. 1 pkt 4 instrukcji).

Jednocześnie jednak, w świetle § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 instrukcji, w sprawozdaniu Rb-PDP, w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy/rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności, zwolnienie z obowiązku pobierania, ograniczenie poboru” gminy mają obowiązek wykazania

skutków finansowych wynikających z zastosowania ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych za kolejne okresy sprawozdawcze w roku, w którym została wydana decyzja.

W konsekwencji, w wypadku podjęcia przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty zapłaty podatku bądź zaległości podatkowej, dla celów obliczenia wskaźnika G, jako dochód podatkowy należy uwzględnić całą kwotę długu podatkowego w dacie wydania decyzji o zastosowaniu ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, a także kwoty poszczególnych rat podatku w roku ich faktycznego uiszczenia. Innymi słowy, w wypadku gmin decydujących się, jak wnioskodawca, na rozłożenie należności podatkowej na raty, ten sam dochód podatkowy będzie uwzględniony w sprawozdaniu R5-DPD dwukrotnie, jako dochód potencjalny – w roku wydania decyzji o rozłożeniu na raty oraz jako dochód rzeczywisty – w roku realnej spłaty długu podatkowego.

Jak wskazuje gmina, w jej przypadku mechanizm ten doprowadził do sytuacji, w której wydanie w 2010 r. decyzji o rozłożeniu na raty Urzędowi Morskiemu w Szczecinie zaległości w podatku od nieruchomości na trzy raty, spowodował uwzględnienie całej kwoty należności podatkowej w sprawozdaniu za 2010 r., a następnie kwot rat wpłaconych w latach 2011-2013, odpowiednio w sprawozdaniach budżetowych w kolumnie „Wykonane” za każdy rok.

Jak wywodzi wnioskodawca „[...] podwójne uwzględnienie jednego źródła dochodu do obliczenia wysokości wskaźnika G w poszczególnych okresach przez gminy dokonujące rozłożenia zaległości podatkowych [na raty – uwaga własna] wpływa negatywnie na sytuację majątkową gmin – powoduje powstanie bądź zwiększenie obowiązku gminy do dokonania wpłaty do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej albo powoduje pozbawienie bądź zmniejszenie uprawnienia do otrzymania wsparcia w postaci kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej” (wniosek, s. 7).

Taki stan wywołuje wątpliwości konstytucyjne wnioskodawcy, który wywodzi, iż w oparciu o przesłankę udzielenia odroczeń w spłatach należności publicznoprawnych dłużników, względem których wierzycielem jest gmina, dochodzi do różnego traktowania jednostek samorządu terytorialnego o takich samych dochodach podatkowych w zakresie ich uprawnień do kwoty podstawowej subwencji ogólnej i obowiązku wpłaty na część równoważącą. W opinii wnioskodawcy,

przemawia to za niezgodnością kontestowanych przepisów z zasadami równości i sprawiedliwości społecznej, wynikającymi z art. 2 Konstytucji.

Zdaniem gminy kwestionowana regulacja stanowi swoistą „sankcję” dla gmin, które zdecydowały się na wykonanie swego władztwa podatkowego w zakresie przyznawania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, co jednoznacznie przesądza o naruszeniu art. 168 w związku z zasadą sprawiedliwości społecznej.

Jak następnie wskazuje wnioskodawca, efektem funkcjonowania zaskarżonych przepisów jest brak korelacji między potencjałem dochodowym gmin, które stosują ulgi podatkowe względem swoich dłużników a aktualizacją obowiązku i wysokością wpłaty na część równoważącą subwencji ogólnej. Gminy mogą być bowiem obciążone obowiązkiem wpłat w zakresie, który nie jest ani niezbędny, ani proporcjonalny, a tym samym ma miejsce naruszenie art. 167 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji. Taka nieusprawiedliwiona ingerencja w majątek gminy stanowi jednocześnie, w opinii wnioskodawcy, złamanie gwarancji wynikających z art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

Co istotne z perspektywy analizy przedmiotu zaskarżenia, jak podkreśla sam wnioskodawca, nie kwestionuje on „idei tzw. mechanizmu wyrównania poziomego oraz pionowego przewidzianego w UDJST [u.d.j.s.t. – uwaga własna]” (*ibidem*, s. 5), ale zasadę podwójnej kwalifikacji dochodów podatkowych w wypadku rozłożenia należności (bądź zaległości) podatkowych na raty, co prowadzić może do sytuacji zawyżenia dochodów gminy w sprawozdaniach, tak że względem gmin bez realnie wysokich dochodów podatkowych zaktualizuje się przesłanka z art. 29 u.d.j.s.t. (przekroczenie przez nich wskaźnik G wskaźnika Gg), nakazująca dokonanie wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej. Jednocześnie gminy te nie będą uprawnione do otrzymania kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej, ponieważ podwójna kwalifikacja ich dochodów podatkowych spowoduje przekroczenie pułapu uprawniającego do jej otrzymania (art. 20 ust. 2-6 u.d.j.s.t.).

Zdaniem Sejmu, rzeczywisty zakres zaskarżenia wniosku, ustalony nie tylko na podstawie jego *petitum* lecz także na podstawie analizy uzasadnienia wniosku oraz treści normatywnej zakwestionowanych przepisów, dotyczy tylko częściowo przepisów ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, a przede wszystkim postanowień instrukcji, a konkretnie jej § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b.

Z tego względu Sejm, odwołując się do zasady *falsa demonstratio non nocet*, która nakazuje odczytywać zakres zaskarżenia zgodnie z intencjami podmiotu uruchamiającego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, skłania się ku zmianie sposobu oznaczenia przedmiotów kontroli i wskazania art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. oraz § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b instrukcji.

Powyższe ustalenie ma w wymiarze proceduralnym tę konsekwencję, że przedstawienie przez Sejm merytorycznej oceny przepisów rangi podustawowej wykraczałoby poza jego pozycję procesową. Sejm jest bowiem uczestnikiem postępowania przez Trybunałem Konstytucyjnym wyłącznie jako organ, który wydał kwestionowany akt (art. 42 pkt 3 ustawy o TK). W tej sytuacji analiza przepisów wydanych przez Ministra Finansów pozostaje poza ramami niniejszego stanowiska.

5. W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 2013 r. (sygn. akt K 14/11), w której przedmiotem kontroli były po części te same przepisy zachodzi konieczność rozstrzygnięcia kwestii celowości i dopuszczalności merytorycznego rozpatrzenia niniejszej sprawy. Należy przede wszystkim rozważyć zakres dopuszczalności kontroli art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. w aspekcie zasady *ne bis in idem* rozumianej z uwzględnieniem specyfiki postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zgodnie z ustawą o TK sąd konstytucyjny umarza postępowanie, jeżeli wydanie orzeczenia jest zbędne lub niedopuszczalne. Taki stan rzeczy ma m.in. miejsce, gdy zakwestionowany przepis prawny był już w innej sprawie przedmiotem kontroli konstytucyjności. O niedopuszczalności wydania orzeczenia przesądza wystąpienie ujemnej przesłanki procesowej w postaci powagi rzeczy osądzonej – *res iudicata* (zob. postanowienie TK z 21 grudnia 1999 r., sygn. akt K 29/98). O przesłance tej można mówić wówczas, gdy zachodzi tożsamość zarówno podmiotowa, jak i przedmiotowa.

Brak tożsamości podmiotowej nie oznacza jednak, że uprzednie rozpoznanie sprawy konstytucyjności określonego przepisu z punktu widzenia tych samych wzorców kontroli może być uznane za prawnie obojętne. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że w takiej sytuacji mamy do czynienia z zasadą *ne bis in idem*, rozumianą z uwzględnieniem specyfiki tego postępowania (zob. postanowienie TK z 3 października 2001 r., sygn. akt SK 3/01; wyrok TK z 27 marca 2007 r.,

sygn. akt SK 3/05). W takim wypadku Trybunał Konstytucyjny umarza postępowanie ze względu na zbędność wydania wyroku.

Ponowne rozpoznawanie tej samej kwestii czyni niewątpliwie postępowanie zbędnym, w wypadku uprzedniego stwierdzenia niezgodności z ustawą zasadniczą zakwestionowanego kolejny raz przepisu. Nie zmienia tego wskazanie nowych, oprócz będących już podstawą orzeczenia niekonstytucyjności, wzorców konstytucyjnej kontroli (zob. postanowienie TK z 28 lipca 2003 r., sygn. akt P 26/02). W takim stanie rzeczy nie ma znaczenia to, czy mogły istnieć jeszcze inne podstawy do stwierdzenia niekonstytucyjności. Osiągnięty bowiem już został podstawowy cel polegający na wyeliminowaniu z porządku prawnego stanu niezgodności z Konstytucją (zob. postanowienie TK z 3 października 2001 r., sygn. akt SK 3/01).

W orzecznictwie polskiego sądu konstytucyjnego przyjmuje się, że zgodnie z zasadą *ne bis in idem* nie mamy do czynienia w wypadku wskazania nowych wzorców kontroli, gdy we wcześniejszym orzeczeniu uznano zgodność zakwestionowanego przepisu z Konstytucją (zob. postanowienie TK z 28 lipca 2003 r., sygn. akt P 26/02). Co więcej, to, że określone przepisy stanowiły już przedmiot kontroli z określonymi wzorcami, nie wyklucza ponownego badania tych samych przepisów z tymi samymi wzorcami, jeżeli inicjator kontroli przedstawi nowe, niepowoływane wcześniej argumenty, okoliczności lub dowody uzasadniające prowadzenie postępowania i wydanie wyroku (zob. np. wyroki TK z: 5 września 2006 r., sygn. akt K 51/05; 12 września 2006 r., sygn. akt SK 21/05). Wskazanie nowych wzorców kontroli, zarzutów i argumentów uzasadniających niekonstytucyjność ponownie zakwestionowanej regulacji może bowiem w takiej sytuacji spowodować odmienny kierunek rozstrzygnięcia sprawy przez Trybunał. Zasada *ne bis in idem* znajduje zatem zastosowanie, jeżeli te same przepisy zostały już wcześniej zakwestionowane przez inny podmiot w oparciu o te same zarzuty niekonstytucyjności.

W odniesieniu do art. 32 ust. 3 w związku z art. 29 ust. 1 i art. 20 ust. 3-5 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. akt K 14/11 orzekł o zgodności z zasadą zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji oraz art. 168 Konstytucji w związku z art. 9 ust. 3 Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego, sporządzonej w Strasburgu dnia 15 października 1985 r. (Dz. U. 1994 nr 124 poz. 607).

Zatem nie wszystkie konstytucyjne wzorce kontroli wskazane przez gminę były już wzorcami kontroli w odniesieniu do powtórnie zakwestionowanego przepisu, co do którego Trybunał rozstrzygnął o konstytucyjności. Co więcej, z uzasadnienia wyroku w sprawie o sygn. akt K 14/11 jednoznacznie wynika, że Trybunał oceniał konstytucyjność art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t., biorąc pod uwagę inne, niż w niniejszej sprawie argumenty mające uzasadnić zarzuty niekonstytucyjności.

Przed wszystkim Trybunał Konstytucyjny zbadał ewentualne naruszenie zasady zaufania jednostek samorządu terytorialnego do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz art. 168 dotyczący władztwa podatkowego jednostki samorządu terytorialnego. W konsekwencji czego Trybunał Konstytucyjny uznał, po pierwsze, że nie ma podstaw do twierdzenia, że gminy zostały zaskoczone wprowadzeniem przepisów określających zasady oszacowania ich sytuacji finansowej dla potrzeb instytucji wpłat wyrównawczych i ustalania części równoważącej subwencji ogólnej. Po drugie, w ocenie Trybunału, ustawodawca przyjmując, że ustalenie potencjału dochodowego gmin następuje na podstawie dochodów, które gmina może potencjalnie uzyskać (bez uwzględnienia zastosowanych ulg czy zwolnień), nie ograniczył kompetencji jednostki samorządu terytorialnego w zakresie ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych.

Nie ulega więc wątpliwości, że w powyższym zakresie przedmiot kontroli w niniejszej sprawie nie jest tożsamy z meritem rozstrzygnięcia i motywami uzasadnienia wyroku w sprawie o sygn. akt K 14/11. Należy zatem przyjąć, że w niniejszej sprawie nie ziszcila się ujemna przesłanka procesowa *ne bis in idem*.

6. Przepisy art. 32 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego określają ogólne, jednolite zasady ustalania dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, służących obliczeniu wskaźników, na podstawie których ustalana jest wysokość części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin, powiatów i województw, a także wysokość rocznych wpłat do budżetu państwa.

Art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego przewiduje, że w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej i wpłat oraz kwoty, o której mowa w art. 21a ust. 1 pkt 3, przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać z podatku rolnego, stosując do ich obliczenia średnią cenę skupu żyta, a z podatku leśnego – średnią cenę sprzedaży drewna, ogłoszone przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, a w przypadku

innych podatków, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. Do dochodów, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, zalicza się także skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (zob. A. Niezgoda, *Podział zasobów publicznych między administracją rządową a samorządową*, Warszawa 2012, s. 314 i n.).

Jak słusznie ustalił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie: „Treść art. 32 ust. 3 ustawy wyraźnie wskazuje na dochody, które gmina może uzyskać. [...] podstawę do wyliczenia wpłat do budżetu państwa stanowi potencjał dochodowy gmin, na który składają się wykazane przez gminy kwoty wykonanych dochodów podatkowych, skutków uchwał rad gmin o stosowaniu stawek podatkowych niższych od stawek maksymalnych, skutków finansowych wynikających z zastosowania przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań. Podkreślić należy, że wysokość wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, jest uzależniona przede wszystkim od wielkości wskaźnika dochodów podatkowych danej gminy w odniesieniu do analogicznego wskaźnika obliczonego łącznie dla wszystkich gmin w kraju oraz od liczby mieszkańców gminy. Ponadto [...] wskaźnik G oblicza się dzieląc kwotę dochodów podatkowych gminy, ustalanych z uwzględnieniem art. 32 ust. 1 i ust. 3, za rok poprzedzający rok bazowy przez liczbę mieszkańców gminy” (wyrok WSA w Warszawie z 29 listopada 2016 r., sygn. akt V SA/Wa 4797/15).

Clou wątpliwości konstytucyjnych wnioskodawcy stanowi, w opinii Sejmu, obowiązek ujmowania w sprawozdaniu budżetowym, istotnym dla ustalenia wskaźników G i Gg, kwoty zobowiązania podatkowego rozłożonej na raty w roku wydania decyzji w tym przedmiocie (potencjalnego dochodu podatkowego), a następnie kwot rat należności podatkowych realnie wpłaconych do budżetu gminy.

Z uzasadnienia wniosku wynika, że wnioskodawca kwestionuje zgodność z Konstytucją przepisu stanowiącego podstawę dla opisanego wyżej obowiązku podwójnego uwzględnienia dochodu wynikającego z decyzji o zastosowaniu ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego. Konstruując poszczególne zarzuty naruszenia standardów konstytucyjnych, wnioskodawca każdorazowo odwołuje się do owego obowiązku (por. *petitum* wniosku).

Zważywszy rolę Sejmu, jako uczestnika niniejszego postępowania, należy podkreślić, że w zaskarżonym przepisie, jak i w pozostałych przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie istnieje podstawa prawna dla takiego obowiązku. Treść zaskarżonego przepisu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (art. 32 ust. 3) co najwyżej oznacza, że samorząd, prowadząc racjonalną politykę podatkową, powinien uwzględniać ustawowe przesłanki oszacowania własnej sytuacji finansowej na użytek instytucji wpłat wyrównawczych (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn. akt K 14/11).

W myśl art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t., do dochodów, jakie jednostka samorządu terytorialnego może otrzymać, nakazuje zaliczyć „skutki finansowe wynikające z zastosowania, przewidzianych w przepisach prawa, ulg podatkowych i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”. Analizowana ustawa nie zawiera definicji „skutków finansowych”, co uzasadnia przyjęcie założenia, że sformułowanie to należy rozumieć zgodnie z dyrektywami wykładni językowej jako konsekwencje, następstwa w sferze finansów jednostek samorządu terytorialnego. W odniesieniu do powyższego trzeba pokreślić, iż jakkolwiek decyzja o rozłożeniu na raty należności podatkowej ma swoje konsekwencje finansowe, to nie oznacza ona jednocześnie, że jednostka samorządu terytorialnego utraciła dochód w danym roku, dobrowolnie z niego rezygnując (jak w wypadku umorzenia należności podatkowej, czy zastosowania innych niż maksymalnych stawek podatkowych), ale że przesunęła w czasie jego uzyskanie i stąd, w opinii Sejmu, skutkiem takiej decyzji powinno być ujawnienie w sprawozdaniu budżetowym jedynie dochodów otrzymanych jako rata należności podatkowej w roku jej przekazania jednostce samorządu terytorialnego.

Zdaniem Sejmu, art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie przewiduje obowiązku dwukrotnego uwzględnienia tego samego dochodu podatkowego w sytuacji udzielenia ulgi w postaci rozłożenia zobowiązania podatkowego na raty. Konfrontując art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego ze wzorcami wskazanym w *petitum* wniosku, Sejm stwierdza, że wniosek jest oparty na błędnym rozumieniu przedmiotu kontroli wobec czego powołane postanowienia ustawy zasadniczej, są irrelevantne prawnie z punktu widzenia kwestionowanych uregulowań i tym samym stanowią nieadekwatne wzorce kontroli zaskarżonego przepisu. Okoliczność powyższa nie pozwala Trybunałowi Konstytucyjnemu na przeprowadzenie hierarchicznej kontroli zgodności przepisów.

7. Mając na uwadze przedstawione argumenty, Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w niniejszej sprawie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński