



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt K 3/18
BAS-WAKU-840/18

Warszawa, 5 października 2018 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	05. 10. 2018
L.dz.	L. zał.

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 wyjaśnienia w sprawie wniosku Rady Miasta Zakopane (sygn. akt K 3/18), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. 2018 r. poz. 1445, ze zm.) **jest niezgodny** z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie** postępowania:

- w zakresie badania zgodności art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych z art. 168 oraz art. 217 Konstytucji na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania wyroku;
- w pozostałym zakresie dotyczącym badania konstytucyjności ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych 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. Przedmiot kontroli

Rada Miasta Zakopane (dalej także: wnioskodawca) pismem z 30 listopada 2016 r. wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie konstytucyjności art. 17 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1445, ze zm.; dalej: ustawa o podatkach, u.p.o.l.).

Zakwestionowane jednostki redakcyjne art. 17 u.p.o.l. (spośród których każda w *petitum* wniosku została ujęta odrębnie) stanowią: „Rada gminy może wprowadzić opłatę miejscową. Opłatę miejscową pobiera się od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych: 1) w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach [...] – za każdą rozpoczętą dobę pobytu” (ust. 1 pkt 1); „Rada Ministrów, w drodze rozporządzenia, określa minimalne warunki, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową, uwzględniając zróżnicowanie warunków regionalnych i lokalnych” (ust. 3); „Rada Ministrów w rozporządzeniu, o którym mowa w ust. 3, określa warunki: 1) klimatyczne” (ust. 4 pkt 1).

Poza tymi przepisami wnioskodawca domaga się kontroli § 2 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz. U. Nr 249, poz. 1851; dalej: rozporządzenie RM z 2007 r.). Zgodnie z tym unormowaniem: „Za minimalne warunki klimatyczne, o których mowa w § 1 pkt 1 [tj. warunki klimatyczne, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową – uwaga własna], uznaje się zachowanie: 1) na terenie strefy, o której mowa w art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2006 r. Nr 129, poz. 902, z późn. zm.), na obszarze której położona jest miejscowość, dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu ze względu na ochronę zdrowia ludzi, określonych w przepisach o ochronie środowiska”. Wedle definicji zawartej we wskazanym wyżej art. 87 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, strefę stanowi:

1) aglomeracja o liczbie mieszkańców większej niż 250 tysięcy; 2) miasto o liczbie mieszkańców większej niż 100 tysięcy; 3) pozostały obszar województwa, niewchodzący w skład miast o liczbie mieszkańców większej niż 100 tysięcy oraz aglomeracji.

Udział Sejmu w tym postępowaniu ogranicza się do przedstawienia wyjaśnień w odniesieniu do wydanych przezeń aktów normatywnych kwestionowanych we wniosku (art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym; Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK). Rola procesowa Sejmu nie obejmuje natomiast ustosunkowania się do zarzutów adresowanych do aktu wykonawczego względem ustawy. Problemy konstytucyjne dotyczące rozporządzenia RM z 2007 r. pozostają więc poza ramami analizy prowadzonej w niniejszym stanowisku.

II. Zarzuty wnioskodawcy

1. W stosunku do zakwestionowanych przepisów u.p.o.l. Rada Miasta Zakopane sformułowała trojakiemu rodzaju zarzuty. Pierwsza grupa koncentruje się na nieprawidłowo skonstruowanej w tym przepisie delegacji do wydania aktu wykonawczego (art. 92 ust. 1 Konstytucji). Druga kategoria zarzutów wiąże się ze skutkami wadliwego upoważnienia ustawowego, prowadzącymi wedle wnioskodawcy do naruszenia prawa gminy do pozyskiwania wpływów ze źródeł dochodów, jakimi są opłaty lokalne – opłaty miejscowe (art. 167 i art. 168 Konstytucji). Trzecia płaszczyzna analizy konstytucyjności art. 17 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. dotyczy problemu zupełności aktów ustawowych regulujących nakładanie danin publicznych (art. 217 Konstytucji).

2. Zdaniem Rady Miasta Zakopane niezgodność art. 17 ust. 3 i ust. 4 w zawiązku z ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z art. 92 ust. 1 Konstytucji ma dwa aspekty. Po pierwsze, wyrażona w tym przepisie delegacja ustawowa jest blankietowa. Zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu określono w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Akt prawny Rady Ministrów ma normować m.in. minimalne warunki klimatyczne, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową. Jednak przepisy ustawowe nie definiują ani nie uszczegóławiają pojęcia „warunki klimatyczne”. Zdaniem wnioskodawcy wykładnia językowa nie

proceedzi do ustaleni \acute a jednoznacznych wniosk \acute w w ty zakresie. „W \acute tpliwe jest, czy za warunki klimatyczne nale \acute ży uzna \acute c wy \acute l \acute cznie zesp \acute ł zjawisk pogodowych (temperatura, opady), czy r \acute wnie \acute z uwarunkowania \acute rodowiskowo-geograficzne (ukszta \acute łtowanie terenu, jako \acute sc \acute powietrza, otoczenie \acute rodowiskowe)” (wniosek, s. 41). Po drugie, u \acute jęte w zakwestionowanym przepisie upowa \acute żnienie ustawowe nie zosta \acute ło – wed \acute lug Rady Miasta Zakopane – opatrzone szczeg \acute łowymi wytycznymi co do tre \acute ci rozporz \acute dzania. Jedyne wskazanie ogranicza si \acute e do tego, by Rada Ministr \acute w uwzgl \acute dni \acute a zr \acute znicowanie warunk \acute w lokalnych i regionalnych, przy czym nie jest jasne, jak nale \acute ży rozumie \acute c po \acute jęcie „warunk \acute w regionalnych” (terytorium Polski da si \acute e podzieli \acute c na maj \acute ce r \acute zne granice regiony: etnograficzne, dialektyczne, geograficzne i turystyczne) oraz „warunk \acute w lokalnych”, kt \acute re s \acute w \acute l \acute ciwe dla danego obszaru o nieznanym zasi \acute gu oraz rozleg \acute sci (wniosek, s. 42). Zaskar \acute zone przepisy nie okre \acute slaj \acute ponadto, w jakim kierunku nale \acute ży uwzgl \acute dnia \acute c to zr \acute znicowanie uwarunkowa \acute lokalnych i regionalnych, nie wskazuj \acute żadnych dodatkowych kryteri \acute w, kt \acute rymi powinien kierowa \acute c si \acute e organ wydaj \acute cy rozporz \acute dzanie. Wytyczne zawarte w zaskar \acute zonej regulacji nie pozwalaj \acute okre \acute si \acute c cel \acute w i funkcji, jakim powinno s \acute l \acute żyć unormowanie warunk \acute w, od kt \acute rych spe \acute lnienia uzale \acute żniona jest dopuszczalno \acute sc pobierania op \acute laty miejscowej w danej miejscow \acute sci (*ibidem*). W konsekwencji brzmienie delegacji do wydania aktu wykonawczego „przynosi niemal nieograniczon \acute swobod \acute e Rady Ministr \acute w do okre \acute ślenia uwarunkowa \acute , w tym uwarunkowa \acute klimatycznych, jakie powinna spe \acute lnia \acute c miejscow \acute sc, w kt \acute rej pobiera si \acute e op \acute lat \acute miejscow \acute ” (wniosek, s. 37).

3. Niezgodno \acute ci z art. 167 oraz art. 168 Konstytucji Rada Miasta Zakopane upatruje w naruszeniu prawa gmin do pozyskania wp \acute lyw \acute w ze \acute r \acute deł dochod \acute w, jakimi s \acute op \acute laty miejscowe. Swoboda Rady Ministr \acute w w sformu \acute łowaniu minimalnych wymog \acute w klimatycznych, oderwanych – ze wzgl \acute du na brak wytycznych – od cel \acute w tej regulacji, przek \acute lada si \acute e zdaniem wnioskodawcy na „dopuszczenie wprowadzenia nieadekwatnych wymog \acute w w odniesieniu do realnych warunk \acute w istniej \acute cych w miejscow \acute sciach powszechnie uznawanych za turystyczne i wypoczynkowe” (wniosek, s. 44). Co wi \acute ecej, charakter rozporz \acute dzania oraz kompetencji do jego wydawania powoduj \acute , \acute e jest to akt, kt \acute ry mo \acute że podlega \acute c stosunkowo cz \acute stym zmianom. Przesadza to o „dopuszczeniu przez ustawodawc \acute e ryzyka poddawania ci \acute głym zmianom kwestii, od kt \acute rych zale \acute ży mo \acute żliwo \acute sc pobierania op \acute laty miejscowej

– bez zapewnienia stabilności źródeł dochodów gminy” (*ibidem*). Tymczasem – jak wyjaśniła Rada Miasta Zakopane w piśmie złożonym 6 marca 2017 r. w wykonaniu zarządzenia sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 2017 r. wzywającego do usunięcia braków formalnych wniosku (dalej: pismo procesowe z 6 marca 2017 r.) – Konstytucja gwarantuje w art. 167 ust. 4, że zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych. W przypadku zaskarżonej regulacji brak stabilności w zakresie legitymacji miejscowości do pobierania opłaty miejscowej prowadzi do wahań dochodów gmin, za którymi nie podąża odpowiednia zmiana w zakresie zadań w obszarze turystyki (pismo procesowe z 6 marca 2017 r., s. 3). Nieokreślenie przez ustawodawcę warunków dopuszczalności pobierania opłaty miejscowej prowadzi do naruszenia przez zaskarżoną regulację art. 167 i art. 168 Konstytucji, które wymagają unormowania opłat lokalnych na poziomie ustawy (wniosek, s. 44-45).

4. Ponieważ opłata miejscowa ma charakter daniny (jest świadczeniem pieniężnym o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, powszechnym, publicznoprawnym i stanowi dochód jednostek samorządu terytorialnego, przez które jest jednostronnie nakładana, w celu zapewnienia dochodów służących wypełnianiu przez nie zadań publicznych) to regulacja która ją kształtuje musi być zgodna z art. 217 Konstytucji, wyrażającym zasadę zupełności aktów ustawowych normujących nakładanie danin publicznych (wniosek, s. 45). Ustawa o podatkach powinna – zdaniem wnioskodawcy – obejmować wszystkie istotne elementy opłaty miejscowej, takie jak: przedmiot, podmiot, granice i wysokość tej opłaty. Tymczasem zaskarżony art. 17 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. pozostawia poza uregulowaniem doniosłe kwestie dotyczące przedmiotu opłaty miejscowej, bowiem odsyła do unormowania w akcie podstawowym przesłanki aktualizujące możliwość pobierania opłaty miejscowej (rozporządzenie określa warunki determinujące ustalenie miejscowości, w której przebywanie w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych podlega opłacie miejscowej). Niejasność sformułowań użytych w kwestionowanych przepisach ustawy o podatkach decyduje o przyznaniu swobody w ich „doprecyzowaniu” w rozporządzeniu, zatem Rada Ministrów w zasadzie definiuje wymienione w ustawie właściwości i walory, stanowiące przesłanki warunkujące dopuszczalność pobierania opłaty miejscowej.

Bez dookreślenia tych przesłanek regulacja ustawowa byłaby – według Rady Miasta Zakopane – martwa, bowiem w związku z nieprecyzyjnym brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. niemożliwe byłoby ustalenie miejscowości, w których opłatę miejscową można pobierać (wniosek, s. 46).

III. Analiza formalnoprawna

1. Na gruncie ustawy o TK aktualna jest reguła, że Trybunał na każdym etapie postępowania bada, czy nie zaistniała negatywna przesłanka procesowa wyłączająca dopuszczalność merytorycznej kontroli zgłoszonych zarzutów, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. m.in. postanowienia TK z: 26 lutego 2014 r., sygn. akt K 52/12; 12 maja 2015 r., sygn. akt K 7/14; 11 października 2017 r. sygn. akt K 14/16). Akceptacja odmiennego poglądu, odmawiającego składowi orzekającemu prawa skontrolowania warunków formalnych dopuszczalności wniosku lub skargi konstytucyjnej, oznaczałaby, że czynności podejmowane na etapie wstępnego rozpoznania mają moc wiążącą wobec składu orzekającego. Dlatego też w niniejszej sprawie – niezależnie od wydanego w jej toku postanowienia TK z 3 kwietnia 2018 r., sygn. akt Tw 25/16 – przed przystąpieniem do merytorycznej analizy konstytucyjności, należy poczynić uwagi o charakterze formalnym co do dopuszczalności kontroli art. 17 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. w ramach wyznaczonych przez wnioskodawcę. *In casu*, wątpliwości w tej mierze dotyczą zarówno przedmiotu, jak i wzorca kontroli.

Zgodnie z art. 191 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 Konstytucji, organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego mogą wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego w sprawach, o których mowa w art. 188 Konstytucji, „jeżeli akt normatywny dotyczy spraw objętych ich zakresem działania” (zob. m.in. postanowienia TK z: 18 stycznia 2005 r., sygn. akt Tw 34/03; 28 sierpnia 2008 r., sygn. akt Tw 16/08). W niniejszej sprawie nie ma wątpliwości, że – oceniając legitymację wnioskową z tego punktu widzenia – Rada Miasta Zakopane może żądać wszczęcia kontroli zgodności z Konstytucją kwestionowanych we wniosku przepisów ustawy o podatkach; zastrzeżenia co do wyczerpania warunków skutecznego zainicjowania postępowania przed sądem konstytucyjnym dotyczą innej przesłanki formalnej. Zgodnie z art. 47 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK wniosek musi określać kwestionowany akt normatywny lub jego część, zaś według art. 47 ust. 2 pkt 3 i pkt 4 ustawy o TK uzasadnienie wniosku

ma nie tylko określać problem konstytucyjny i zarzut niekonstytucyjności, ale również wskazywać argumenty lub dowody na jego poparcie. Wymóg ten odpowiada co do istoty formułowanemu na gruncie wcześniejszego ustawodawstwa wymogowi określenia zakwestionowanych przepisów i uzasadnienia postawionego zarzutu, szczegółowo omówionemu w dotychczasowym orzecznictwie trybunalskim (por. wypowiedzi TK formułowane przede wszystkim pod rządami ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Zgodnie z ustaleniami sądu konstytucyjnego, podjętymi w ślad za doktryną (zob. Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzcíński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, s. 113-114): „Określenie zaskarżonych przepisów powinno polegać na sprecyzowaniu kwestionowanej treści normatywnej wraz z jednoczesnym wskazaniem jednostek redakcyjnych aktu normatywnego, które tę właśnie treść normatywną wyrażają. Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnioskodawcę krytyki (ujemnej oceny, zastrzeżenia) oraz nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Zatem istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji pomiędzy zakwestionowanym aktem normatywnym (lub jego częścią) a podstawą kontroli, a więc uzasadnienie twierdzenia, że konkretny akt normatywny (jego część) pozostaje w konkretnej relacji do wzorca – jest niezgodny (sprzeczny) z tym wzorcem [...]. Z kolei uzasadnienie zarzutu polega na przytoczeniu argumentacji prawnej podważającej domniemanie zgodności zaskarżonych przepisów z normami konstytucyjnymi. Polski system kontroli konstytucyjności prawa opiera się bowiem na założeniu domniemania zgodności aktów normatywnych z Konstytucją, a ten, kto kwestionuje tę zgodność, musi przedstawić przekonujące argumenty podważające przyjęte domniemanie. Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów «nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące [...], lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny» (wyrok TK z 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78). [...] Prawidłowo zredagowany wniosek wymaga zatem nie tylko wskazania przepisu Konstytucji mającego stanowić wzorzec kontroli, ale także powołania przekonujących argumentów wskazujących na niezgodność treści przepisu kwestionowanego z treścią normy wyrażonej w przepisie konstytucyjnym.

Zakłada to istnienie relacji łączącej treść tych przepisów. Merytoryczne rozpoznanie sprawy uzależnione jest nie tylko od precyzyjnego oznaczenia przez wnioskodawców wzorców konstytucyjnych, ale i zgodnej z orzecznictwem konstytucyjnym ich interpretacji oraz odpowiedniego (adekwatnego) przyporządkowania do przedmiotu kontroli (wyrok z 28 listopada 2013 r., sygn. K 17/12, OTK ZU nr 8/A/2013, poz. 125). Niespełnienie wymogów wniosku, [...] w tym nieokreślenie zaskarżonych przepisów oraz nieuzasadnienie stawianych im zarzutów, prowadzi do konieczności umorzenia postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku (zob. np. postanowienia TK z: 8 marca 2011 r., sygn. P 33/10, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 15; 5 marca 2013 r., sygn. K 4/12, OTK ZU nr 3/A/2013, poz. 30; 26 czerwca 2013 r., sygn. P 13/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 72; 12 listopada 2013 r., sygn. P 23/13, OTK ZU nr 8/A/2013, poz. 131) – postanowienie TK z 1 kwietnia 2014 r., sygn. akt K 42/12.

2. W *petitum* wniosku wymieniono równorzędnie, każdy jako samodzielny przedmiot kontroli: ust. 1, ust. 3 i ust. 4 art. 17 u.p.o.l. W uzasadnieniu przepisy te niekiedy wskazano także w odmiennych konfiguracjach, raz zarzuty są formułowane wobec blankietowej delegacji ustawowej, zawartej w „art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 w zw. z ust. 1 pkt 1 Ustawy o podatkach” (wniosek, s. 37 i 41), innym razem mowa jest o zaskarżonym „art 17 ust. 1 pkt 1 w zw. z ust. 3 i ust. 4 pkt 1 Ustawy o podatkach” (wniosek, s. 45). W części p.t. „Wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności” wyodrębnionej w ramach uzasadnienia wniosku (wniosek, s. 41-49) Rada Miasta Zakopane zbiorczo przedstawiła zastrzeżenia pod adresem wszystkich zakwestionowanych przepisów ustawowych, często w ogóle nie uszczegóławiając, czy daną refleksję odnosi do nich łącznie, czy tylko do niektórych. Można odnieść wrażenie, że wnioskodawca traktuje art. 17 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. jako kompleksowe źródło normy upoważniającej do wydania rozporządzenia, z którą wiąże przekonanie o niekonstytucyjności.

Niejasność ta została dostrzeżona przez Trybunał Konstytucyjny, który w drodze zarządzenia sędziego TK z 22 lutego 2017 r. (sygn. akt Tw 25/16) wezwał wnioskodawcę do usunięcia braków formalnych wniosku m.in. przez wyjaśnienie, w jaki sposób wzorce wymienione w piśmie inicjującym postępowanie zostały naruszone przez poszczególne jednostki redakcyjne zakwestionowanego art. 17 u.p.o.l., a także przez doprecyzowanie, wobec których ustępów art. 167 Konstytucji

podnoszone są zarzuty naruszenia. W piśmie procesowym z 6 marca 2017 r. Rada Miasta Zakopane ustosunkowała się do kwestii wskazanych w wymienionym zarządzeniu, zaś postanowieniem z 3 kwietnia 2018 r. (sygn. akt Tw 25/16) Trybunał Konstytucyjny nadał wnioskowi dalszy bieg.

3. Zdaniem Sejmu nadanie wnioskowi dalszego biegu w pełnym zakresie określonym w *petitum* wystąpienia Rady Miasta Zakopane nastąpiło z pominięciem okoliczności, które – wedle wspomnianego wyżej art. 47 ust. 2 pkt 3 i pkt 4 ustawy o TK – przesądzały o dopuszczalności nadania wnioskowi dalszego biegu jedynie w części a obecnie przesądzają o konieczności częściowego umorzenia postępowania. Wprawdzie, jak odnotowano w postanowieniu TK z 3 kwietnia 2018 r. (sygn. akt Tw 25/16), „W piśmie do Trybunału, złożonym 6 marca 2017 r., wnioskodawca odniósł się do stwierdzonych przez Trybunał Konstytucyjny braków formalnych wniosku”, jednak uczynił to w znacznej mierze powtarzając tylko argumenty sformułowane już we wniosku lub wręcz do nich odsyłając. W istocie trudno wskazać, jakie nowe treści zostały zawarte w piśmie procesowym z 6 marca 2017 r., które – potencjalnie – mogłyby usuwać braki formalne wniosku. Co znamienne, pomimo odmiennej (zróżnicowanej) treści normatywnej zakwestionowanych ustępów art. 17 u.p.o.l., Rada Miasta Zakopane tylko pozornie zindywidualizowała argumentację mającą dowodzić niekonstytucyjności każdego z nich (czego domagał się Trybunał Konstytucyjny). Kolejne punkty dedykowane wyjaśnieniom odnoszącym się do niekonstytucyjności ust. 1 pkt 1, ust. 3 oraz ust. 4 u.p.o.l. zawierają w istocie tożsame wyjaśnienia. Obejmują one w każdym z wypadków, po pierwsze, odesłanie do uzasadnienia wniosku, w szczególności s. 41-46, po drugie, rekapitulację motywów wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego przedstawionych we wniosku (ujęty w pkt 1 pisma procesowego z 6 marca 2017 r. poświęconym niekonstytucyjności art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., do którego odsyłają pkt 2 i pkt 3 pisma procesowego z 6 marca 2017 r. poświęcone niekonstytucyjności art. 17 ust. 3 oraz ust. 4 pkt 1 u.p.o.l.). W konsekwencji, w omawianym zakresie pismo procesowe z 6 marca 2017 r. niczego nie wyjaśniło i zdaniem Sejmu nie może zostać uznane za wykonanie zarządzenia sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 2017 r.

Uwzględniając zawartość normatywną trzech zaskarżonych ustępów art. 17 u.p.o.l. oraz argumentację ujawnioną we wniosku i w piśmie procesowym z 6 marca

2017 r. Sejm w szczególności nie znajduje podstaw, by przedmiot kontroli stanowił art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., określający zasadnicze – a przy tym niekwestionowane przez wnioskodawcę – cechy opłaty miejscowej. Zarzuty Rady Miasta Zakopane (dotyczące ustawy) koncentrują się na zagadnieniach nieprawidłowej konstrukcji upoważnienia do wydania rozporządzenia oraz wadliwego podziału materii między ustawę i rozporządzenie, determinowanych przez art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. Poprawna i skuteczna jest taka konstrukcja wniosku, który respektuje wymóg odniesienia zarzutów i wspierającego je uzasadnienia do tej części (jednostki redakcyjnej) aktu normatywnego, w której zakodowane są niekonstytucyjne normy, a nie wszystkie skorelowane z nimi regulacje. Zdaniem Sejmu wnioskodawca nie wykazał, że brzmienie art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w razie niedelegowania na Radę Ministrów kompetencji do jego uściślenia w drodze aktu wykonawczego, nie pozwalałoby na prawidłowe i zgodne z Konstytucją odczytanie treści normatywnej tego przepisu w drodze praktyki ukształtowanej przez jednostki samorządu terytorialnego i nadzorujące ich aktywność sądy.

Zbyt szerokie – w stosunku do podnoszonych zarzutów – ujęcie przedmiotu kontroli przemawia za umorzeniem postępowania w części, która obejmuje art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

4. W przekonaniu Sejmu kolejny rażący przykład niewykonania przez Radę Miasta Zakopane zarządzenia sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 22 lutego 2017 r. dotyczy art. 167 Konstytucji. W odpowiedzi na wezwanie do doprecyzowania, które jednostki redakcyjne tego artykułu zostały naruszone przez poszczególne ustępy art. 17 u.p.o.l. i wyjaśnienie, w jaki sposób, wnioskodawca wskazał (identycznie w odniesieniu do ust. 1 pkt 1, ust. 3 oraz ust. 4 pkt 1 art. 17 u.p.o.l.), że „jako wzorzec kontroli konstytucyjności powołał art. 167 Konstytucji bez wskazania na kolejne ustępy tego przepisu, bowiem w jego ocenie naruszone zostały wszystkie jednostki redakcyjne art. 167, tj. ust. 1, ust. 2 ust. 3 i ust. 4” (pismo procesowego z 6 marca 2017 r., s. 2 i 4).

Wydaje się, że Rada Miasta Zakopane nie dostrzega złożonej treści art. 167 Konstytucji, który składa się z kilku jednostek redakcyjnych i pozwala na rekonstrukcję różnych norm konstytucyjnych. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu: „Jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań” (ust. 1); „Dochodami

jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa” (ust. 2); „Źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego są określone w ustawie” (ust. 3); „Zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych” (ust. 4).

Niewątpliwie zakresy normowania wymienionych ustępów są ze sobą funkcjonalnie powiązane i stanowią – w świetle ugruntowanego orzecznictwa konstytucyjnego – emanację zasady samodzielności jednostek samorządu terytorialnego w aspekcie finansowym. Każdy z nich ma jednak własną treść, a ocena, czy wyrażone w nich normy zostały zrealizowane albo przekroczone, powinna być przeprowadzona dla każdego ustępu osobno. Wnioskodawca, powołując art. 167 Konstytucji, wskazał przede wszystkim na naruszenie zasady odpowiedniości dochodów jednostek samorządu terytorialnego do realizowanych przez nie zadań, jako kompleksu norm, lecz nie uzasadnił, w jaki sposób zakwestionowane jednostki redakcyjne art. 17 u.p.o.l. kolidują z poszczególnymi regulacjami dotyczącymi dochodów jednostek samorządu terytorialnego. Co więcej, abstrahując od zbiorczego przedstawienia argumentacji, jej meritum (nie przesądzając trafności ocen dokonanych przez wnioskodawcę) zdaje się bardziej adekwatne względem rozstrzygnięć prawodawczych dokonanych w kwestionowanym rozporządzeniu RM z 2007 r. niż zaskarżonych norm ustawowych. Biorąc wszystkie wskazane okoliczności pod uwagę, nadto pamiętając, że motywy wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego muszą wskazywać precyzyjnie co najmniej jeden argument przemawiający za naruszeniem danego wzorca kontroli, którego to wymogu nie spełniają uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. np. wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt K 35/11; postanowienia TK z: 13 stycznia 2015 r., sygn. akt K 44/13; 21 stycznia 2015 r., sygn. akt K 13/13), trzeba uznać, że uzasadnienie naruszenia omawianego wzorca kontroli nie jest wystarczające (por. wyrok TK z 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12).

5. W następstwie powyższego, Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, w zakresie dotyczącym kontroli konstytucyjności art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz w zakresie, w jakim w niniejszej

sprawie wzorzec kontroli ustawy o podatkach stanowi art. 167 Konstytucji, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

IV. Wzorce konstytucyjne

1. Artykuł 92 ust. 1 Konstytucji

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat znaczenia normatywnego art. 92 ust. 1 Konstytucji, rozpatrując sprawy dotyczące właściwych relacji między ustawą i rozporządzeniem. Z bogatego orzecznictwa w tym zakresie istotne dla niniejszej sprawy są przede wszystkim wyroki i postanowienia dotyczące dwóch zagadnień. Pierwszym z nich jest zakres materii, która może być przekazana do regulacji w rozporządzeniu. Zdaniem sądu konstytucyjnego powinna ona „być określona poprzez wskazanie spraw rodzajowo jednorodnych z tymi, które reguluje ustawa, lecz które nie mają zasadniczego znaczenia z punktu widzenia założeń ustawy i dlatego nie zostały unormowane w niej wyczerpująco, a są niezbędne do realizacji norm ustawy” (orzeczenie TK z 22 kwietnia 1987 r., sygn. akt K 1/87; podobnie – po wejściu w życie obecnej Konstytucji – m.in. wyroki TK z: 7 listopada 2000 r., sygn. akt K 16/00; 29 października 2002 r., sygn. akt P 19/01; 12 lipca 2007 r., sygn. akt U 7/06; 10 września 2010 r., sygn. akt P 44/09). Minimalny stopień szczegółowości wytycznych zależy przy tym od regulowanej materii: „w niektórych dziedzinach (np. prawo karne, czy – mówiąc szerzej – regulacje represyjne) zarysowuje się bezwzględna wyłączność ustawy, nakazująca normowanie w samej ustawie właściwie wszystkich elementów definiujących stronę podmiotową czy przedmiotową czynów karalnych [...]. W innych dziedzinach prawa ustawa może pozostawiać więcej miejsca dla regulacji wykonawczych. Nigdy jednak nie może to prowadzić do nadania regulacji ustawowej charakteru blankietowego [...]. Innymi słowy – możliwe jest też sformułowanie ogólniejszej zasady konstytucyjnej: im silniej regulacja ustawowa dotyczy kwestii podstawowych dla pozycji jednostki (podmiotów podobnych), tym pełniejsza musi być regulacja ustawowa i tym mniej miejsca pozostaje dla odesłań do aktów wykonawczych” (wyrok TK z 16 stycznia 2007 r., sygn. akt U 5/06; stwierdzenia te powtarzają częściowo tezy wyroku TK z 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98). Co do zasady „Ustawodawca nie może przekazywać do unormowania w drodze rozporządzenia spraw o istotnym znaczeniu dla

ureczywistnienia wolności i praw człowieka i obywatela zagwarantowanych w Konstytucji. Wymienione sprawy muszą być regulowane bezpośrednio w ustawie” (wyrok TK z 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99; teza powtórzona następnie m.in. w wyrokach TK z: 19 lutego 2002 r., sygn. akt U 3/01; 8 lipca 2003 r., sygn. akt P 10/02; 26 listopada 2003 r., sygn. akt SK 22/02).

Drugim istotnym *in casu* zagadnieniem jest zrekonstruowanie minimum wytycznych odpowiadających standardom konstytucyjnym. Odwołując się do bogatego dorobku orzeczniczego Trybunału (zob. m.in. wyroki TK z: 26 października 1999 r., sygn. akt K 12/99; 31 marca 2009 r., sygn. akt K 28/08; 14 grudnia 1999 r., sygn. akt K 10/99; 29 maja 2002 r., sygn. akt P 1/01; 23 listopada 2010 r., sygn. akt P 23/10; 3 kwietnia 2012 r. sygn. akt K 12/11), należy przypomnieć, że w aktualnym stanie prawnym nie budzi wątpliwości, iż wytyczne są odrębnym od zakresu przedmiotowego elementem konstrukcyjnym upoważnienia. Wobec kategorycznego sformułowania art. 92 ust. 1 Konstytucji należy uznać, że upoważnienie niezawierające żadnych treści ustawowych, które pełniłyby rolę wytycznych, jest sprzeczne ze wskazanym wzorcem. Brak wytycznych stanowi warunek wystarczający do uznania niekonstytucyjności upoważnienia, nawet jeżeli pozostałe wymagania, o których mówi art. 92 ust. 1 Konstytucji, są spełnione. Artykuł 92 ust. 1 Konstytucji nie definiuje pojęcia „wytycznych”. W orzecznictwie i w doktrynie wypracowano rozumienie wytycznych jako wskazań i jednocześnie ograniczeń kształtowania treści rozporządzenia; celu, który ma zostać zrealizowany w akcie wykonawczym; wskazówek co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć w nim wyraz. Wytyczne mogą przybierać różną postać redakcyjną. Mogą mieć zarówno charakter pozytywny (np. wskazywać kryteria, którymi powinien kierować się organ rozporządzający, cele regulacji podustawowej czy funkcje, jakie ma spełniać dana instytucja), jak i negatywny (wykluczać pewne rozwiązania).

2. Artykuł 168 Konstytucji

Zgodnie z art. 168 Konstytucji, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Kompetencja jednostek samorządowych w tym zakresie reglamentowana jest więc przez ustawodawcę, wskazującego rodzaje podatków i opłat zaliczonych do kategorii podatków i opłat lokalnych, co do których dopuszczalne jest określanie ich wysokości

przez jednostki samorządu terytorialnego (por. wyrok TK z 9 kwietnia 2002 r., sygn. akt K 21/01).

Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06): „[U]stalając zasady rozdziału materii prawodawczych między ustawę a akty normatywne samorządu terytorialnego, należy wziąć pod uwagę treść art. 168 Konstytucji. W myśl tego przepisu jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Art. 168 upoważnia zatem wyraźnie ustawodawcę do przekazywania do normowania w drodze aktów prawa miejscowego tych elementów stosunku daninowego, które decydują o wysokości danin, pod warunkiem, że ustawa wyznaczy precyzyjnie granice kompetencji organów tych jednostek. Akty prawa miejscowego mogą w szczególności określać stawki podatków i innych opłat, ustawodawca musi jednak wyznaczyć zakres swobody regulacyjnej przysługującej upoważnionym organom. [...] Nie ma zatem żadnych przeszkód konstytucyjnych, aby w kompetencjach rad gmin było ustalanie stawek opłat, jeżeli ustawodawca przewidział granice, w jakich rady mogą kształtować te stawki”.

Porządkując i rozwijając wcześniejsze orzecznictwo dotyczące art. 168 Konstytucji, w wyroku z 28 listopada 2013 r. (sygn. akt K 17/12) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wspomniany wzorzec kontroli zawiera dwie normy: „Pierwsza upoważnia jednostkę samorządu terytorialnego do określonej czynności konwencjonalnej w zakresie określonym w ustawie (tj. ustanowienia wysokości podatków i opłat lokalnych). Druga z norm upoważnia prawodawcę do określenia wymogów, których spełnienie jest niezbędne dla zgodnego z Konstytucją dokonania wspomnianej czynności konwencjonalnej jednostki samorządu terytorialnego. Art. 168 Konstytucji nie rozstrzyga jednak w sposób wyczerpujący o organie upoważnionym do dokonania tejże czynności oraz nie wyczerpuje kwestii wymogów związanych z samą czynnością, ani też wymogów związanych z wytworem czynności konwencjonalnej. [...] ustawa o której mowa w art. 168 Konstytucji, musi, co najmniej:

- a) upoważniać organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego o demokratycznej legitymacji;
- b) upoważniać do stanowienia o wysokości podatków i opłat jedynie w formie aktu prawa miejscowego, który podlega należytemu ogłoszeniu oraz kontroli regionalnych izb obrachunkowych i sądów administracyjnych;
- c) zawierać odpowiednie wytyczne dla organu jednostki samorządu terytorialnego;
- d) regulować materię zastrzeżoną przez art. 217

Konstytucji dla ustawy. Ustawa dotycząca podatków lub opłat lokalnych może udzielać upoważnienia do stanowienia przez jednostki samorządu terytorialnego aktów ją opercjonalizujących w zakresie w jakim dopuszcza to art. 217 Konstytucji”.

3. Artykuł 217 Konstytucji

Stosownie do art. 217 Konstytucji, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Wyliczenie zawarte w tym przepisie należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego i przyzwolenie na unormowanie w drodze rozporządzenia tylko spraw, które nie mają doniosłego znaczenia dla konstrukcji danej daniny (wyrok TK z 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; pogląd ten został zaaprobowany w późniejszym orzecznictwie m.in. w wyroku TK z 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12).

Trybunał Konstytucyjny wskazywał na swobodę przysługującą ustawodawcy w kształtowaniu i realizowaniu polityki podatkowej, w wyborze pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/94). Swoboda ustawodawcy nie oznacza jednakże dowolności, gdyż wymaga poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych, a w szczególności obowiązku respektowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, w tym zasady poprawnej legislacji (por. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02; 26 października 2004 r., sygn. akt SK 7/04).

W judykatach Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotu opodatkowania, przedmiotu opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03; zob. także:

W. Sokolewicz, *komentarz do art. 217 [w:] Komentarz do Konstytucji*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-14 oraz W. Nykiel, A. Mariański, *komentarz do art. 217 [w:] Konstytucja RP. Tom II. Komentarz art. 87-243*, red. M. Safjan, L. Bosek, s. 1489, nb 23).

Interpretując treść art. 217 Konstytucji Trybunał wielokrotnie wskazywał, iż wyliczenie w nim zawarte należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zalicza się m.in.: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku (por. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02). Artykuł 217 Konstytucji, statuując władztwo podatkowe państwa, jednocześnie podkreśla gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania podatków i innych danin publicznych (por. wyrok TK z 9 lutego 1999 r., sygn. akt U 4/98). Jak zaznaczył Trybunał: „[C]hodzi o to, by decyzje polityczne, dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych, zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej”. Celem przyjętej w art. 217 Konstytucji zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego jest nie tylko stworzenie gwarancji praw podatnika wobec organów władzy publicznej (por. wyroki TK z: 1 września 1998 r., sygn. akt U 1/98; 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97), lecz przede wszystkim wzmocnienie pozycji demokratycznych struktur przedstawicielskich i ich odpowiedzialności politycznej (zob. także wyrok TK z 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12).

V. Analiza zgodności

1. Rozważania co do *meritum* należy rozpocząć od scharakteryzowania opłaty miejscowej, uregulowanej w zaskarżonych przepisach. Chodzi przede wszystkim o rozstrzygnięcie, czy jest ona daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji oraz czy – zgodnie ze swoją nazwą – odznacza się cechami opłaty. Ustalenia te są konieczne i muszą poprzedzać ocenę adekwatności wymienionych przez Radę Miasta Zakopane wzorców kontroli oraz trafność wywodzonych z nich treści normatywnych. W szczególności pozwolą one stwierdzić, czy wszystkie konieczne z perspektywy konstytucyjnej elementy stosunku daninowego zostały uregulowane w ustawie oraz czy zostało zachowane stosowne do regulowanej materii minimum treściowe wytycznych. Trzeba bowiem zaznaczyć, że w świetle

ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada wyłączności ustawowej w określaniu obowiązków obywatelskich, wypływająca z art. 92 Konstytucji, ulega znaczącemu zaostreniu w przypadku podatków i innych danin publicznych (co nie stanowi tylko zwiększenia rygoryzmu wymagań, lecz także znaczące przesunięcie kompetencji w ramach podziału władz; to władza ustawodawcza ma ponosić wyłączną odpowiedzialność polityczną za wprowadzanie, konstrukcję i wysokość oraz zasady poboru danin; zob. m.in. wyroki TK z: 9 września 2004 r., sygn. akt K 2/03; 11 grudnia 2007 r., sygn. akt U 6/06). Co więcej, inaczej trzeba rozumieć zasadę wyłączności ustawy w zależności od tego, czy odnosi się ona do podatków, czy opłat (celem takiego rozróżnienia jest określenie zakresu spraw, które ustawa może przekazać do uregulowania w drodze rozporządzenia, nie ma ono natomiast wpływu na ocenę materialnej treści daniny publicznej z punktu widzenia art. 217 Konstytucji; zob. wyrok TK z 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09; 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14).

2. Opłata miejscowa (zwana niekiedy opłatą klimatyczną) jest w myśl art. 17 ust. 1 u.p.o.l. pobierana od osób fizycznych za każdą rozpoczętą dobę ich pobytu w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych: 1) w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach, oraz 2) w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej. Kwestia opłat w miejscowościach drugiego typu, tj. położonych na obszarach ochrony uzdrowiskowej, z uwagi na zakres zaskarżenia pozostaje poza nurtem dalszych analiz. Doprecyzowanie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość pierwszego typu, w której dopuszczalne jest pobieranie opłaty miejscowej, nastąpiło w rozporządzeniu RM z 2007 r., wydanym na podstawie ustawowego upoważnienia sformułowanego w art. 17 ust. 3 i ust. 4 u.p.o.l. Ustawodawca przesądził, że ciężar oceny spełniania wskazanych warunków obarcza rady gmin (art. 17 ust. 5 u.p.o.l.). Stosownie do art. 19 pkt 1 lit. b u.p.o.l., do rad gmin należy również określanie w drodze uchwały zasad ustalania i poboru oraz terminów płatności i wysokości stawek opłaty miejscowej, z tym że aktualnie nie mogą one przekroczyć 2,22 zł dziennie (zob. pkt 4 lit. b obwieszczenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 lipca 2017 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2018 r.; M.P. poz. 800).

Wymaga podkreślenia, że ustawa o podatkach nie precyzuje (wprost albo pośrednio) jakie *ratio* stoi za obciążeniem osób fizycznych opłatą miejscową ani na jaki cel mają być przeznaczone wpływy osiągnane z ich tytułu przez samorząd terytorialny. Brak dyspozycji w tym zakresie jest wyraźny szczególnie na tle uregulowanej w art. 17 ust. 1a u.p.o.l. opłaty uzdrowiskowej, którą – jak wynika z art. 48 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1056, ze zm.) – gmina uzdrowiskowa ma prawo pobierać w celu realizacji zadań, o których mowa w art. 46 tej ustawy, czyli zadań własnych związanych z zachowaniem funkcji leczniczych uzdrowiska (w szczególności w zakresie: 1) gospodarki terenami, z uwzględnieniem potrzeb lecznictwa uzdrowiskowego, ochrony złóż naturalnych surowców leczniczych oraz budowy lub innych czynności zabronionych w poszczególnych strefach ochrony uzdrowiskowej; 2) ochrony warunków naturalnych uzdrowiska lub obszaru ochrony uzdrowiskowej oraz spełniania wymagań w zakresie dopuszczalnych norm zanieczyszczeń powietrza, natężenia hałasu, odprowadzania ścieków do wód lub do ziemi, gospodarki odpadami, emisji pól elektromagnetycznych, o których mowa w odrębnych przepisach; 3) tworzenia warunków do funkcjonowania zakładów i urzędzeń lecznictwa uzdrowiskowego oraz rozwoju infrastruktury komunalnej w celu zaspokajania potrzeb osób przebywających w gminie w celu leczenia uzdrowiskowego; 4) tworzenia i ulepszania infrastruktury komunalnej i technicznej przeznaczonej dla uzdrowisk lub obszarów ochrony uzdrowiskowej, w zakresie gospodarki wodno-ściekowej, energetycznej, w zakresie transportu zbiorowego, a także prowadzenia gospodarki odpadami). Również przedmiot oraz wysokość opłaty miejscowej nie wykazują bezpośredniego powiązania z rodzajem i zakresem zadań, w związku z realizacją których są pobierane.

3. Interpretacja pojęcia „danina publiczna”, o którym mowa w art. 217 Konstytucji, a w szczególności kryteria identyfikacji oraz rozróżnienia opłaty i podatku jako różnych danin publicznoprawnych, wielokrotnie były przedmiotem rozważań w orzecznictwie konstytucyjnym (zob. m.in. wyroki TK z: 4 listopada 2009 r., sygn. akt Kp 1/08; 26 października 2010 r., sygn. akt K 58/07; 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09; 19 lipca 2011 r., sygn. akt P 9/09). W warunkach niniejszej sprawy celowe jest zwłaszcza przypomnienie poglądu sformułowanego w wyroku TK z 19

lipca 2011 r. (sygn. akt P 9/09), że daniną jest: „przymusowe, bezzwrotne, powszechne świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, stanowiące dochód państwa lub innego podmiotu publicznego, nakładane jednostronnie (władczo) przez organ publicznoprawny w celu zapewnienia utrzymania państwa (choć mogą mu towarzyszyć także inne cele, np. stymulacyjne, prewencyjne), które służy wypełnianiu zadań (funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw” (tak również m.in. w wyrokach TK z: 25 czerwca 2013 r., sygn. akt K 30/12; 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14).

Wedle Trybunału Konstytucyjnego: „Do typowych danin publicznych zalicza się przede wszystkim podatki, opłaty oraz cła. O tym, czy dane świadczenie jest podatkiem, opłatą publiczną czy też ma inną formę, przesądzają materialnoprawne cechy tego świadczenia, a nie nazwa nadana przez prawodawcę (kryterium formalne), ten bowiem nie zawsze trafnie klasyfikuje wprowadzaną przez siebie daninę [...]. W świetle orzecznictwa sądów oraz poglądów doktryny podatek to świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, ustalone jednostronnie przez organ publicznoprawny, stanowiące dochód publiczny (budżetu państwa lub samorządu). Opłaty publiczne od podatków odróżnia to, że opłaty są świadczeniem odpłatnym (pozostałe cechy podatków są wspólne także dla opłat). Na powyższe cechy opłat publicznych w swoim dotychczasowym orzecznictwie wskazywał także Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 10 grudnia 2002 r. o sygn. P 6/02, Trybunał stwierdził, że opłaty publiczne są świadczeniami «pieniężnymi, powszechnymi, bezzwrotnymi, ustalonymi jednostronnie przez państwo», które «przeznaczone są na cele publiczne albo związane są z realizacją takich celów» i które «jako dochody publiczne, przymusowe mogą być pobrane w drodze egzekucji administracyjnej» (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 91; podobnie w wyrokach: z 17 stycznia 2006 r., sygn. U 6/04, OTK ZU nr 1/A/2006, poz. 3; z 16 marca 2010 r., sygn. K 24/08). Trybunał przyjmował, że odpłatność opłat wynika z tego, iż pobierane są one «w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych» i dokonywane są w interesie konkretnych podmiotów. «Stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego. W klasycznej postaci opłaty odznaczają się pełną ekwiwalentnością, co oznacza że wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty (zob. P. Smoleń, *Opłaty* [w:] W. Wójtowicz (red.), A. Gorgol, A. Kuś, A. Niezgoda,

P. Smoleń, *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2002, s. 257-258)» (sygn. P 6/02) – wyrok TK z 19 lipca 2011 r., sygn. akt P 9/09; stanowisko zostało zaaprobowane w późniejszym orzecznictwie Trybunału, m.in. w wyroku pełnego składu TK z 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12.

Przedstawiona powyżej, przeprowadzona z konstytucyjnej perspektywy charakterystyka opłaty przemawia za uznaniem opłaty miejscowej – wbrew nadanej jej przez ustawodawcę nazwie – za daninę, która ma charakter podatku. Jest ona bowiem świadczeniem pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym, jednostronnym, publicznoprawnym, ale nieodpłatnym. Z utrwalonego i niekwestionowanego orzecznictwa trybunalskiego, wspartego na poglądach przedstawicieli doktryny i orzecznictwie sądowym wynika jednoznacznie, że: „Opłaty pobierane są w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, dokonywanymi w interesie konkretnych podmiotów. Stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego” (wyrok TK z 28 listopada 2013 r., sygn. akt K 17/12; podobnie m.in. w wyroku TK z 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09). Tymczasem – jak już wspomniano – w odniesieniu do opłaty miejscowej *de lege lata* nie sposób wskazać, jakie konkretnie świadczenie otrzymuje osoba fizyczna zobowiązana do uiszczenia tej daniny publicznej, a jako problematyczne jawi się już samo ustalenie, jakie cele – poza zasileniem systemu dochodów publicznych – ma realizować ta danina (o czym dalej).

Z ostrożności procesowej należy podkreślić, że na ocenę odpłatności a w efekcie na klasyfikację opłaty miejscowej bez wpływu pozostaje fakt, że podatnik może uzyskiwać świadczenia finansowane z dochodów publicznych, a więc pośrednio także z uiszczonych przez siebie podatków, które samorząd terytorialny realizuje w ramach wypełniania swych zadań własnych (na ten temat zob. m.in. wyroki TK z: 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09; 28 czerwca 2016 r. sygn. akt SK 31/14).

4. Opłata miejscowa jest uznawana za podatek także w nauce prawa, główny zaś tego powód stanowi właśnie wskazany wyżej brak cechy odpłatności, czyli świadczenia wzajemnego ze strony samorządu terytorialnego. Tytułem przykładu można przytoczyć następujące, sformułowane w piśmiennictwie stwierdzenia: „Opłata ta [opłata miejscowa – uwaga własna] ma właściwie charakter

podatku konsumpcyjnego, pobieranego od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, zdrowotnych lub wypoczynkowych w miejscowościach turystycznych i uzdrowiskowych. [...] Opłata miejscowa – pomimo ukierunkowanej sugestii w nazwie – nie jest opłatą, lecz raczej podatkiem nakładanym na osoby przebywające w miejscowościach o określonych walorach. Nie występuje tu bowiem bezpośrednio świadczenie wzajemne za uiszczoną opłatę ze strony urzędu gminy lub innej jednostki organizacyjnej gminy” (J. Adamiak, *Finanse jednostek samorządu terytorialnego* [w:] *Samorząd terytorialny w procesie rozwoju regionalnego i lokalnego*, red. W. Kosiedowski, Toruń 2005, s. 184); „Pod nazwą opłaty miejscowej, uregulowanej w art. 17 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w rzeczywistości kryje się opodatkowanie osób fizycznych przebywających w miejscowościach o ściśle określonych przez ustawodawcę walorach. Chodzi tu o pobyt dłuższy niż jedna doba, którego celem jest turystyka, szkolenie lub po prostu wypoczynek. Można powiedzieć, że opłata miejscowa jest w swym zasadniczym kształcie zryczałtowaną formą podatku konsumpcyjnego obciążającego dochody wymienionych osób, w trakcie ich wydatkowania” (A. Hanusz, *Opłata miejscowa* [w:] P. Czerski, A. Hanusz, A. Niezgoda, *Dochody budżetu gminy*, ABC 2006, Lex nr 59148); „[W] przypadku opłaty miejscowej i uzdrowiskowej trudno wskazać jakiegokolwiek element odpłatności. Obowiązek uiszczenia daniny jest niezależny od faktu wyzdrowienia (np. w uzdrowisku) czy korzystania z infrastruktury stanowiącej własność gminy. Omawiane opłaty wydają się być bardzo bliskie instytucji podatku pogłównego” (*Opłaty samorządowe Polsce – problemy praktyczne*, red. R. Liszewski, Białystok 2010, s. 321); „W systematyce podatków i opłat publicznych miejsce opłat [miejscowej i uzdrowiskowej – uwaga własna] jest [...] wyjątkowe. Sama konstrukcja nawiązuje do zryczałtowanego podatku od osób fizycznych o charakterze konsumpcyjnym, pobieranego od osobistych dochodów w fazie ich wydatkowania. Sposób poboru wskazuje na pośredni charakter takiej daniny i pewnego rodzaju podobieństwo z grupą tzw. podatków turystycznych szczególnie «hotelowego», «restauracyjnego», «pokojuowego» itp. Wreszcie, odwołując się wprost do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłatę miejscową można postrzegać jako – w pewnym sensie – daninę koncesyjną nakładaną na korzystanie z zasobów środowiska naturalnego (traktowaną jako przypadek szczególny opłat za udzielenie praw)” (M. Cienkowski, T. Wołowicz, *Opłaty miejscowa i uzdrowiskowa jako daniny publiczne pobierane w miejscowościach turystycznych i uzdrowiskowych*, „Zeszyty

Naukowe Uczelni Warszawskiej im. Marii Skłodowskiej-Curie” 2014, nr 3(45), s. 230-231); „Opłata miejscowa, wbrew swojej nazwie, nie jest opłatą, lecz podatkiem. Nie występuje bowiem świadczenie wzajemne ze strony urzędu gminy lub innej jednostki organizacyjnej gminy za uiszczoną opłatę. Sens opłaty miejscowej jest jednak wyraźny: gminy, które posiadają miejscowości o szczególnie korzystnych walorach turystyczno-wypoczynkowych, muszą uzyskiwać dochody podatkowe, aby realizować zadania własne gminy. Jednakże, aby zachować korzystne właściwości miejscowości położonych na terenie gminy, organy gminy nie powinny zabiegać o tworzenie podmiotów gospodarczych negatywnie oddziałujących na środowisko, klimat i krajobraz” (B. Dolnicki, *Samorząd terytorialny*, Warszawa 2016, s. 428); „Podkreślić należy, że charakteryzowane daniny [opłata miejscowa i opłata uzdrowska – uwaga własna] pomimo tego, że określone zostały jak opłaty, to z uwagi na brak cechy odpłatności faktycznie są podatkami lokalnymi pobieranymi w związku z pobytem w miejscowościach o cechach wskazanych w ustawie, a od podatków lokalnych odróżnia je możliwość ich ustalania przez radę gminy” (P. Majka, *komentarz do art. 17 [w:] Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Morawski, Gdańsk 2016, s. 474); „Jedyną formą ekwiwalentu (jeżeli można to w ogóle nazwać ekwiwalentem) w przypadku obu wskazanych opłat [opłaty miejscowej i opłaty uzdrowskiej – uwaga własna] jest przebywanie w miejscowościach spełniających określone kryteria (walory). W ich zapłatą nie wiąże się w zasadzie żadna inne usługa ze strony gminy. Są to więc «typowe» podatki. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty opłaty za to, że wypoczywa, szkoli się lub leczy. Uiszczenie tych świadczeń nie zwalnia podatników z zapłaty za nocleg czy wyżywienie. Gmina więc «nie daje» w zasadzie nic poza możliwością przebywania na jej terytorium” (B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 65).

5. W świetle podjętych ustaleń należy zanegować pogląd, wyrażony przez Naczelnego Sąd Administracyjny w wyroku z 15 marca 2018 r. (sygn. akt II FSK 3579/17), wedle którego opłata miejscowa nie jest podatkiem a obowiązek jej uiszczenia jest skorelowany ze świadczeniem wzajemnym ze strony jednostki samorządu terytorialnego w postaci zapewnienia minimalnych, określonych przepisami prawa standardów klimatycznych i krajobrazowych. Twierdzenie to zostało sformułowane w sprawie skargi kasacyjnej Rady Miasta Zakopane od wyroku

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 10 lipca 2017 r. (sygn. akt III SA/Kr 535/15), wydanego w sprawie skargi osoby fizycznej na uchwałę Rady Miasta Zakopane z dnia 27 marca 2008 r. nr XXII/250/2008 w przedmiocie ustalenia miejscowości w której pobiera się opłatę miejscową. Podkreślając różnice między podatkiem a opłatą, sąd doszedł do przekonania, że „opłata miejscowa ma faktycznie ekwiwalentny charakter, a nie stanowi przykładowo zakamuflowanego podatku”. Skracając wywody do niezbędnego minimum, wadliwość tej tezy można wykazać za pomocą dwóch lakonicznych stwierdzeń. Po pierwsze, występowanie niektórych elementów środowiska przyrodniczego istotnych dla wypoczynku (m.in. wód przybrzeżnych, gór; por. § 3 ust. 2 pkt 2 lit. a oraz pkt 4 lit. b rozporządzenia RM z 2007 r.) oraz niektórych walorów krajoznawczych (m.in. wąwozów, dolin lub przełomów rzecznych; por. § 3 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia RM z 2007 r.), wystarczających do uznania, że dana miejscowość posiada walory krajobrazowe uprawniające do pobierania opłaty miejscowej, jest całkowicie niezależne od działań podejmowanych przez gminy, co wyklucza możliwość przyjęcia, że gmina cokolwiek świadczy osobie fizycznej zobowiązanej do uiszczenia opłaty miejscowej. Po drugie, nawet w tych wypadkach, gdy działania gminy przyczyniają się lub decydują o spełnieniu minimalnych, uprawniających do pobierania opłaty miejscowej warunków krajobrazowych (m.in. zbiory przyrodnicze, imprezy kulturalne; por. § 3 ust. 3 pkt 8 i 20 rozporządzenia RM z 2007 r.) lub klimatycznych, nie sposób przyjąć, że ten rodzaj działań jest zindywidualizowanym świadczeniem, tj. podejmowanym na rzecz (w interesie) konkretnej osoby fizycznej.

Niezależnie od krytycznej oceny stanowiska sądu w sprawie ekwiwalentnego charakteru opłaty miejscowej (wyrok NSA z 15 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 3579/17) warto zwrócić uwagę na fakt, że zawarta w nim teza ma charakter jednostkowy (incydentalny). Opłata miejscowa nie stanowi instytucji prawnej często analizowanej w orzecznictwie sądowym. Niemniej wskazać można wyrok WSA w Gliwicach z 18 stycznia 2008 r. (sygn. akt III SA/GI 996/07), w którym zwrócono uwagę, że: „definicja legalna podatku zawarta jest w art. 3 pkt 3 O.p. [ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm. – uwaga własna] i wskazuje ona, że prawodawca przyjmuje szeroki zakres pojęcia podatku. Jak podkreśla się w doktrynie i judykaturze oznacza to, że dla określenia podatku w poszczególnych aktach prawnych może ustawodawca (i czyni to niekiedy niezależnie od zastrzeżeń jakie to budzi z punktu widzenia zasad legislacji)

posługiwać się różnymi nazwami, mieszczącymi się jednak w zakresie przedmiotowej definicji. «Dotyczy to w szczególności posługiwania się przez ustawodawcę terminem opłata, która w rzeczywistości jest niejednokrotnie klasycznym podatkiem. Dlatego też dla ustalenia, czy w przypadku określonej konstrukcji prawnej, niezależnie od jej nazwy, mamy do czynienia z podatkiem czy też z opłatą lub innym rodzajem daniny, niezbędna jest jej analiza z punktu widzenia konstytutywnych cech tych danin publicznych.» Punktem wyjścia dla tej analizy musi być treściowa definicja legalna podatku zamieszczona w art. 6 O.p., który stanowi, że: «Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej». Najważniejszą cechą podatku wskazywaną w przedmiotowej definicji jest to, iż stanowi on świadczenie pieniężne nakładane na dane podmioty przez władzę publiczną, któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie tej władzy. Jest to konstytutywna cecha podatku, która odróżnia go od innych danin publicznych, zwłaszcza zaś od opłaty, która to nazwa jest niekiedy używana przez polskiego ustawodawcę w szczegółowym prawie podatkowym dla określenia typowego podatku – np. opłata targowa i opłata miejscowa, unormowane w ustawie z 12.01.1993 r. o podatkach i opłatach lokalnych, są w rzeczywistości podatkami, podobnie jak występująca do roku 2001 opłata skarbową od czynności cywilnoprawnych zastąpiona od tego czasu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Należy zgodzić się ze stanowiskiem doktryny i judykatury, że opłata skarbową jest podatkiem, ponieważ o charakterze prawnym daniny publicznej nie decyduje nazwa, którą prawodawca przyjmuje w określonym akcie, ale jej konstrukcja prawna (por.: R. Mastalski [w]: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski., J. Zubrzycki: *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*. Wrocław 2007, s. 75-76)” (por. także w tym zakresie aktualny wyrok WSA w Bydgoszczy z 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt II SA/Bd 250/12).

Konkludując, wnioskowanie z ustawowej nazwy świadczenia publicznego o jego istocie ma formalny i ograniczony walor. Ostatecznie dopiero merytoryczne przesłanki determinują zaliczenie danego świadczenia publicznego do określonego rodzaju danin publicznych a w wypadku opłaty miejscowej, z uwagi na jej nieodpłatną naturę, należy przyjąć, że stanowi ona podatek.

6. Jak wynika z art. 17 ust. 1 u.p.o.l., aby pobieranie opłaty miejscowej było dopuszczalne, określona miejscowość musi łącznie spełniać minimalne warunki klimatyczne, krajobrazowe a także umożliwiające zakwaterowanie osób fizycznych w celach wypoczynkowych, szkoleniowych lub turystycznych, określone – o czym przesądza zakwestionowany w niniejszym postępowaniu art. 17 ust. 3 i ust. 4 u.p.o.l. – w rozporządzeniu RM z 2007 r. Władze gminy, chcąc wprowadzić opłatę miejscową, odnoszą kryteria ustalone w akcie wykonawczym wobec ustawy o podatkach do konkretnych miejscowości położonych na jej terenie, w celu ustalenia, gdzie może być pobierana opłata miejscowa. Następnie rada gminy, w drodze uchwały, ustala listę miejscowości spełniających wspomniane warunki.

Zarzuty wnioskodawcy zmuszają do rozstrzygnięcia, czy zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu określono *in casu* w sposób jasny i dostatecznie dokładny. Obowiązek zachowania w tym względzie należytej precyzji wyraża ścisły („organiczny”) związek rozporządzenia z ustawą (zob. K. Działocha [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. II, Warszawa 2001, komentarz do art. 92, s. 16). Związek ten oznacza, że zakres spraw przekazanych do uregulowania w rozporządzeniu musi być rodzajowo identyczny ze sprawami normowanymi w ustawie (zob. wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. akt K 36/08), przy czym rozporządzeniem można regulować wyłącznie te materie, które „nie mają zasadniczego znaczenia z punktu widzenia założeń ustawy i które dlatego nie zostały unormowane w niej wyczerpująco, a są niezbędne dla realizacji ustawy” (orzeczenie TK z 22 kwietnia 1987 r., sygn. akt K 1/87; wyroki TK m.in. z: 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 7 listopada 2000 r., sygn. akt K 16/00; 31 marca 2009 r., sygn. akt K 28/08; 6 czerwca 2018 r., sygn. akt K 53/16; por. także K. Działocha, *op. cit.*, s. 18).

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego przedmiotem rozporządzenia mogą być jedynie sprawy szczegółowe, nieuregulowane w samej ustawie. Rozporządzenie nie może również „[...] uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej, określonej w ustawie” (wyrok TK z 12 lipca 2007 r., sygn. akt U 7/06; por. też: wyrok TK z 11 maja 1999 r., sygn. akt P 9/98; a także: K. Działocha, *op. cit.*, s. 21). Cechą rozporządzenia, oprócz tego, że jest wydawane na podstawie szczegółowego upoważnienia, jest jego wykonawczy charakter. Oznacza to, że przepisy tego aktu normatywnego muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym z rozwiązaniami ustawowymi. Trybunał

podkreśla, że ustawodawca nie może udzielać upoważnienia do wydania aktu normatywnego, dotyczącego materii zastrzeżonych dla ustawy, które nie zostały uregulowane w danej ustawie. Materie uregulowane w rozporządzeniu muszą być jednorodne z tymi, które są uregulowane w ustawie (zob. wyrok TK z 15 października 1998 r., sygn. akt K 7/98).

Odnosząc te wymagania do treści konkretnego upoważnienia zawartego w art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. wymaga ustalenia, czy ustawodawca zastosował prawidłową technikę legislacyjną podziału materii na podlegającą ustawie i regulacji aktem podustawowym. Warunki, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową, są niczym innym jak przesłankami determinującymi wprowadzenie opłaty miejscowej w danej miejscowości. W konsekwencji jest to więc kwestia dotycząca, z jednej strony, obowiązków daninowych jednostki będącej osobą fizyczną (art. 84 Konstytucji), z drugiej – dochodów jednostki samorządu terytorialnego (art. 167 ust. 3 Konstytucji). Na warunki, jakie powinna spełniać miejscowość, w której dopuszcza się pobieranie opłaty miejscowej, można spojrzeć również z innej nieco perspektywy i uznać, że są one elementami konstrukcyjnymi opłaty miejscowej, jako daniny publicznej – sposób ukształtowania tych warunków pozwala zrekonstruować przedmiot opodatkowania. Jedno i drugie ujęcie wskazuje, że omawiane warunki mają zasadnicze znaczenie dla założeń ustawy o podatkach i nie mogą zostać przekazane blankietowo do uregulowania aktem podustawowym. Wielokrotnie przytaczany art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wskazuje, że wolą ustawodawcy było dopuszczenie do pobierania opłaty miejscowej „w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach”. Na tym tle powstaje wątpliwość, czy powierzenie rządowi do uregulowania w rozporządzeniu „minimalnych warunków klimatycznych” (tylko ten zakres delegacji zakwestionowała we wniosku Rada Miasta Zakopane) prowadzi do nadania rozporządzeniu charakteru samoistnego (i w konsekwencji sprzecznego z Konstytucją), czy też, w świetle ustawowo doprecyzowanego wymogu, by właściwości klimatyczne posiadane przez daną miejscowość były korzystne, materia powierzona do unormowania przez Radę Ministrów dotyczy spraw rodzajowo jednorodnych z tymi, które reguluje ustawa, niemającymi jednak zasadniczego znaczenia z punktu widzenia założeń ustawy.

Zdaniem Sejmu, ujęta w art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przesłanka posiadania przez miejscowość „korzystnych właściwości klimatycznych”, rozpatrywana na tle

pozostałych przepisów ustawy o podatkach, jest nieostra w takim stopniu, który uniemożliwia odtworzenie, jaki obszar prawodawstwa ustawodawca powierzył organowi władzy wykonawczej. Należy przy tym podkreślić, że ustawa o podatkach nie formułuje definicji legalnej ani „właściwości klimatycznych”, ani „warunków klimatycznych”. Żadne z tych pojęć nie ma jednego, ustalonego znaczenia w prawie polskim, ani w języku potocznym. Poddana analizie ustawa nie zawiera również żadnych wytycznych co do sposobu rozumienia tych pojęć i relacji, w jakiej względem siebie pozostają. Odwołując się do zakazu wykładni synonimicznej można tylko wnioskować, że rząd ma określić minimalne warunki klimatyczne, których spełnienie będzie pozwalało uznać, że dana miejscowość posiada korzystne właściwości klimatyczne. W dalszym ciągu brak jednak podstaw pozwalających odczytać, jaki zamiar – odnośnie do koncepcji opłaty miejscowej oraz zakresu delegacji prawodawczej – towarzyszył ustawodawcy. Wskazówek w tym obszarze nie dostarcza także treść art. 17 ust. 3 u.p.o.l., nie sposób bowiem ustalić, w jaki sposób konieczność uwzględnienia przez rząd zróżnicowania warunków regionalnych i lokalnych (o czym dalej) dookreśla pojęcie minimalnych warunków klimatycznych, których uregulowanie zostało powierzone Radzie Ministrów.

Podstawowy dylemat, gdy idzie o zrekonstruowanie zakresu spraw przekazanych do uregulowania, a zatem wyznaczenie granic, w obrębie których organ wydający rozporządzenie ma możliwość wyboru rozwiązań, wiąże się z pytaniem, czy wymóg posiadania korzystnych właściwości klimatycznych (art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) oznacza uwarunkowanie prawa do pobierania opłaty miejscowej wyróżnianiem się przez klimat na danym obszarze (w skali regionu lub lokalnej), na którym posadowiona jest miejscowość, jakąś pożądaną cechą (np. wysokim nasłonecznieniem), czy też poddany analizie wymóg powinien być odczytywany jako uzależnienie wprowadzenia opłaty miejscowej od bilansu wszelkich poddających się parametryzacji właściwości klimatycznych danej miejscowości, zaś wystąpienie chociaż jednego szkodliwego bodźca (np. zanieczyszczenia powietrza) eliminuje możliwość pobierania wspomnianej daniny publicznej. Przedstawiona alternatywa uzmysławia, że ustawodawca nie przesądził zasadniczego elementu konstrukcyjnego opłaty miejscowej, przez co nie wiadomo, czy jej wprowadzenie powinno być dopuszczalne we wszystkich miejscowościach, których środowisko atmosferyczne ma pewne atuty wzmagające szeroko rozumiany ruch turystyczny, czy też jej wprowadzenie jest zastrzeżone tylko dla tych miejscowości, w których

klimat pozbawiony jest jakichkolwiek niekorzystnych czynników. Warto także odnotować, że wątpliwości interpretacyjne łączą się już z samym klasyfikowaniem właściwości klimatycznych jako „korzystnych”, ten bowiem przymiotnik powinien mieć jakiś punkt odniesienia, przez wskazanie, że chodzi o właściwości klimatyczne korzystne dla np.: zdrowia ludzi, ich samopoczucia albo wypoczynku.

Zdaniem Sejmu problemu z nieostrością materii przekazanej do uregulowania w rozporządzeniu, a w istocie z przyznaniem Radzie Ministrów kompetencji do arbitralnego uzupełnienia ustawy w drodze unormowania kwestii pominiętych w ustawie, nie można zniwelować w drodze interpretacji uwzględniającej, że unormowanie dotyczy opłaty (por. stanowisko Rady Ministrów z 30 maja 2018 r., s. 5-7 oraz stanowiska Prokuratora Generalnego z 31 lipca 2018 r., s. 39-42). Z przyczyn wyczerpująco przedstawionych w pkt V.1- V.5 stanowiska, opłata miejscowa jest opłatą jedynie nominalnie, zaś posiadane przez nią właściwości (nieodpłatność z uwagi na brak zindywidualizowanego świadczenia na rzecz jednostki) przesądzają o konieczności zaliczenia jej do podatków.

W procesie dekodowania treści normatywnej upoważnienia ujętego w kwestionowanym art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. nie można również posilkować się celem, jakiemu służyć ma opłata miejscowa. Po pierwsze, jak wynika z trwałego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego: „upoważnienie ustawowe podlega zawsze ścisłej i literalnej wykładni. Brak stanowiska ustawodawcy w jakiejś sprawie, przejawiający się w braku lub nawet tylko nieprecyzyjności upoważnienia, musi być interpretowany jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej. Upoważnienie nie może opierać się na domniemaniu objęcia swym zakresem materii w nim niewymienionych, nie podlega też wykładni rozszerzającej ani celowościowej” (zob. m.in. postanowienie TK z 31 stycznia 2007 r., sygn. akt S 1/07) tym bardziej, gdy w grę wchodzi danina publiczna (tak m.in. wyrok TK z 9 września 2004 r., sygn. akt K 2/03). Po drugie, *ratio legis* opłaty miejscowej jest trudne do ustalenia (brzmienie kwestionowanych przepisów zostało nadane przez art. 6 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze zmianami w podziale zadań i kompetencji administracji terenowej [Dz. U. Nr 175, poz. 1462], którego treść znacząco różniła się od projektowanej przez wnioskodawcę, stąd jego motywów nie można odtworzyć na bazie projektu ustawy zawartego w druku sejmowym nr 3557/IV kad.), z pewnością zaś nie można tego czynić posilkując się uzasadnieniem projektu rozporządzenia RM z 2007 r. (por. stanowisko Rady Ministrów z 30 maja 2018 r.,

s. 8), co z uwagi na rozpatrywany problem konstytucyjny nie wymaga dodatkowego uzasadnienia.

W warunkach milczenia ustawodawcy w obszarze relewantnym dla prowadzonych rozważań zasadnie można byłoby rozważać, czy wpływy z tytułu opłaty miejscowej mają stanowić: 1) środki na rozbudowę infrastruktury turystycznej, promocję miejscowości oraz pokrycie zwiększonych kosztów związanych ze wzmożonym ruchem turystycznym, w tym m.in. z zagospodarowaniem odpadów, 2) źródło finansowania działań gminy w zakresie ochrony środowiska, w tym podejmowanych w celu zapewnienia odpowiedniej jakości powietrza oraz zachowania walorów przyrodniczych lub krajobrazowych danego terenu, czy 3) swoistą rekompensatę za nieprowadzenie inwestycji (nieudzielenie zezwoleń na ich podejmowanie), z realizacją których wiązałoby się – poza dochodami dla jednostek samorządu terytorialnego – ryzyko negatywnego oddziaływania na klimat lub krajobraz danej miejscowości. Za każdym z przedstawionych jako alternatywne wariantów stoją inne racje, których uwzględnienie przez rząd wymagałoby odpowiedniego wyprofilowania treści rozporządzenia. Wskazanie przez ustawodawcę, jakie cele, poza fiskalnymi, wiążą się z pobieraniem opłaty miejscowej, redukcją swobodę organu upoważnionego do wydania aktu wykonawczego. W wypadku ustawy o podatkach rozstrzygnięcie to zostało – wbrew art. 92 Konstytucji – sędowane na Radę Ministrów.

Zgodnie z § 2 rozporządzenia RM z 2007 r. minimalne warunki klimatyczne uznaje się za spełnione, jeśli zachowane są dopuszczalne poziomy niektórych substancji w powietrzu ze względu na ochronę zdrowia ludzi (na terenie strefy, na obszarze której położona jest miejscowość) i dotrzymane są dopuszczalne poziomy pól elektromagnetycznych (w miejscowości). Obydwie przesłanki muszą być spełnione łącznie, niezrealizowanie jednej z nich oznacza, że warunki klimatyczne danej miejscowości nie odpowiadają wymaganemu minimum. Jest wysoce wątpliwe, czy określone przez rząd czynniki decydują o liczbie osób fizycznych wybierających daną miejscowość jako miejsce swojego pobytu w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych (co przekonująco obrazuje skala osób wizytujących Zakopane, którego władze zainicjowały niniejsze postępowanie). To oznacza, że treść rozporządzenia uniemożliwia postrzeganie opłaty lokalnej jako formy podatku turystycznego, choć – zważywszy blankietowość regulacji ustawowej – takie jej ukształtowanie mieściłoby się w sferze swobody przyznanej w art. 17 ust. 3

i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. Radzie Ministrów. Tym samym należy dojść do wniosku, że to rząd przesądził o naturze opłaty miejscowej. Sejm nie kwestionuje trafności ani racjonalności przyjętej koncepcji. Koresponduje ona skądinąd z licznymi wartościami konstytucyjnie chronionymi (takimi jak: środowisko, zrównoważony rozwój, zdrowie obywateli). Jednak władza ustawodawcza nie może – w świetle art. 92 Konstytucji – delegować swych kompetencji w tym zakresie na organ władzy wykonawczej.

Ponownie warto przytoczyć za Trybunałem Konstytucyjnym, że: „Spełnienie wymogu umieszczenia bezpośrednio w tekście ustawy wszystkich zasadniczych elementów regulacji prawnej musi być oceniane ze szczególnym rygoryzmem, gdy regulacja dotyczy władczych form działania organów administracji publicznej wobec obywateli, praw i obowiązków organu administracji i obywatela w ramach stosunku publicznoprawnego lub korzystania przez obywateli z ich praw i wolności. Z taką sytuacją mamy niewątpliwie do czynienia [...], [gdy] przedmiotem regulacji jest opłata pobierana od obywateli przez podmiot publicznoprawny. Jeżeli ustawodawca korzysta z odesłań w tych obszarach, musi znacznie szerzej i staranniej wyznaczyć treść przyszłych rozporządzeń za pomocą wytycznych” (wyrok TK z 3 kwietnia 2012 r., sygn. akt K 12/11).

Sposób sformułowania wytycznych w zakwestionowanych przepisach ustawy o podatkach jest kolejną kwestią wymagającą refleksji. Zgodnie z rozpowszechnionym i ugruntowanym poglądem Trybunału Konstytucyjnego (zob. m.in. wyroki TK z: 11 maja 1998 r., sygn. akt P 9/98; 7 listopada 2000 r., sygn. akt K 16/00), wytyczne dotyczące treści aktu normatywnego mogą przybierać różną postać redakcyjną. Mogą mieć charakter „negatywny” (tzn. spośród wszystkich wchodzących w rachubę rozstrzygnięć aktu wykonawczego do ustawy mogą wykluczać te, których ustawodawca sobie nie życzy) bądź „pozytywny” (np. wskazówki co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć wyraz w rozporządzeniu). Jednak chociaż minimum treściowe wytycznych nie ma charakteru stałego, to musi być dostosowane do regulowanej materii. Im silniej dana regulacja dotyczy kwestii zasadniczych dla jednostki, tym węższy może być zakres spraw przekazanych do unormowania w drodze rozporządzenia i tym bardziej szczegółowo ustawa musi wyznaczać treść rozporządzeń (zob. wyrok TK z 10 września 2001 r., sygn. akt K 8/01).

W zakwestionowanym art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. nie ujęto innych wytycznych niż zobowiązanie Rady Ministrów do uwzględnienia przy wydawaniu

rozporządzenia „różnicowania warunków regionalnych i lokalnych”. Są to jedyne dyrektywy, bowiem z pozostałych przepisów ustawy nie da się odtworzyć żadnych wskazań co do kierunku merytorycznych rozwiązań, które mają znaleźć wyraz w rozporządzeniu. Co do zasady, zastosowaną w zakwestionowanych przepisach technikę konstruowania wytycznych można uznać za dopuszczalną (por. § 66 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”; t.j. Dz. U. z 2016, poz. 283), choć nie jest ona przyjmowana przez Trybunał Konstytucyjny bez zastrzeżeń (por. wyroki TK z: 25 czerwca 2013 r., sygn. akt K 30/12; 27 maja 2014 r., sygn. akt P 51/13). Mimo to powstaje pewien problem związany z odczytaniem istoty tak sformułowanych wskazówek. Zdaniem Sejmu na podstawie art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. należy przyjąć, że rozporządzeniodawca powinien określić w wydawanym przez siebie akcie normatywnym minimalne warunki klimatyczne mając na względzie specyfikę poszczególnych obszarów (o różnym, regionalnym albo lokalnym, zasięgu). W konsekwencji warunki te nie powinny być jednakowe dla całego terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lecz dostosowane do swoistych cech klimatu występującego na poziomie lokalnym albo regionalnym. W szczególności mogłoby to polegać na: 1) wskazaniu rozmaitych, alternatywnych kryteriów oceny właściwości klimatycznych, których spełnienie pozwala pobierać opłatę miejscową w danej miejscowości, albo 2) określeniu różnych dla poszczególnych obszarów (wyodrębnionych ze względu na specyfikę panującego na nich klimatu) wartości minimalnych, których osiągnięcie jest konieczne dla pobierania opłaty miejscowej. Trafności tej tezy nie można jednak wesprzeć wnioskami płynącymi z analizy rozporządzenia RM z 2007 r. (trudno bowiem ustalić, które zawarte w tym akcie regulacje odnoszące się do minimalnych warunków klimatycznych zostały ukształtowane przy uwzględnieniu owego różnicowania warunków regionalnych i lokalnych).

W poddawanym ocenie upoważnieniu nie zastosowano formuły wskazania celów, które mają być osiągnięte przez regulację podustawową, ani nie sprecyzowano wymagań, jakim mają odpowiadać rozwiązania przyjęte w tej regulacji. W efekcie, sposób ujęcia wytycznych udaremnia wykorzystanie ich przy rekonstrukcji koncepcji opłaty miejscowej przyjętej przez ustawodawcę, co z kolei wyklucza przypisanie rozporządzeniu RM z 2007 r. wykonawczego względem ustawy o podatkach charakteru. Upoważnienie zawarte w kwestionowanych przepisach ma

charakter na tyle ogólny, iż nie spełnia konstytucyjnych wymogów dotyczących także stopnia szczególności wytycznych, jaki byłby wymagany ze względu na przedmiot regulacji w drodze aktu wykonawczego (por. wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. akt K 36/08).

W konkluzji Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. **jest niezgodny** z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

7. Zdaniem Rady Miasta Zakopane przepisy stanowiące przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu są również niezgodne z art. 168 i art. 217 Konstytucji. Argumenty przedstawione na rzecz tej tezy oscylują wokół twierdzeń o pozostawieniu do uregulowania w akcie podstawowym istotnych elementów opłaty miejscowej.

Zdaniem Sejmu, biorąc pod uwagę niezgodność zaskarżonego art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. z art. 92 ust. 1 Konstytucji, analiza w pozostałym, wyżej wskazanym zakresie nie może przynieść odmiennych wniosków, stanowiących wszak dalszy skutek wadliwego podziału materii pomiędzy ustawę a akt wykonawczy. Co więcej, także wydanie wyroku w tym zakresie przez Trybunał Konstytucyjny należy uznać za zbędne. Cel postępowania – wyeliminowanie z obrotu prawnego zakwestionowanej normy prawnej – zostanie bowiem osiągnięty już po zanegowaniu zgodności art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. z art. 92 ust. 1 Konstytucji, a argumenty wnioskodawcy przytoczone na poparcie niezgodności tych przepisów z art. 168 oraz art. 217 Konstytucji albo bezpośrednio nawiązują do rozpatrzonego już zarzutu, albo mają charakter bardzo ogólny i nie zostały dostatecznie udowodnione poprzez odwołanie do doktryny lub praktyki.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego i jego praktyką kontynuowaną także pod rządami aktualnej ustawy o TK, jeśli Trybunał stwierdza niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji chociażby z jednym ze wskazanych wzorców kontroli, postępowanie w zakresie badania zgodności tej regulacji z pozostałymi wzorcami kontroli może zostać umorzone ze względu za zbędność wyrokowania (zob. m.in. wyroki TK z: 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03; 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09; 10 września 2010 r., sygn. akt P 44/09; 30 lipca 2014 r., sygn. akt K 23/11; 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15).

W świetle tych ustaleń oraz w konsekwencji sformułowanego wcześniej wniosku o uznanie niekonstytucyjności art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l., Sejm wnosi

o **umorzenie** postępowania w zakresie badania zgodności tych przepisów z art. 168 oraz art. 217 Konstytucji.

VI. Dodatkowe wnioski Sejmu RP

W razie, gdyby Trybunał Konstytucyjny podzielił stanowisko Sejmu i uznał art. 17 ust. 3 i ust. 4 pkt 1 u.p.o.l. za niezgodny z Konstytucją, wnoszę o odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej wskazanej regulacji w trybie art. 190 ust. 3 Konstytucji. Bezzwłoczna derogacja trybunalska zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisów uniemożliwiłaby pobieranie opłaty miejscowej a w konsekwencji mogłaby zachwiać stabilnością budżetową tych jednostek samorządu terytorialnego, w których wpływy z tytułu opłaty miejscowej stanowią istotną część dochodów własnych.

W okresie między ogłoszeniem wyroku TK a utratą mocy obowiązującej przez przepisy oznaczone w jego sentencji, prawodawca będzie miał warunki pozwalające dokonać niezbędnych zmian legislacyjnych, sanujących aktualny stan prawny.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński