



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 10 kwietnia 2019 r.

Pozycja 13

POSTANOWIENIE z dnia 9 kwietnia 2019 r. Sygn. akt K 17/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Małgorzata Pyziak-Szafnicka – przewodniczący
Grzegorz Jędrejek
Julia Przyłębska
Stanisław Rymar
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz – sprawozdawca,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 9 kwietnia 2019 r., wniosku Rady Miejskiej w Międzyzdrojach o zbadanie zgodności:

- 1) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5, art. 29 i art. 20 ust. 2 i 6 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2014 r. poz. 1115, ze zm.) oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 oraz w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 119, ze zm.) z zasadą równości oraz zasadą sprawiedliwości społecznej wynikającą z art. 2 Konstytucji w związku z art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 oraz w związku z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji, a także z art. 168 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 2 Konstytucji,
- 2) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5 i art. 29 ustawy powołanej w punkcie 1 oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 oraz w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 do rozporządzenia powołanego w punkcie 1 z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności oraz zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażoną w art. 2 Konstytucji, a także z art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności wynikającą z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072 oraz z 2019 r. poz. 125) umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. We wniosku z 27 października 2015 r. Rada Miejska w Międzyzdrojach (błędnie oznaczona jako „Rada Gminy Międzyzdroje”; dalej: Rada lub wnioskodawca) wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności:

1) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5, art. 29 i art. 20 ust. 2 i 6 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2015 r. poz. 513, ze zm., błędnie oznaczony we wniosku jako: Dz. U. z 2014 r. poz. 1115, ze zm.; aktualnie: Dz. U. z 2018 r. poz. 1530, ze zm.; dalej: u.d.j.s.t. lub ustawa o dochodach) oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 i w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 119, ze zm.; aktualnie: Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm.; dalej: rozporządzenie) z zasadą równości, wynikającą z art. 2 Konstytucji, i zasadą sprawiedliwości społecznej, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, w związku z art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 oraz w związku z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji, a także z art. 168 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności, wynikającą z art. 2 Konstytucji,

2) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5 i art. 29 u.d.j.s.t. oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 i w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 do rozporządzenia (dalej: załącznik nr 39) z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności, wynikającą z art. 2 Konstytucji, i zasadą sprawiedliwości społecznej, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, a także z art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności, wynikającą z art. 2 Konstytucji.

Uzasadniając swój wniosek, Rada podkreśliła, że nie kwestionuje samej idei tzw. mechanizmu wyrównania poziomego i pionowego, przewidzianego w ustawie o dochodach. Co więcej, przedmiotem zastrzeżeń wnioskodawcy nie jest również okoliczność, iż przy kalkulacji dochodu gminy, branego pod uwagę przy obliczaniu wskaźnika G, służącego z kolei do ustalenia obowiązku dokonania i wysokości wpłaty z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej (dalej: wpłata wyrównawcza) oraz uprawnienia do otrzymania i wysokości kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej (dalej: kwota podstawowa), uwzględnia się również skutki finansowe zastosowanych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. We wniosku kwestionowane są natomiast wadliwe reguły kalkulacji potencjału dochodowego gminy, które – w sytuacji udzielenia ulgi w postaci rozłożenia zobowiązania podatkowego na raty – zakładają podwójne uwzględnienie tego samego dochodu podatkowego, tj. zarówno w roku udzielenia ulgi, jak i w roku uregulowania należnych rat.

Uzasadniając poszczególne zarzuty niekonstytucyjności, Rada wskazała, że:

1) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5, art. 29 i art. 20 ust. 2 i 6 u.d.j.s.t. oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 i w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 narusza:

a) zasadę równości i zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji) w związku z art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 Konstytucji oraz w związku z jej art. 167 ust. 1 i 2, ponieważ w sposób nieuzasadniony, nieracjonalny i sprzeczny z celem regulacji prawnej zarówno w wypadku obowiązku i wysokości dokonania wpłaty wyrównawczej, jak i w wypadku uprawnienia do otrzymania i wysokości kwoty podstawowej różnicuje sytuację gmin, które udzieliły podatnikom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w postaci rozłożenia zaległości podatkowych na raty, i gmin, które tego nie uczyniły, skutkując odnośnie do pierwszej kategorii gmin zawyżeniem (podwojeniem) uzyskanego przez nie dochodu podatkowego, a w konsekwencji powinnością dokonania wpłaty wyrównawczej (bądź zwiększeniem jej wysokości)

lub utratą prawa do otrzymania kwoty podstawowej (bądź zmniejszeniem jej wysokości),

b) art. 168 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności (art. 2 Konstytucji), gdyż nakłada na gminę swoistego rodzaju sankcję za skorzystanie z przyznanego jej konstytucyjnie władztwa podatkowego w zakresie udzielania podatnikom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, która to sankcja polega na konieczności podwójnego uwzględnienia tego samego dochodu podatkowego zarówno przy ustalaniu obowiązku i wysokości wpłat wyrównawczych, jak i przy ustalaniu uprawnienia do otrzymania i wysokości kwoty podstawowej,

2) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5 i art. 29 u.d.j.s.t. oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 i w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 narusza:

a) art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności oraz zasadą sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji), ponieważ podwójne uwzględnienie tego samego dochodu podatkowego przy ustalaniu obowiązku i wysokości wpłat wyrównawczych powoduje, że mechanizm wyrównania poziomego nie funkcjonuje w oparciu o jednolite kryteria identyfikacji samorządów bogatszych, obowiązanych do dokonania rozważanych wpłat, co może skutkować obciążeniem gmin udzielających ulg w spłacie zobowiązań podatkowych powinnością realizowania wpłat na rzecz gmin zamożniejszych,

b) art. 165 ust. 1 i art. 21 ust. 1 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności (art. 2 Konstytucji), gdyż konieczność podwójnego uwzględnienia przez gminy udzielające ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prowadzi do nieuzasadnionej ingerencji w ich prawa majątkowe, która to ingerencja nie jest proporcjonalna do założonego przez prawodawcę celu mechanizmu wyrównania poziomego.

2. W piśmie z 26 lipca 2018 r. w imieniu Sejmu stanowisko w sprawie zajął jego Marszałek, wnosząc o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: otpTK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Z uzasadnienia pisma wynika jednak, że uczestnik postępowania w swojej analizie ograniczył się do merytorycznej oceny kwestionowanych regulacji ustawy o dochodach, ponieważ odniesienie się do skarżonych przepisów rozporządzenia – jako aktu normatywnego wydanego przez Ministra Finansów – wykraczałoby poza jego uprawnienia procesowe.

Marszałek stwierdził przede wszystkim, że z analizy *petitum* wniosku, jego uzasadnienia oraz treści kwestionowanych regulacji prawnych wynika – uwzględniając zasadę *falsa demonstratio non nocet* – iż rzeczywistym przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie są jedynie niektóre ze wskazanych przez wnioskodawcę przepisów ustawy o dochodach oraz rozporządzenia, a konkretnie: art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. oraz § 3 ust. 1 pkt 11 lit. b załącznika nr 39. Przy czym, jego zdaniem, wskazany przepis ustawy o dochodach – wbrew stanowisku wnioskodawcy – nie przewiduje obowiązku dwukrotnego uwzględniania tego samego dochodu podatkowego w razie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci rozłożenia takiego zobowiązania na raty. W konsekwencji należy uznać, że wnioskodawca oparł się na błędnym rozumieniu skarżonego uregulowania, a przywołane przez niego postanowienia ustawy zasadniczej są w rezultacie nieadekwatne dla oceny jego konstytucyjności, co uniemożliwia Trybunałowi przeprowadzenie hierarchicznej kontroli zgodności unormowań.

Przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu wniosku nie stanowi natomiast w kontekście zasady *ne bis in idem* wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11 (OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7), gdyż w świetle tego rozstrzygnięcia oraz jego motywów zawartych w uzasadnieniu nie mamy do czynienia z tożsamością przedmiotu kontroli.

3. W piśmie z 8 lutego 2018 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, wnosząc o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 otpTK w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074; dalej: ustawa wprowadzająca) ze względu na utratę przez kwestionowane przepisy mocy obowiązującej przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, przedmiotem zaskarżenia wnioskodawca uczynił – jako wiodący – art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t., jedynie związkowo łącząc go z innymi przepisami ustawy o dochodach oraz rozporządzenia, co oznacza, że w rzeczywistości w niniejszym postępowaniu kwestionowana jest norma prawna zrekonstruowana na podstawie wszystkich wymienionych regulacji. 13 stycznia 2018 r. weszło jednak w życie rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 109, ze zm.; dalej rozporządzenie z 2018 r.), które uchyliło rozporządzenie. W opinii uczestnika postępowania, rozporządzenie z 2018 r. nie zawiera miarodajnej regulacji intertemporalnej, która pozwoliłaby stwierdzić, że skarżone przepisy rozporządzenia zachowały moc obowiązującą. W konsekwencji trzeba przyjąć, że unormowanie będące przedmiotem kontroli zostało pozbawione przyniotu obowiązywania.

4. W piśmie z 31 stycznia 2019 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów, wnosząc o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 otpTK w związku z art. 9 ust. 1 ustawy wprowadzającej ze względu na utratę przez kwestionowane przepisy mocy obowiązującej przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.

Podobnie jak Prokurator Generalny, ten uczestnik postępowania podkreślił, że 13 stycznia 2018 r. rozporządzenie zostało uchylone przez rozporządzenie z 2018 r., które nie zawiera regulacji przejściowej pozwalającej uznać, iż skarżone przepisy załącznika nr 39 zachowały moc obowiązującą.

Na wypadek nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania Minister Finansów podtrzymał stanowisko wyrażone w piśmie Ministra Rozwoju i Finansów z 30 sierpnia 2017 r. (złożonego w sprawie o sygn. K 43/15, z której niniejsza sprawa została później wyłączona do odrębnego rozpoznania), zgodnie z którym wnioskodawca nie zakwestionował w rzeczywistości konstytucyjności regulacji rozporządzenia, lecz wyłącznie zgodność z ustawą zasadniczą uregulowań ustawy o dochodach. Jednocześnie zarzut niezgodności skarżonych przepisów ustawy o dochodach w związku z przepisami rozporządzenia uznał za niezasadny.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Trybunał zaznaczył, że 3 stycznia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: otpTK lub ustawa o organizacji TK), przy czym art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074, ze zm.) stanowi, że do postępowań wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy o organizacji TK stosuje się tę właśnie ustawę, z zastrzeżeniem dokonanych już czynności procesowych, które – zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy wpro-

dzającej – pozostają w mocy. Z tego względu przy rozpoznawaniu analizowanej sprawy zastosowanie znajdowały przepisy ustawy o organizacji TK.

2. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że wniosek Rady Miejskiej w Międzyzdrojach (dalej: Rada lub wnioskodawca) spełnił wymogi konstytucyjne, ponieważ Rada dochowała warunku określonego w art. 191 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym z wnioskiem o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją może wystąpić organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli kwestionowany akt normatywny dotyczy spraw objętych jego zakresem działania. Przeszkodę w merytorycznym rozpoznaniu sprawy stanowił jednak w odniesieniu do części kwestionowanych przepisów prawnych brak odpowiedniego uzasadnienia wniosku (art. 47 ust. 2 w związku z art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK), a w pozostałej części utrata mocy obowiązującej przez skarżone regulacje (art. 59 ust. 1 pkt 4 otpTK). Obligiwało to Trybunał do umorzenia postępowania w całości.

3. Trybunał Konstytucyjny uznał za zasadne wskazanie przepisów ustawy o organizacji TK oraz przypomnienie, uporządkowanie i doprecyzowanie tych fragmentów swojego dorobku orzeczniczego, które dotyczą wymogów związanych z odpowiednim – pod względem formalnym – uzasadnieniem zarzutu naruszenia przez określoną regulację o niższej mocy prawnej (przedmiot kontroli) regulacji o wyższej mocy prawnej (wzorzec kontroli). Zgodnie z art. 47 ust. 1 otpTK, wniosek musi zawierać w szczególności: określenie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części, wskazanie wzorca kontroli oraz uzasadnienie, przy czym art. 47 ust. 2 otpTK precyzuje, że uzasadnienie obejmuje: przywołanie treści kwestionowanego przepisu wraz z jego wykładnią, przywołanie treści wzorców kontroli wraz z ich wykładnią, określenie problemu konstytucyjnego i zarzutu niekonstytucyjności oraz wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności. Warunek podania – oprócz sformułowania zarzutu niezgodności kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części z określonym wzorcem kontroli – uzasadnienia stawianego zarzutu, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie, przewidują również przepisy ustawy o organizacji TK regulujące inicjowanie kontroli konstytucyjności prawa w trybie pytania prawnego (art. 52 ust. 2 otpTK) oraz skargi konstytucyjnej (art. 53 ust. 1 otpTK).

Przedstawienie wymaganego uzasadnienia, jakkolwiek może niewątpliwie przysłużyć się właściwemu rozpoznaniu sprawy, stanowi zatem jedynie warunek formalny jej merytorycznego rozpatrzenia, nie decydując o samym rozstrzygnięciu. Trybunał Konstytucyjny, podobnie jak każdy inny organ władzy publicznej, nie jest związany argumentami wskazanymi przez uczestników postępowania, w tym przede wszystkim przez podmiot inicjujący postępowanie, a przemawiającymi za wydaniem określonego orzeczenia – ani w tym sensie, że musi uwzględnić podane argumenty, ani w tym sensie, że nie może wziąć pod uwagę argumentów innych niż podane. Rolą Trybunału jest bowiem – co wyłącznie potwierdza art. 67 otpTK – weryfikacja zarzutu niekonstytucyjności przedmiotu kontroli (aktu normatywnego o niższej mocy prawnej lub jego części, czyli niektórych przepisów prawnych, pojedynczego przepisu bądź pewnego zakresu treści normatywnych zawartych w takim akcie, w niektórych jego przepisach albo w pojedynczym przepisie) w zestawieniu z danym wzorcem kontroli (przepisem o wyższej mocy prawnej albo pewnym zakresem zawartych w nim treści normatywnych), a nie jedynie weryfikacja uzasadnienia takiego zarzutu. Koresponduje z tym w pełni treść art. 69 otpTK. W konsekwencji, jakkolwiek nieprzedstawienie wymaganego uzasadnienia zarzutu niekonstytucyjności lub przedstawienie – równoznacznego z jego brakiem – uzasadnienia z formalnego punktu widzenia wadliwego (uzasadnienia pozornego) obliguje Trybunał do umorzenia postępowania, to wskazanie uzasadnienia formalnie poprawnego, nawet gdyby było ono błędne, nie wpływa na dopuszczalność merytorycznego rozpoznania sprawy, a tym bardziej na wynik podjętego rozstrzygnięcia, co jednoznacznie potwierdza

orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zapadły wyrok, zarówno stwierdzający konstytucyjność, jak i stwierdzający niekonstytucyjność, korzysta z przymiotu ostateczności (art. 190 ust. 1 Konstytucji). Dopóki zatem – w wypadku uznania danej regulacji za konstytucyjną – nie ulegnie zmianie treść przedmiotu lub wzorca kontroli, co może być konsekwencją działań zarówno organów prawodawczych, jak i organów powołanych do stosowania prawa, z zastrzeżeniem zmiany okoliczności zewnętrznych decydujących o konstytucyjnej akceptowalności danego rozwiązania prawnego, ponowne merytoryczne rozpoznanie tego samego zarzutu jest niedopuszczalne, niezależnie od tego, czy przedstawiono by nowe bądź podważono dotychczasowe argumenty lub dowody. Przyjęcie odmiennego zapatrywania skutkowałoby obejściem Konstytucji, która kategorycznie wyklucza jakąkolwiek postać instytucji wznowienia postępowania przed Trybunałem.

Ustalając warunki właściwego wywiązania się przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjności prawa z wymogu uzasadnienia postawionego zarzutu niekonstytucyjności, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ponad wszelką wątpliwość nie czyni zadość rozważanej powinności samo przedstawienie przepisu stanowiącego przedmiot kontroli i przepisu będącego wzorcem tej kontroli (nawet wraz z podaniem sposobu rozumienia obu wymienionych przepisów), bez przedstawienia chociażby jednego argumentu wskazującego na niezgodność tych regulacji prawnych – w omawianej sytuacji należy uznać, iż zarzut w ogóle nie został uzasadniony. Co więcej, jak wynika z orzecznictwa Trybunału, nie realizują rozpatrywanego wymagania również uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. wyrok z 5 czerwca 2014 r., sygn. K 35/11, OTK ZU nr 6/A/2014, poz. 61; postanowienie z 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4; postanowienie z 12 maja 2015 r., sygn. K 7/14, OTK ZU nr 5/A/2015, poz. 67; postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110; wyrok z 31 lipca 2015 r., sygn. K 41/12, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 102; wyrok z 4 listopada 2015 r., sygn. K 1/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163; postanowienie z 4 listopada 2015 r., sygn. K 9/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 170; postanowienie z 4 listopada 2015 r., sygn. P 45/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 171; postanowienie z 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; postanowienie z 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU A/2016, poz. 19; postanowienie z 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU A/2017, poz. 10; wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2). W takich wypadkach uzasadnienie – jako formalnie wadliwe – należy zakwalifikować jako pozorne, równoznaczne z brakiem uzasadnienia.

Omówione wymogi dotyczące podania uzasadnienia żądania stwierdzenia niekonstytucyjności określonej regulacji prawnej należy przy tym odnieść odrębnie do każdego z wzorców kontroli przywołanych przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjności prawa. Konieczne jest jednak w tym zakresie odróżnienie dwóch sytuacji: gdy poszczególne wzorce kontroli zostają wskazane niezależnie od siebie oraz gdy poszczególne wzorce kontroli zostają wskazane łącznie (związkowo). Pierwsza sytuacja wydaje się oczywista: jako że mamy wówczas do czynienia z podniesieniem wielu zarzutów niekonstytucyjności, każdy z nich wymaga oddzielnego uzasadnienia. Sytuacja druga, nader częsta w praktyce Trybunału Konstytucyjnego, budzi nierzadko wątpliwości, a ich rozstrzygnięcie zależne jest od sposobu zinterpretowania żądania przedstawionego przez podmiot inicjujący kontrolę konstytucyjności prawa. Należy tu wyróżnić co najmniej trzy warianty, gdy celem tego podmiotu jest zakwestionowanie zgodności pewnego uregulowania z unormowaniami o wyższej mocy prawnej, które zawarto: 1) z osobna w każdym z przywołanych wzorców – spełnienie wymagań dotyczących podania odpowiedniego uzasadnienia należy rozpatrywać odrębnie dla poszczególnych wzorców, 2) łącznie we wzorcu przywołanym jako podstawowy oraz we wzorcach wskazanych związkowo – skarżący powinien jednoznacznie określić, jakie treści normatywne (inne niż wyrażone samodzielnie w poszczególnych wzorcach) wyprowadza ze wszystkich

wzorców interpretowanych wspólnie, oraz przedstawić wymagane uzasadnienie przemawiające za naruszeniem tak zrekonstruowanego unormowania, gdyż w przeciwnym razie spełnienie wymagań dotyczących podania odpowiedniego uzasadnienia należy rozpatrywać wyłącznie w odniesieniu do wzorca podstawowego, 3) we wzorcu przywołanym jako główny, a wzorce związkowe wskazano jako swoiste *decorum* w celu wzmocnienia argumentacji za stwierdzeniem niekonstytucyjności – spełnienie wymagań dotyczących podania odpowiedniego uzasadnienia należy rozpatrywać jedynie w odniesieniu do wzorca podstawowego.

4. Przedmiot kontroli określony w rozpatrywanym wniosku stanowią:

1) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5, art. 29 i art. 20 ust. 2 i 6 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 1530, ze zm.; dalej: u.d.j.s.t. lub ustawa o dochodach) oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 i w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 (Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego) do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm.; dalej: rozporządzenie),

2) art. 32 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 3, art. 20 ust. 3, 4 i 5 i art. 29 u.d.j.s.t. oraz w związku z § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 i w związku z § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 39 (Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego) do rozporządzenia (dalej: załącznik nr 39).

Kwestionowane regulacje prawne mają następującą treść:

1) art. 20 ust. 2-6 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”;

2) art. 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”;

3) art. 32 ust. 1 i 3 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”;

4) § 3 ust. 1 pkt 4 i 11 załącznika nr 39 (dotyczący sprawozdania Rb-27S):

„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 prologacyjnej 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 2016 r. poz. 198); 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”;

5) § 8 ust. 2 i 3 załącznika nr 39 (dotyczący sprawozdania Rb-PDP):

„2. 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.

3. 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”.

Trybunał Konstytucyjny uznał za konieczne przeprowadzenie szczegółowej analizy kwestionowanych regulacji prawnych oraz sposobu ich ujęcia przez wnioskodawcę. Podstawowe znaczenie należało przypisać ustaleniu tego, co w rzeczywistości stanowi przedmiot kontroli konstytucyjności prawa, tym bardziej że wśród uczestników postępowania zarysowały się w odniesieniu do wspomnianego zagadnienia istotne różnice. Wątpliwości nie budzi bowiem zasadniczo tylko to, że zaskarżenie dotyczy sytuacji, gdy zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego polegającej na rozłożeniu zapłaty zaległości podatkowej na raty ma wpływ na przyznanie gminie kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej (dalej: kwota podstawowa) i – ewentualnie – wysokość tej kwoty oraz na obarczenie gminy obowiązkiem dokonania wpłaty z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej (dalej: wpłata wyrównawcza) i – ewentualnie – wysokość tej wpłaty. W pozostałym zakresie należało rozważyć przede wszystkim następujące stanowiska dotyczące przedmiotu zaskarżenia, zgodnie z którymi zamiarem Rady było w istocie zakwestionowanie: 1) niektórych regulacji zawartych w ustawie o dochodach oraz odrębnie pewnych regulacji zawartych w rozporządzeniu (Sejm); 2) unormowania zrekonstruowanego łącznie na podstawie ustawy

o dochodach i rozporządzenia (Prokurator Generalny); 3) jedynie określonych uregulowań ustawy o dochodach (Minister Finansów). Poza dogłębną analizą zarówno skarżonych przepisów prawnych, jak i uzasadnienia wniosku, rozstrzygnięcie tej kontrowersji, zdaniem Trybunału, wymagało przede wszystkim ustalenia, na czym polega przedstawiony przez wnioskodawcę problem konstytucyjny.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. podstawę wyliczenia wskaźników G i Gg, mających w wypadku gmin zasadnicze znaczenie z punktu widzenia uprawnienia do otrzymania i wysokości kwoty podstawowej (art. 20 ust. 2-6 u.d.j.s.t.) oraz obowiązku uiszczenia i wysokości wpłaty wyrównawczej (art. 29 u.d.j.s.t.), 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 30 czerwca roku bazowego, przy czym przez rok bazowy rozumie się rok poprzedzający rok budżetowy (art. 2 pkt 3 u.d.j.s.t.), a przez rok budżetowy – rok, na który uchwalana jest ustawa budżetowa (art. 2 pkt 2 u.d.j.s.t.).

Jednocześnie art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. przesądza, że przy ustalaniu części wyrównawczej subwencji ogólnej (w tym jej kwoty podstawowej) i wpłaty wyrównawczej bierze się pod uwagę nie tyle dochody faktycznie uzyskane przez gminę, ile tzw. potencjał dochodowy, ponieważ: 1) 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; 2) w wypadku innych podatków stosuje się do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku; 3) 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. Jak wynika z analizy wniosku, przedmiotem zastrzeżeń co do zgodności z Konstytucją jest wyłącznie zdanie drugie przywołanego uregulowania w części dotyczącej ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

Ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych są wyłącznie ulgi określone w rozdziale 7a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.; dalej: o.p. lub ordynacja), zatytułowanym właśnie „Ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych”. Przedstawiona konstatacja znajduje niepodważalne oparcie w regule wykładni językowej, która – w razie niezdefiniowania danego wyrażenia w akcie normatywnym je zawierającym (w tym wypadku: w ustawie o dochodach) – nakazuje przyjąć takie jego znaczenie, jakie przypisano mu w akcie normatywnym wiodącym dla danej dziedziny prawa (w tym wypadku: w ordynacji). Art. 67a § 1 o.p. wymienia z kolei następujące postacie rozważanych ulg: 1) odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie zapłaty podatku na raty; 2) odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; 3) umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej, przy czym pamiętać trzeba, że przez podatki rozumie się w szczególności również opłaty (art. 3 pkt 3 lit. c o.p.). Wnioskodawca ograniczył się do wskazania wyłącznie jednej z form tych ulg, a mianowicie rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej.

Na marginesie należało zaznaczyć, że do ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – chociaż § 3 ust. 1 pkt 11 załącznika nr 39 wymaga ich zgrupowania w sprawozdaniu Rb-27S w kolumnie „Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy” wraz z umorzeniem zaległości podatkowej, odroczeniem terminu płatności podatku i rozłożeniem zapłaty podatku na raty oraz odroczeniem i rozłożeniem na raty zapłaty zaległości podatkowej – nie można zaliczyć zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku (art. 22 § 2 o.p.) i ograniczenia poboru

zaliczek na podatek (art. 22 § 2a o.p.). Warto podkreślić, że – wbrew stanowisku Ministra Finansów – wymienione instytucje nie stanowią w rozumieniu art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. ani ulg podatkowych, ani ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o czym jednoznacznie przekonuje treść art. 18 ust. 1 u.d.j.s.t., który stanowi: „Do udzielania ulg podatkowych, umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminów płatności należności z tytułu podatków i opłat stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, a także zwalniania z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru tych należności mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa”. By uniknąć niejasności, niezbędne w tym kontekście były dwie uwagi. Po pierwsze, skoro art. 18 ust. 1 u.d.j.s.t. wymienia niezależnie od siebie instytucję zwolnienia z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru oraz ulgi podatkowe, to – zgodnie z regułą interpretacji językowej zakazującą wykładni *per non est* – nie sposób uznać, że owo zwolnienie bądź ograniczenie jest postacią ulgi podatkowej. Po drugie, ponieważ art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. stanowi o ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych, a art. 18 ust. 1 u.d.j.s.t. dotyczy umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminów płatności należności publicznoprawnych, a także zwalniania z obowiązku pobrania bądź ograniczenia poboru tych należności, nie jest dopuszczalne utożsamienie rozważanych kategorii, o czym z kolei przesądza reguła interpretacji językowej, która wyklucza przypisanie tego samego znaczenia dwóm różnym wyrażeniom występującym w tym samym akcie normatywnym.

Jak wynika z analizy skarżonych regulacji rozporządzenia, których treść – zarówno w opinii wnioskodawcy, jak i w opinii Ministra Finansów, chociaż wbrew jednoznaczному stanowisku Sejmu – ma w pełni korespondować z art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t., w wypadku rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej, taka zaległość może być nawet dwukrotnie uwzględniona w sprawozdaniach budżetowych gminy za poszczególne lata: całość zaległości podatkowej w roku jej rozłożenia na raty (jako skutek finansowy wynikający z zastosowania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego) oraz poszczególne raty tej zaległości w latach ich uregulowania (jako dochód faktycznie uzyskany), co w przekonaniu Rady skutkuje zafałszowaniem obrazu potencjału dochodowego jednostki samorządu terytorialnego, uwzględnianego przy ustalaniu kwoty podstawowej i wpłaty wyrównawczej.

Analiza kwestionowanych przepisów prawnych doprowadziła Trybunał Konstytucyjny do wniosku, że w niniejszej sprawie konieczne było zastosowanie zasady *falsa demonstratio non nocet*, ponieważ trzeba zgodzić się z Sejmem, iż w rzeczywistości uregulowania ustawy o dochodach oraz rozporządzenia należało poddać oddzielnemu badaniu. Pomimo związkowego ujęcia przedmiotu kontroli przez wnioskodawcę, nie budzi jednak wątpliwości, że rozważane akty normatywne wyrażają odrębne zespoły norm prawnych. W szczególności wymaga podkreślenia, że wyrażony w art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. nakaz uwzględniania dochodów wykazanych w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, sporządzonych zgodnie z przepisami o finansach publicznych w zakresie sprawozdawczości budżetowej, w żadnym razie nie jest tożsamy z odesłaniem do rozporządzenia, co oznacza, iż wymienione regulacje nie stanowią łącznie podstawy odtworzenia jednego unormowania.

5. W pierwszej kolejności Trybunał Konstytucyjny odniósł się do skarżonych przez wnioskodawcę przepisów ustawy o dochodach.

5.1. W rozważanym zakresie zauważenia wymagało przede wszystkim, że z analizy wniosku jednoznacznie wynika, iż podniesione w nim zastrzeżenia co do konstytucyjności kwestionowanych regulacji prawnych odnoszą się wyłącznie do treści art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t., na co słusznie zwrócił uwagę Sejm. Rada nie przedstawiła bowiem – ani tym bardziej nie uzasadniła – żadnego zarzutu naruszenia ustawy zasadniczej w wypadku: materialnych reguł dotyczących przyznawania gminom kwoty podstawowej (art. 20 ust. 2-6 u.d.j.s.t.), material-

nych reguł dotyczących obarczania gmin wpłatą wyrównawczą (art. 29 u.d.j.s.t.) czy też nakazu uwzględniania przy obliczaniu wskaźników G i Gg danych o dochodach zawartych w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem korekt złożonych w terminie do 30 czerwca roku bazowego (art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t.). Co więcej, zastrzeżenia podniesione we wniosku w odniesieniu do art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. dotyczą tylko jego zdania drugiego, zgodnie z którym 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, przy czym wnioskodawca ograniczył się do wskazania wyłącznie tej formy ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, jaką jest rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej.

Z punktu widzenia poprawnego wywiązania się z obowiązku uzasadnienia wniosku, podkreślenia wymagało, że Rada nie powiązała art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t. z przedstawionymi przez nią zarzutami niekonstytucyjności, ponieważ nie tylko nie rozważyła treści omawianego uregulowania, nie poddając go odpowiedniej interpretacji, lecz nawet nie przedstawiła argumentacji (ani merytorycznej, opierającej się na przyjętych językowych, systemowych i funkcjonalnych regułach wykładni, ani praktycznej, odwołującej się do określonego utrwalonego sposobu wykładni w działalności organów władzy publicznej), która miałaby uzasadnić takie jego rozumienie, jakie stało się przedmiotem sformułowanych przez nią zastrzeżeń. Jednocześnie ponownie wypadało zgodzić się z Sejmem, że językowo niejednoznaczne wyrażenie „skutki finansowe wynikające z zastosowania (...) ulg w spłacie zobowiązań podatkowych” nie zostało zdefiniowane w prawie, a w konsekwencji niezbędna jest jego właściwa interpretacja, w szczególności w kontekście ulgi w postaci rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej. Wydaje się, że Rada – przyjmując, iż w wypadku rozważanej ulgi skutki finansowe z niej wynikające oznaczają uwzględnienie zaległości podatkowej zarówno w roku jej rozłożenia na raty, jak i w latach faktycznego uregulowania przez podatnika poszczególnych rat – zaakceptowała *implicite* takie rozumienie art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t., jakie w jej przekonaniu (oraz w opinii Ministra Finansów) koresponduje z treścią rozporządzenia. W tym względzie należało jednak przypomnieć, że regulacji ustawowych nie wolno interpretować przez pryzmat regulacji podustawowych; wręcz przeciwnie, według reguł systemowych akty o niższej mocy prawnej wyklada się w zgodzie z aktami o wyższej mocy prawnej.

Brak wymaganego uzasadnienia wniosku w zakresie dotyczącym kwestionowanych przepisów ustawy o dochodach obligował Trybunał Konstytucyjny do umorzenia postępowania w tej części na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK.

5.2. Umarzając postępowanie w odniesieniu do skarżonych regulacji ustawy o dochodach ze względu na obligatoryjne przesłanki określone w ustawie o organizacji TK, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że przedstawiony we wniosku w zarysie problem konstytucyjny należało uznać za potencjalnie istotny. W konsekwencji, mając na celu zapewnienie realizacji wyznaczonego przez ustawę zasadniczą standardu ochrony kondycji finansowej jednostek samorządu terytorialnego, Trybunał uważał za właściwe wskazanie na wynik przeprowadzonej przez niego w zgodzie z Konstytucją wykładni art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t., uwzględniającej zarazem zaprezentowane w sprawie stanowisko Sejmu.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że w wypadku ustawy o dochodach jedyne istotne zagadnienie podniesione przez wnioskodawcę dotyczy wyrażenia „skutki finansowe wynikające z zastosowania (...) ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”, występującego w art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t. O ile nie budzi wątpliwości, że w kontekście rozważanego przepisu ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych są odroczenie płatności, rozłożenie na raty i umorzenie należności publicznoprawnej, to nie jest jasne, co ma być rozumiane jako skutek finansowy wynikający z zastosowania rozważanych ulg (z wyjątkiem umorzenia zaległości

podatkowej, które ze względu na zupełnie odmienny charakter zostanie pominięte w dalszej analizie). Zdaniem wnioskodawcy, omawiany skutek w wypadku rozłożenia należności publicznoprawnej na raty (a konsekwentnie również odroczenia jej płatności) polega na tym, że odpowiadający jej dochód może zostać nawet dwukrotnie uwzględniony przy ustalaniu uprawnienia do otrzymania i wysokości subwencji ogólnej oraz przy ustalaniu obowiązku dokonania i wysokości wpłaty wyrównawczej: pierwszy raz w roku, w którym organ podatkowy podjął odpowiednią decyzję, a drugi raz w roku bądź w latach, w których jednostka samorządu terytorialnego faktycznie uzyska przysporzenie. Z takim zapatrywaniem zgodził się Minister Finansów.

Trybunał uważa wskazaną interpretację za nietrafną, dzieląc w tym względzie przekonywającą argumentację Sejmu, przedstawioną w piśmie jego Marszałka: „[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 podkreślić, 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 (...). 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”.

Z punktu widzenia rozpatrywanego problemu podstawowe znaczenie ma to, że przedstawiona wykładnia wyrażenia „skutki finansowe wynikające z zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych” w pełni koresponduje z wymaganiami stawianymi przez ustawę zasadniczą. Po pierwsze, wypadało zauważyć, że zgodnie z art. 167 ust. 1 Konstytucji, jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, przy czym jej art. 167 ust. 2 precyzuje, że dochodami tych jednostek są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa. Jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału, z naruszeniem zasady adekwatności, wyrażonej w pierwszym wymienionym postanowieniu ustawy zasadniczej, mamy do czynienia przede wszystkim wówczas, gdy wykazane zostanie, że jednostki samorządu terytorialnego przy danych dochodach nie są w stanie realizować przynajmniej niektórych ze swoich zadań publicznych, ponieważ pomiędzy poziomem dochodów a zakresem zadań występują istotne dysproporcje. Nie znaczy to jednak, że przy ustalaniu przysługującego im uprawnienia do otrzymania subwencji ogólnej dopuszczalne jest posługiwanie się zniekształconym obrazem ich kondycji finansowej, co miałyby miejsce w razie dwukrotnego uwzględniania należności publicznoprawnych, w wypadku których zastosowano rozważane ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Po drugie, wzięcia pod uwagę wymagał również art. 165 ust. 1 Konstytucji: „Jednostki samorządu terytorialnego mają osobowość prawną. Przysługują im prawo własności i inne prawa majątkowe”. W tym kontekście należało z kolei podkreślić, że owo kwestionowane dwukrotne uwzględnianie należności publicznoprawnych mogłoby skutkować nieuzasadnionym obciążeniem jednostki samorządu terytorialnego obowiązkiem dokonania wpłaty wyrównawczej bądź zwiększeniem jej wysokości, co powodowałoby uszczuplenie przysługujących takiej jednostce praw majątkowych.

Jako że przedstawiony przez Trybunał Konstytucyjny rezultat interpretacji językowej art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t. odpowiada również wymaganiom stawianym przez Kon-

stytucję, rozważane rozwiązanie zasługuje na akceptację. Analizie poddano jednak również dwa argumenty natury funkcjonalnej przemawiające przeciwko jego przyjęciu, uznając je ostatecznie za bezzasadne.

Pierwszy argument opiera się na założeniu, że skoro w wypadku należności publicznoprawnych stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, o przyznaniu rozważanych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych rozstrzyga samorządowy organ podatkowy albo – jeżeli są one pobierane przez urząd skarbowy – naczelnik tego urzędu „za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego” (art. 18 ust. 2 u.d.j.s.t.), to w rzeczywistości odpowiedzialność za stosowanie owych ulg spoczywa właśnie na tych jednostkach jako prowadzących w rozważanym obszarze własną politykę podatkową. Nie jest przy tym jednocześnie wykluczone, że korzystając z przyznanych im uprawnień, będą ich nadużywać, udzielając ulg w taki sposób, by zniekształcić obraz swojej kondycji finansowej, a tym samym uzyskać subwencję ogólną lub zwiększyć jej kwotę bądź uniknąć obowiązku dokonania wpłaty wyrównawczej lub zmniejszyć jej wysokość. Odnosząc się do przedstawionego argumentu, Trybunał zauważył, że o ile w sensie szerokim posłużenie się w omawianym kontekście pojęciem polityki podatkowej można by uznać za usprawiedliwione, o tyle jego użycie w znaczeniu dosłownym wydaje się chybione. Rozstrzygnięcia dotyczące udzielenia omawianych ulg nie są bowiem przejawem aktywności jednostek samorządu terytorialnego w zakresie polityki podatkowej, lecz stanowią prawne formy działania organów podatkowych. Jakkolwiek rozłożenie na raty lub odroczenie płatności należności publicznoprawnej następuje w ramach uznania administracyjnego, to wymaga ono stwierdzenia zaistnienia przesłanek przewidzianych w szczególności w art. 67a § 1 o.p., a mianowicie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, co następnie podlega weryfikacji zarówno przez organ podatkowy drugiej instancji, jak i przez sądy administracyjne, z zastrzeżeniem, że chociaż na postanowienie przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego w przedmiocie zgody na zastosowanie jednej z wymienionych ulg nie przysługuje ani zażalenie, ani skarga do sądu administracyjnego, to jednak podlega ono kontroli sądowno-administracyjnej łącznie z właściwą decyzją (zob. uchwałę NSA z 1 marca 2010 r., sygn. akt II FPS 9/09, ONSAiWSA nr 3/2010, poz. 41).

Z kolei drugi argument wskazuje na okoliczność, że w razie zastosowania rozważanych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jednostka samorządu terytorialnego jest uprawniona do opłaty prolongacyjnej (zob. art. 57 o.p.), która miałaby niwelować stratę związaną z nieuzyskaniem lub zmniejszeniem subwencji ogólnej bądź z powstaniem obowiązku dokonania wpłaty wyrównawczej lub zwiększeniem jej wysokości. W tym zakresie należało jednak zauważyć, że rozpatrywana opłata, która w wypadku należności publicznoprawnych stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego jest wprowadzana fakultatywnie przez radę takiej jednostki, stanowi jedynie – ogólnie ujmując – odpowiednik odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, przy czym jej stawka nie może być wyższa niż obniżona stawka owych odsetek (aktualnie 4% w stosunku rocznym).

Akceptacja przedstawionej przez Trybunał wykładni art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t. dezaktualizuje przy tym podniesiony przez wnioskodawcę problem konstytucyjny dotyczący ustawy o dochodach.

6. W drugiej kolejności Trybunał Konstytucyjny odniósł się do skarżonych przez wnioskodawcę przepisów rozporządzenia.

6.1. W tym wypadku należało przede wszystkim zauważyć, że badany akt normatywny nie został wydany na podstawie ustawy o dochodach. Ustanowiono go bowiem w celu wykonania ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r.

poz. 2077, ze zm.; dalej: u.f.p. lub ustawa o finansach), przy czym relewantna w omawianym zakresie jest treść art. 41 ust. 1, 2 i 6 u.f.p.:

„1. Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów, o których mowa w art. 3.

2. Minister Finansów, po zasięgnięciu opinii Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, określi, w drodze rozporządzenia:

1) rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań:

a) z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego,

b) z wykonania planów finansowych jednostek budżetowych,

c) z dochodów i wydatków na rachunkach, o których mowa w art. 163 i art. 223,

d) z wykonania planów finansowych samorządowych zakładów budżetowych,

e) z wykonania planów finansowych agencji wykonawczych,

f) z wykonania planów finansowych instytucji gospodarki budżetowej,

g) z wykonania planów finansowych państwowych funduszy celowych,

h) o stanie środków finansowych na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego,

i) z wykonania planów finansowych Zakładu Ubezpieczeń Społecznych,

j) (uchylona);

2) jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych sprawozdań, o których mowa w pkt 1, oraz odbiorców tych sprawozdań;

3) rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów o partnerstwie publiczno-prywatnym zawieranych na podstawie odrębnych ustaw przez podmioty sektora finansów publicznych.

6. Minister Finansów, wydając rozporządzenia, o których mowa w ust. 2, 4 i 5, uwzględni konieczność określenia wzorów formularzy sprawozdań i stopnia szczegółowości danych umożliwiających podanie do publicznej wiadomości informacji, o których mowa w art. 36 ust. 1 oraz w art. 38 pkt 1, a także sporządzenie informacji z wykonania budżetu państwa”.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił przy tym, że rozporządzenie, co nie jest sytuacją typową, pełni dwie różne, chociaż niewątpliwie powiązane ze sobą funkcje. Z jednej strony, na podstawie art. 41 ust. 2 u.f.p., rozporządzenie określa zasady sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych, w tym jednostki samorządu terytorialnego, poszczególnych sprawozdań, mających na celu dostarczenie określonych informacji z zakresu finansów publicznych, z drugiej zaś – ze względu na art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. – dane o dochodach zawarte w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, sporządzonych zgodnie z rozporządzeniem, mają być podstawą wyliczenia wskaźników G i Gg, służących w wypadku gmin w szczególności ustaleniu uprawnienia do otrzymania i wysokości kwoty podstawowej oraz obowiązku dokonania i wysokości wpłaty wyrównawczej. Odpowiednio zatem, w kontekście rozpatrywanej sprawy, wyróżnić należy dwa zakresy stosowania rozporządzenia: związany z wykonaniem art. 41 ust. 2 u.f.p. oraz związany z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t., co jest o tyle istotne, o ile wnioskodawca kwestionuje konstytucyjność § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 oraz § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 załącznika nr 39 jedynie w drugim wymienionym zakresie.

Rozporządzenie zostało uchylone 13 stycznia 2018 r. przez § 23 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. poz. 109, ze zm.; dalej rozporządzenie z 2018 r.). Zgodnie przy tym z jednolitym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, derogacja regulacji prawnej nie jest równoznaczna z utratą przez nią mocy obowiązującej, jeżeli taka regulacja ze względu na przyjęte rozwiązanie intertemporalne nadal normuje określone stany faktyczne, co oznacza, że wciąż stanowi

podstawę rekonstrukcji obowiązujących norm prawnych, różniących się od norm pierwotnie w niej wyrażonych ograniczonym zakresem czasowym.

Trybunał zwrócił uwagę, że rozporządzenie z 2018 r. – odmiennie niż utrzymują Prokurator Generalny i Minister Finansów – zawiera przepisy przejściowe, które pozwalają rozstrzygnąć problemy intertemporalne związane z uchycieniem rozporządzenia, a mianowicie: § 21 („Przepisy rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań Rb-33 i Rb-50 za IV kwartały 2017 r., Rb-28 Programy za grudzień 2017 r. i za rok 2017 oraz sprawozdań sporządzanych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się od dnia 1 stycznia 2018 r.”) oraz § 22 („Sprawozdania i korekty sprawozdań za okresy sprawozdawcze roku 2017, z wyjątkiem sprawozdań Rb-33 i Rb-50 za IV kwartały 2017 r., Rb-28 Programy za grudzień 2017 r. i za rok 2017, sporządza się i przekazuje się zgodnie z dotychczasowymi przepisami”). Analiza regulacji przejściowych rozporządzenia z 2018 r. w związku z poszczególnymi przepisami rozporządzenia normującymi terminy przekazywania sprawozdań i ich korekt, prowadzi do wniosku, że rozporządzenie zachowało częściowo moc obowiązującą w zakresie związanym z wykonaniem art. 41 ust. 2 u.f.p. Jako że ostatnie okresy sprawozdawcze podlegające rozporządzeniu przypadały w 2017 r., nie stanowi ono już wprawdzie podstawy składania nowych sprawozdań, jednak nadal może być podstawą dokonywania korekt przynajmniej niektórych z wcześniej złożonych sprawozdań (zob. § 24 ust. 4 załącznika nr 39, odnoszący się do relewantnych w rozpoznawanej sprawie korekt dotyczących składanych przez jednostki samorządu terytorialnego rocznych sprawozdań Rb-PDP oraz rocznych sprawozdań Rb-27S w zakresie danych objętych sprawozdaniem Rb-PDP, których to korekt dokonuje się do 5 lat wstecz, licząc od końca roku budżetowego poprzedzającego rok stwierdzenia nieprawidłowości).

Wymagało jednak podkreślenia, że kontroli konstytucyjności prawa podlegają przepisy rozporządzenia wyłącznie w zakresie związanym z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. Precyzyjnie rekonstruując przedmiot zaskarżenia przedstawiony we wniosku, należało uznać, iż obejmuje on: § 8 ust. 2 w związku z § 3 ust. 1 pkt 4 oraz § 8 ust. 3 w związku z § 3 ust. 1 pkt 11 załącznika nr 39 w zakresie, w jakim – na potrzeby ustalenia uprawnień gminy do otrzymania kwoty podstawowej i jej wysokości oraz obowiązku gminy dokonania wpłaty wyrównawczej i jej wysokości – miałyby określać reguły sporządzania sprawozdań w sytuacji, gdy zastosowano jedną z ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t., polegającą na rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej. Podniesione przez wnioskodawcę zastrzeżenia co do konstytucyjności prawa dotyczyły zatem, co trzeba podkreślić, jedynie sprawozdań, nie obejmując ich korekt, chociaż w kontekście stwierdzenia nieobowiązania skarżonych unormowań nie miało to żadnego znaczenia.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że rozporządzenie w kwestionowanym zakresie niewątpliwie utraciło moc obowiązującą. Zgodnie z art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t., przy wyliczaniu wskaźników G i Gg, służących w szczególności ustaleniu kwoty podstawowej oraz wpłaty wyrównawczej, bierze się pod uwagę dochody wykazane w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego za rok poprzedzający rok bazowy, z uwzględnieniem korekt złożonych do właściwych regionalnych izb obrachunkowych w terminie do 30 czerwca roku bazowego. Mając przy tym na uwadze, że 2017 r. był ostatnim podlegającym regulacjom rozporządzenia, za relewantne w kontekście przywołanego przepisu ustawy o dochodach trzeba było uznać sprawozdania za 2017 r. oraz korekty tych sprawozdań, które gminy przekazały do 30 czerwca 2018 r. Można przy tym jedynie wspomnieć, iż dane o dochodach w nich zawarte zostały uwzględnione przy opracowaniu i uchwaleniu ustawy budżetowej na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r. (Dz. U. poz. 198). Ustawa ta została ogłoszona 1 lutego 2019 r., co oznacza, że upłynął już także liczony od tej daty 14-dniowy termin poinformowania jednostek samorządu terytorialnego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wyni-

kających z ustawy budżetowej rocznych kwotach części subwencji ogólnej oraz rocznych wpłatach (art. 33 ust. 1 pkt 2 u.d.j.s.t.).

Utrata przez rozporządzenie w kwestionowanym zakresie mocy obowiązującej przed wydaniem orzeczenia co do jego konstytucyjności obligowała Trybunał Konstytucyjny do umorzenia postępowania w tej części na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 4 otpTK.

6.2. Trybunał Konstytucyjny uznał przy tym za właściwe wskazanie, że przedstawiona przez niego wykładnia art. 32 ust. 3 u.d.j.s.t. pozwala ustalić poprawny sposób korzystania z danych o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zawartych w sprawozdaniach sporządzonych zgodnie z rozporządzeniem. Ponownie należało tu jednak uwzględnić dwa zakresy jego normowania: związany z wykonaniem art. 41 ust. 2 u.f.p. oraz związany z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t.

W pierwszym wypadku treść rozporządzenia ma służyć wykonaniu ustawy o finansach, określając jedynie reguły sporządzania poszczególnych sprawozdań mających na celu pozyskanie niezbędnych informacji z zakresu finansów publicznych. Nie można przy tym wykluczyć, że z pewnych względów dopuszczalne, a nawet wskazane było to, by dochody podatkowe, w wypadku których zastosowano określone ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, wykazywać w sprawozdaniach zarówno w roku, w którym organ podatkowy podjął odpowiednią decyzję, jak i w roku bądź w latach, w których dany dochód został faktycznie uzyskany.

W drugim wypadku należy z kolei podkreślić, że wyłącznym źródłem obowiązku uwzględniania w zakresie związanym z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. danych o dochodach zawartych w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego, sporządzanych na podstawie rozporządzenia, jest ustawa o dochodach, która samodzielnie określa również zakres tego obowiązku. W konsekwencji to treść ustawy o dochodach, a nie treść rozporządzenia rozstrzyga o tym, co ma być uważane za ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w rozumieniu art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t., oraz o tym, na czym polega skutek finansowy wynikający z ich zastosowania, o którym mowa w tym przepisie. Przyjęcie odmiennego zapatrywania skutkowałoby naruszeniem fundamentalnej reguły wykładni systemowej zakazującej interpretowania aktów o wyższej mocy prawnej przez pryzmat aktów o niższej mocy prawnej.

Jak wynika z wcześniejszych ustaleń ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych w rozumieniu art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t. są – jeżeli pominąć umorzenie – rozłożenie na raty oraz odroczenie terminu płatności należności publicznoprawnej, a skutek finansowy wynikający z ich zastosowania, o którym mowa w tym przepisie, oznacza odsunięcie w czasie momentu uzyskania określonego dochodu podatkowego. Powoduje to w praktyce, że uwzględniając dane o dochodach zawarte w sprawozdaniach sporządzonych przez jednostki samorządu terytorialnego na podstawie rozporządzenia, w wypadku należności, które rozłożono na raty lub których termin płatności odroczone, odpowiadający im dochód – w zakresie związanym z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. – należałoby brać pod uwagę tylko jednokrotnie, a mianowicie w roku bądź w latach, w których został on faktycznie uzyskany.

Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił zarazem, że selektywne uwzględnianie informacji o dochodach wykazanych w sprawozdaniach jednostek samorządu terytorialnego w żadnym wypadku nie jest równoznaczne z arbitralnym stosowaniem rozporządzenia. Nie podważając bowiem istnienia obowiązku sporządzenia każdego z rozważanych sprawozdań zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu, trzeba jeszcze raz podkreślić, że o tym, które z zawartych w nich danych powinny być brane pod uwagę w zakresie związanym z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t., ustawa o dochodach decyduje samodzielnie. Akceptacja przedstawionego stanowiska dezaktualizuje podniesiony przez wnioskodawcę problem konstytucyjny dotyczący rozporządzenia.

6.3. Rozporządzenie z 2018 r. nie było wprowadzone objęte zaskarżeniem, niemniej analiza jego treści, a w szczególności treści, będących odpowiednikami kwestionowanych przepisów rozporządzenia, § 3 ust. 1 pkt 4 i 11 oraz § 7 ust. 2 i 4 załącznika nr 36 – Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, pozwala uznać, że rozwiązania zawarte w nowym akcie wykonawczym, przynajmniej w obszarze relewantnym w rozpatrywanej sprawie, nie uległy istotnej zmianie w stosunku do poprzedniego stanu prawnego, co potwierdził Minister Finansów. Zatem poczynione przez Trybunał Konstytucyjny ustalenia dotyczące właściwego sposobu korzystania w zakresie związanym z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. z informacji dostarczanych przez jednostki samorządu terytorialnego w sprawozdaniach przewidzianych w rozporządzeniu należy odnieść również do sprawozdań sporządzanych na podstawie rozporządzenia z 2018 r.

Wydaje się jednak, że celowe byłoby rozważenie przez Ministra Finansów możliwości pełnego dostosowania treści rozporządzenia z 2018 r. – w granicach szerokiej swobody pozostawionej przez art. 41 ust. 2 i 6 u.f.p. – do wskazanej przez Trybunał wykładni art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t.

7. Trybunał Konstytucyjny zastrzegł jednocześnie, że zignorowanie przedstawionej przez niego, a podzielonej przez Sejm interpretacji art. 32 ust. 3 zdanie drugie u.d.j.s.t. oraz będącego jej konsekwencją stanowiska odnośnie do sposobu uwzględniania danych o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zawartych w stosownych sprawozdaniach w zakresie związanym z dyspozycją art. 32 ust. 1 u.d.j.s.t. może mieć poważne i niewątpliwie negatywne skutki dla finansów jednostek samorządu terytorialnego, jednak ostatecznie może również prowadzić do znacznie bardziej niepożądanych skutków dla finansów państwa w razie ewentualnego stwierdzenia niekonstytucyjności odpowiednich regulacji.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.