

DZ.U. 1997 NR 157 POZ. 1039

WYROK

TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO
z dnia 15 grudnia 1997 r.
Sygn. akt K. 13/97

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Błażej Wierzbowski – przewodniczący
Zdzisław Czeszejko-Sochacki – sprawozdawca
Stefan Jaworski
Krzysztof Kolasiński
Ferdynand Rymarz

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 15 grudnia 1997 r. na rozprawie sprawy z wniosku Rady Gminy Bojszowy z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: wnioskodawcy, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Prokuratora Generalnego o stwierdzenie:

zgodności art. 1 pkt 1 i art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 149, poz. 704) z art. 1 przepisów konstytucyjnych pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426; zm.: z 1995 r. Nr 38, poz. 184, Nr 150, poz. 729; z 1996 r. Nr 106, poz. 488),

o r z e k a

Art. 1 pkt 1 oraz art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 149, poz. 704) jest zgodny z art. 2 i z art. 167 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483).

Uzasadnienie:

I

1. Rada Gminy Bojszowy, zgodnie ze swą uchwałą Nr XXXI/128/97 z 5 lutego 1997 r. wniosła o stwierdzenie zgodności art. 1 pkt 1 i art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin

(Dz.U. Nr 149, poz. 704) z art. 1 przepisów konstytucyjnych utrzymanych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426; zm.: z 1995 r. Nr 38, poz. 184, Nr 150, poz. 729; z 1996 r. Nr 106, poz. 488), a ponadto o stwierdzenie zgodności art. 1 pkt 1 ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 149, poz. 704) z art. 14 ust. 2 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 129, poz. 600 ze zm.) oraz art. 1 pkt 13 ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 154, poz. 794) w zakresie w jakim przepis ten dodaje po art. 15 ustawy art. 15 a.

Zdaniem wnioskodawcy realizacja zaskarżonych przepisów ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin, naraża gminę na negatywne skutki finansowe. Podatek od nieruchomości naliczany i pobrany od budowli na podstawie obowiązujących przepisów podatkowych w 1996 r. stanowi jeden ze składników ogólnych dochodów gminy za pierwsze półrocze 1996 r., który to dochód stanowi podstawę do naliczenia należnej budżetowi państwa kwoty zwiększonej wpłaty na subwencje ogólną, płatną w roku kalendarzowym i roku budżetowym 1997 z budżetu gminy.

Wnioskodawca zarzuca, iż nowelizacja, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1997 r., wprowadziła nową zasadę naliczania podatku od budowli, a uzyskiwane z tego tytułu kwoty należne budżetowi gminy uległy zmniejszeniu w stosunku do roku 1996. W konsekwencji należna od gminy wpłata z przeznaczeniem na zwiększenie subwencji ogólnej za rok 1997 została wyliczona na podstawie dochodów gminy wyższych /składnik – budowle/ natomiast faktyczna płatność nastąpi z dochodów niższych, bo przeliczonych według zasad określonych w ustawie będącej przedmiotem wniosku, a uzyskiwanych przez gminę w 1997 r. W przypadku gminy Bojszowy oznacza to dwukrotne uszczuplenie jej budżetu.

Ponadto, zdaniem wnioskodawcy, wejście w życie ustawy o zmianie ustawy z dniem 1 stycznia 1997 r. narusza zasadę niedziałania prawa wstecz oraz skutkuje zmianą reguł finansowych już w trakcie roku budżetowego, który jest pełnym rokiem kalendarzowym. Nowelizacja ustawy nastąpiła bowiem po upływie terminu na przygotowanie projektu budżetu gminy, który zgodnie z art. 52 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym musiał być przedłożony Radzie Gminy i Regionalnej Izbie Obrachunkowej pod rygorem negatywnych skutków prawnych w terminie do 15 listopada 1996 r.

Zdaniem wnioskodawcy zaskarżone przepisy wprowadzają nowe i sprzeczne zasady podziału dochodu gmin, a zmiany jego źródeł stanowią ingerencję ustawodawcy uszczuplającą samodzielność finansową gminy, zaś poprzez niekonsekwentność i sprzeczność skutków finansowych podważają zasadę zaufania do państwa i do stanowionego przezeń prawa.

2. Wniosek Rady Gmin Bojszowy został poddany wstępnemu rozpatrzeniu przez Trybunał na posiedzeniu niejawnym w składzie jednoosobowym, w trybie art. 23 ust. 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (tekst jednolity z 1991 r. Dz.U. Nr 109, poz. 470 ze zm.). Postanowieniem z 5 marca 1997 r. Trybunał Konstytucyjny:

1) nadał dalszy bieg wnioskowi o stwierdzenie zgodności art. 1 pkt 1 oraz art. 4 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin z art. 1 przepisów konstytucyjnych;

2) nie nadał dalszego biegu wnioskowi o stwierdzenie zgodności art. 1 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin z art. 14 ust. 2 ustawy z 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin oraz art. 1 pkt 13 ustawy z 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin w zakresie, w jakim przepis ten dodaje po art. 15 ustawy o finansowaniu gmin – art. 15a.

Trybunał Konstytucyjny uznał, że wniosek gminy Bojszowy w części, obejmującej zarzut niezgodności art. 1 pkt 1 oraz art. 4 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin z art. 1 utrzymanych w mocy przepisów konstytucyjnych, spełnia wymagania określone w art. 22 i 23 ustawy z 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym, a jego merytoryczna ocena wymaga przeprowadzenia dalszego postępowania. Trybunał Konstytucyjny nie orzeka natomiast o zgodności aktu ustawodawczego z innym aktem ustawodawczym. Stąd wniosek w części obejmującej stwierdzenie zgodności art. 1 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin z art. 14 ust. 2 ustawy z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin oraz art. 1 pkt 13 ustawy z dnia 22 grudnia 1995 r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin w zakresie, w jakim przepis ten dodaje po art. 15 ustawy o finansowaniu gmin – art. 15a nie odpowiada wymaganiom określonym w art. 22 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W tym zakresie wniosek gminy Bojszowy nie może być przedmiotem postępowania przed Trybunałem.

Postanowienie Trybunału co do nienadania biegu nie zostało zaskarżone przez wnioskodawcę

3. Prokurator Generalny w piśmie z 12 maja 1997 r. przedstawił stanowisko, iż kwestionowany przepis ustawy jest zgodny z art. 1 przepisów konstytucyjnych utrzymanych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą oraz o samorządzie terytorialnym. W piśmie tym zwrócił uwagę na to, iż wnioskodawca w istocie kwestionuje jedynie co do zasady zmianę podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, gdyż treść uzasadnienia odnosi się wyłącznie do dyspozycji art. 1 pkt. 1 lit. a ustawy z 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin (dalej: ustawa nowelizująca). Zdaniem Prokuratora Generalnego zakwestionowana regulacja rozstrzygnęła występującą w praktyce rozbieżność dotyczącą tego co stanowi wartość początkową budowli; czy jest to wartość historyczna, czy też wartość uwzględniająca aktualizację wyceny budowli. W oparciu o tę regulację nastąpiło urealnienie podstawy opodatkowania budowli, która aktualnie pozostaje w racjonalnym związku z jej wartością rzeczywistą, co zdaniem Prokuratora Generalnego było również zamiarem ustawodawcy. Określona zakwestionowanym przepisem, podstawa opodatkowania budowli nie jest – do czasu całkowitego jej zamortyzowania – wartością stałą i skutkiem jej wprowadzenia dochody gmin z tego tytułu będą ulegać wahaniom, także na ich niekorzyść. Jednakże ta okoliczność nie może mieć decydującego znaczenia dla oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu.

Dla uzasadnienia przedstawionego stanowiska Prokurator Generalny odwołał się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, m.in. w sprawach K. 1/94, K. 8/95, w których Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „w myśl konstytucyjnego podziału władzy, kształtowanie zasad prawnych systemu podatkowego stanowi domenę władzy ustawodawczej, która ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa. (...) Konsekwencją konstytucyjnego obowiązku

ustawodawcy ustanowienia regulacji zapewniającej gminom dochody własne w sposób rzeczywisty jest też zakaz dokonywania takich zmian w ustawodawstwie, które prowadziłyby do faktycznego przekreślenia dochodów własnych gmin. Eliminacji określonych źródeł dochodów własnych gmin nie można jednak mylić z ich modyfikacjami, nawet gdy rezultat danej modyfikacji jest niekorzystny dla finansów gmin”.

Zdaniem Prokuratora Generalnego istota problemu sprowadza się do oceny czy i ewentualnie w jakim stopniu zakwestionowany przepis naruszył samodzielność finansową gmin. O naruszeniu samodzielności finansowej gmin można byłoby mówić wyłącznie wtedy, gdyby skutkiem wprowadzonej zmiany, ogólne dochody roczne gmin uległy drastycznemu zmniejszeniu i to bez możliwości ich wyrównania. O takich skutkach zakwestionowanej regulacji, zdaniem Prokuratora Generalnego, nie może być mowy, bowiem ustawa nowelizująca wprowadziła – jednocześnie ze zmianą podstawy opodatkowania budowli – podwyższone stawki podatków od innych niż budowle nieruchomości, od środków transportu, maksymalne stawki opłat lokalnych i podatku leśnego. Wynika z tego, że skutkiem wprowadzonych zmian ogólne dochody gmin będą wyższe od dotychczasowych. Z tego powodu w ogóle nie można mówić o naruszeniu samodzielności finansowej gmin. „Ewentualne zmniejszenie dochodów z jednego tylko rodzaju podatków (od budowli) może skutkować mniejszym wzrostem, ogólnych dochodów gmin, ale nie ich uszczupleniem”.

Prokurator Generalny nie zgadza się również z argumentacją wnioskodawcy dotyczącą sposobu wyliczenia wysokości należnych wpłat z przeznaczeniem na subwencję ogólną. W ocenie Prokuratora Generalnego, wyliczenie takie nie powinno opierać się na jednym z elementów wskaźnika G, gdyż art. 14 ust. 1 i 2 ustawy o finansowaniu gmin nakazuje obliczać ten wskaźnik w oparciu o kwotę wszystkich należnych podstawowych dochodów podatkowych (podatek rolny, od nieruchomości, leśny, od środków transportu, od działalności gospodarczej osób fizycznych opłacanej w formie karty podatkowej oraz z opłat: skarbowej, eksploatacyjnej, a także dochody z udziałów w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa), a nie tylko na podstawie opodatkowania budowli.

Ustosunkowując się do zarzutu dotyczącego wstecznego działania przepisu art. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin (Dz.U. Nr 149, poz. 704), Prokurator Generalny stwierdza, iż pomimo, że weszła ona w życie po upływie 12 dni od jej ogłoszenia, które miało miejsce 19 grudnia 1996 r., nie można uznać, że ma ona działanie retroaktywne. Zmodyfikowana podstawa opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości obowiązuje na przyszłość, tzn. dotyczy tylko podatków płaconych z tego tytułu po 1 stycznia 1997 r.; pierwszy termin wymagalności tego podatku przypada na dzień 15 stycznia 1997 r. – od osób prawnych, zaś na dzień 15 marca 1997 r. od osób fizycznych.

II

Na rozprawie 15 grudnia 1997 r. przedstawiciel wnioskodawcy podtrzymał wniosek i powołał się na zawartą w nim argumentację, z tym, że ze względu na wejście w życie Konstytucji RP, jako kryterium kontroli konstytucyjności wskazał art. 2 i art. 167 ust. Konstytucji. Przedstawiciel Sejmu wniósł o uznanie kwestionowanych przepisów ustawy za zgodne z konstytucją, bowiem jego zdaniem nowelizacja ustawy wprowadziła zmianę podstawy opodatkowania budowli, ale równocześnie zwiększyła stawki podatku od nieruchomości w pozostałych postaciach. W konsekwencji nie naruszyła zasady samodzielności finansowej gmin. Przedstawiciele Ministra Finansów podtrzymali

stanowisko wyrażone na piśmie, dowodzące, że zakwestionowana regulacja jest zgodna z konstytucją. Pogląd o zgodności kwestionowanych przepisów ustawy z konstytucją wyraził również przedstawiciel Prokuratora Generalnego, odwołując się do swego pisemnego stanowiska.

III

Przed przystąpieniem do rozpatrzenia zarzutów Rady Gminy Bojszowy, zaznaczyć trzeba, że wskazany we wniosku wzorzec (kryterium) kontroli konstytucyjności zachowuje aktualność na gruncie Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. Powołany bowiem we wniosku art. 1 przepisów konstytucyjnych pozostawionych w mocy na podstawie art. 77 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426; zm.: z 1995 r. Nr 38, poz. 184, Nr 150, poz. 729; z 1996 r. Nr 106, poz. 488) został dosłownie recypowany w art. 2 Konstytucji RP. Dodać należy, że konstytucja nie tylko zachowała dotychczasowe przepisy odnoszące się do samorządu terytorialnego (art. 70–75 Małej Konstytucji), ale je wyraźnie rozbudowała i wzmocniła (art. 163–172 Konstytucji RP), poddając ochronie sądowej poręczenie samodzielności jednostek samorządu terytorialnego (art. 165 ust. 2). Intencja i wola ustrojodawcy co do pozycji ustrojowej samorządu nie pozostawia więc żadnych wątpliwości. Na tym tle także poglądy doktryny i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zachowują aktualność.

Szczególnego podkreślenia wymaga jednoznaczne stanowisko orzecznictwa Trybunału co do pozycji ustrojowej gmin i ich samodzielności. Przypomnieć trzeba myśl, wyrażoną w orzeczeniu z 24 stycznia 1995 r., K. 5/94 (OTK w 1995 r., cz. I, s. 40–41), iż istotę wprowadzenia w 1990 r. samorządu terytorialnego stanowiło wyraźne rozdzielenie władzy centralnej i szczebla gminnego. Gmina stała się podmiotem konstytucyjnych praw i obowiązków, ukształtowanych zwłaszcza w oparciu o zasadę jej samodzielności. Rozwijając tę myśl Trybunał w orzeczeniu z 4 października 1995 r., K. 8/95 za istotny element owej podmiotowości uznał samodzielność finansową gminy. Trybunał stwierdził przy tym, że eliminacji określonych źródeł dochodów własnych gmin nie można jednak mylić z ich modyfikacjami, nawet gdy rezultat danej modyfikacji jest niekorzystny dla finansów gmin. Dopóki ustawodawca w sposób drastyczny nie naruszy samej istoty samodzielności finansowej gminy, przysługuje mu – pod warunkiem poszanowania innych norm, zasad i wartości konstytucyjnych – daleko idąca swoboda w określaniu zarówno źródeł dochodów własnych gmin, jak też poziomu tych dochodów (OTK w 1995 r., cz. II, poz. 28, s. 33).

Linie orzecznictwa w kwestiach związanych bezpośrednio z samodzielnością finansową gminy Trybunał przedstawił obszernie w uzasadnieniu orzeczenia z 23 października 1996 r. w sprawie K. 1/96 (OTK w 1996 r., t. II, poz. 36, s. 119 i n.). Przypominając, że samodzielności jednostek samorządu terytorialnego, w tym jego samodzielności finansowej, jako wartości chronionej i gwarantowanej konstytucyjnie nie wolno absolutyzować, Trybunał uznał, że prawne ramy, a więc i ograniczenia, działalności samorządu terytorialnego, polegającej na wykonywaniu zadań określonych jako „publiczne”, mogą być tworzone w formie ustaw, ale też tylko ustaw. Nie oznacza to jednak, że w powyższym zakresie ustawodawca może działać całkowicie dowolnie, bowiem konstytucyjna zasada samodzielności samorządu terytorialnego przy wykonywaniu jego zadań wiąże również organy państwa w zakresie władzy ustawodawczej.

Samodzielność może być przez nie ograniczona w drodze ustawy, ale pod warunkiem, że owe ograniczenia znajdują uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i konstytucyjnie chronionych wartościach, których przedkładanie nad zasadę ochrony samodzielności samorządu terytorialnego zależy od oceny ustawodawcy. Za niesprzeczne z konstytucją wypada uznać takie tylko ograniczenia, które odpowiadają wymaganiom konstytucyjnym zarówno pod względem formalno-proceduralnym, jak i materialnym. Jeżeli chodzi o kwestię finansowania gmin, Trybunał zwrócił uwagę na szczególną rolę art. 73 Małej Konstytucji, w którym stwierdza się, że dochodami jednostek samorządu terytorialnego są dochody własne tych jednostek, subwencje i dotacje (ust. 1) a źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego w zakresie zadań publicznych są gwarantowane ustawowo (ust. 2). Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego z artykułu tego wynika z jednej strony pozytywny obowiązek ustawodawcy ustanowienia regulacji zapewniających gminom dochody własne w sposób rzeczywisty. Z drugiej strony konsekwencją tego obowiązku jest zakaz dokonywania takich zmian w ustawodawstwie, które prowadziłyby do faktycznego przekreślenia dochodów własnych gmin.

Biorąc pod uwagę powyższe stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, ocena zasadności pierwszego zarzutu wnioskodawcy sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy zmiany wprowadzone przez kwestionowany przepis art. 1 ust. 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o finansowaniu gmin prowadzą do naruszenia istoty samodzielności finansowej gminy, czy też stanowią jedynie jej modyfikację, dopuszczalną na gruncie norm i zasad konstytucyjnych. Z kolei rozstrzygnięcie takie powinno być poprzedzone określeniem charakteru i zakresu zmian dokonanych przez zaskarżony przepis.

W związku z tym należy stwierdzić, że art. 1 ust. 1 zaskarżonej ustawy dokonał dwóch zmian w art. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. W wyniku pierwszej z nich ust. 1 pkt 2 art. 4, stanowiący, że podstawą opodatkowania dla budowli jest „ich wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane”, otrzymał nowe brzmienie zgodnie z którym podstawą opodatkowania dla budowli stanowi obecnie „ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego”. Druga zmiana wprowadzona przez kwestionowany przepis polegała na dodaniu w art. 4 trzech nowych ustępów w następującym brzmieniu:

„4. Jeżeli obowiązek podatkowy od budowli powstał w ciągu roku podatkowego – podstawą opodatkowania tej budowli stanowi wartość ustalona do obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego.

5. Jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawą opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa określona przez podatnika.

6. Jeżeli podatnik nie określi wartości budowli lub poda wartość nie odpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, który ustali wartość. W przypadku gdy podatnik nie określił wartości budowli lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości budowli przez biegłego ponosi podatnik”.

Z treści wniosku wynika, że wnioskodawca swój pierwszy zarzut kieruje przede wszystkim pod adresem pierwszej zmiany.

Analizując powyższe zmiany należy stwierdzić, że dotyczą one dochodu gmin jakim są wpływy z podatku od nieruchomości ustalanego i pobieranego na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (rozdział 2 tej ustawy). Pierwsza z dokonanych

zmian miała na celu usunięcie wątpliwości związanych z poprzednim brzmieniem art. 4 ust. 1 pkt 2, w tym wątpliwości powstałych na tle uchwały Trybunału Konstytucyjnego z 15 maja 1996 r. w sprawie W. 2/96. W sprawie tej Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 4 ust. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 8 i art. 11 ustawy z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych przez ustalenie, iż wartość początkowa budowli, stanowiąca podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla przedsiębiorstw państwowych nie ulega zmniejszeniu po ich przekształceniu w jednoosobowe spółki Skarbu Państwa o kwotę odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) dokonanych przez te przedsiębiorstwa. Przyczyną wystąpienia wnioskodawcy było stanowisko Ministra Finansów, iż jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (lub gmin) powstałe w wyniku przekształceń przedsiębiorstw państwowych w trybie określonym w rozdziale 2 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, wprowadzając do ewidencji księgowej na dzień 1 stycznia 1995 r. wartość początkową środków trwałych według ich wartości netto, po uprzednim dokonaniu aktualizacji wyceny tych środków. Stanowisko Ministra Finansów spowodowało dokonanie przez spółki korekt ich deklaracji w zakresie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odniesieniu do budowli, doprowadzając w konsekwencji do zmniejszenia wpływów gmin z tytułu tego podatku. Trybunał Konstytucyjny ustalił, że art. 8 i art. 11 ustawy z 13 lipca 1990 r. o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych nie dają po przekształceniu przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa podstaw do zmiany wartości początkowej stanowiącej dla budowli, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości spółki powstałej w wyniku przekształcenia. W praktyce jednak interpretacja przepisów art. 4 ust. 1 pkt 2 zawarta w uzasadnieniu uchwały TK, stała się przyczyną kontrowersji między podatnikami a gminami: czy podstawą opodatkowania budowli ma być ich wartość historyczna (jak to wynika z uzasadnienia), czy też wartość biorąca pod uwagę aktualizację ich wyceny (por. ekspertyza R. Mastalskiego, opublikowana w „Rzeczpospolitej” Nr 28 z 3 lutego 1997 r.) Projektodawcy dokonując zmiany art. 4 ust. 1 pkt 2 dążyli więc do ostatecznego wyeliminowania wątpliwości związanych z jego interpretacją a ponadto chcieli zapewnić budżetom gmin dochody własne z podatku od nieruchomości przypadającego od budowli, uwzględniające bieżącą aktualizację wartości tego przedmiotu opodatkowania. Potwierdziła to jednoznacznie debata sejmowa nad poselskimi projektami ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (por. 93 posiedzenie Sejmu 14 listopada 1996 r., s. 95–98). W drugiej z dokonanych przez art. 1 ust. 1 zmian zaproponowano z kolei przepisy regulujące sposób ustalania podstawy opodatkowania budowli, w wypadku gdy podmiot nie jest zobowiązany do dokonywania odpisów amortyzacyjnych oraz gdy obowiązek podatkowy powstanie w ciągu roku. Powyższe zmiany nie miały więc prowadzić do pozbawienia gmin źródła dochodu jakim jest podatek od nieruchomości, ich celem było jedynie precyzyjne i co ważniejsze, korzystniejsze dla gmin określenie podstawy opodatkowania dla budowli. Poza tym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nie tylko budowle, lecz przede wszystkim budynki i ich części oraz wymienione w przepisach ustawy grunty (art. 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych). Nie można więc twierdzić, że zmiany dokonane przez art. 1 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. z uwagi na ich charakter i zakres prowadzą nieuchronnie do drastycznego naruszenia istoty samodzielności finansowej gmin. Natomiast fakt, że w konkretnych przypadkach nowelizacja mogła narazić niektóre gminy na negatywne skutki finansowe nie podważa modyfikującego jedynie charakteru tych

zmian. Fakt ten mógłby mieć znaczenie, gdyby w wyniku nowelizacji wpływy, uzyskiwane przez gminy, z całego podatku od nieruchomości okazały się iluzoryczne. Tymczasem nie można zapominać, że nowelizacja z 6 grudnia 1996 r. wprowadziła nowe – generalnie wyższe – stawki podatku od nieruchomości (art. 1 pkt 2).

Jeżeli chodzi o zarzut naruszenia przez art. 4 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. zasady niedziałania prawa wstecz, to należy pamiętać, że ustawa działa z mocą wsteczną, kiedy początek jej stosowania ustalony został na czas wcześniejszy, aniżeli ten, w którym ustawa staje się obowiązująca, tj., w którym została prawidłowo ogłoszona. Treścią zasady niedziałania prawa wstecz jest więc zakaz nadawania prawu mocy wstecznej. Zakaz ten dotyczy zwłaszcza przepisów normujących prawa i obowiązki obywateli, jeżeli prowadzi to do pogorszenia ich sytuacji w stosunku do stanu poprzedniego. Kwestionowany art. 4 pkt 1 ustawy z 6 grudnia 1996 r. stanowi, iż ustawa ta wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, z tym, że jej art. 1 pkt 1 i art. 2 wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 1997 r. Ustawa została natomiast ogłoszona w Dzienniku Ustaw z 19 grudnia 1996 r. Tym samym przepisy, o których mowa w art. 4 pkt 1 weszły w życie po dwunastu dniach od dnia jej ogłoszenia (*vacatio legis*). W tej sytuacji nie można mówić o naruszeniu zasady niedziałania prawa wstecz skoro zmodyfikowana podstawa opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ma moc na przyszłość, a więc dotyczy tylko podatków płaconych z tego tytułu po 1 stycznia 1997 r. Ponadto przepisy wchodzące w życie z dniem 1 stycznia 1997 r. nie nakładają bezpośrednio żadnych obowiązków na gminę. Zmodyfikowane w nich obowiązki dotyczą podmiotów płacących podatek od nieruchomości.

Inną sprawą jest ocena, czy dwunastodniowe *vacatio legis* poprzedzające wejście w życie przepisów modyfikujących obowiązki podatnika można uznać za odpowiednie. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że adresat normy musi mieć zapewniony czas na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na bezpieczne podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania. Jest to szczególnie istotne gdy nowe przepisy dotyczą działalności gospodarczej, której swoboda jest gwarantowana przez przepisy konstytucyjne, bo podejmowanie decyzji gospodarczych wymaga zwykle czasu, by uniknąć strat. Z drugiej strony badanie konstytucyjności wprowadzenia w życie nowych przepisów polegać zawsze musi na materialnym określeniu, jaki okres *vacatio legis* ma charakter „odpowiedni” do ich treści i charakteru (zob. *orzeczenie z 18 października 1994 r.*, OTK w 1994 r., cz. II, s. 49–50). W rozpatrywanej sprawie wprowadzenie stosunkowo krótkiego okresu dostosowawczego uzasadnione było tym, że pierwszy termin wymagalności podatku obliczonego według nowej podstawy przypada na dzień 15 stycznia 1997 r. dla osób prawnych lub 15 marca dla osób fizycznych.

Z przedstawionych wyżej przyczyn Trybunał Konstytucyjny nie dopatrywał się niezgodności kwestionowanego art. 4 pkt 1 oraz pkt.4 ustawy z art. 2 i art. 167 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i dlatego orzekł jak w sentencji.