

56/4/A/2009

WYROK

z dnia 30 kwietnia 2009 r.

Sygn. akt U 2/08*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bohdan Zdziennicki – przewodniczący

Andrzej Rzepliński

Mirosław Wyrzykowski – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy, Ministra Pracy i Polityki Społecznej oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 8 stycznia i 30 kwietnia 2009 r., wniosku Rady Miasta Gorzowa Wielkopolskiego o zbadanie zgodności:

§ 5 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 sierpnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 166, poz. 1616, ze zm.) z art. 47 ust. 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 123, poz. 776, ze zm.), a przez to z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

§ 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 sierpnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 166, poz. 1616 oraz z 2004 r. Nr 174, poz. 1811) jest niezgodny z art. 47 ust. 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2008 r. Nr 14, poz. 92, Nr 227, poz. 1505 i Nr 237, poz. 1652 oraz z 2009 r. Nr 6, poz. 33), a przez to jest niezgodny z art. 92 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417 oraz z 2009 r. Nr 56, poz. 459) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na zbędność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

* Sentencja została ogłoszona dnia 12 maja 2009 r. w Dz. U. Nr 71, poz. 617.

I

1. Pismem z 19 grudnia 2007 r. Rada Miasta Gorzowa Wielkopolskiego wystąpiła z wnioskiem – zmodyfikowanym następnie pismem z 31 stycznia 2008 r. – o zbadanie zgodności § 5 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 sierpnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 166, poz. 1616, ze zm.; dalej: rozporządzenie) z art. 47 ust. 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (ówcześnie – Dz. U. Nr 123, poz. 776, ze zm., obecnie – Dz. U. z 2008 r. Nr 14, poz. 92, ze zm.; dalej: ustawa rehabilitacyjna), a przez to również z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

Wnioskodawca stwierdził, że mocą kwestionowanego przepisu gmina, która złoży wniosek o przekazanie kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu zwolnień z podatków (wynikających z art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy rehabilitacyjnej) w terminie do 31 lipca roku podatkowego (§ 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia), ale nie złoży drugiego wymaganego przepisami wniosku w terminie do 25 marca roku następującego po roku podatkowym (§ 3 ust. 1 pkt 2), musi w określonym terminie zwrócić Państwowemu Funduszowi Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: PFRON lub Fundusz) otrzymaną kwotę rekompensującą wraz z odsetkami w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych (dalej: odsetki podatkowe).

Kwestionowany przepis został wydany na podstawie art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, który – zdaniem wnioskodawcy – nie zawiera upoważnienia do wydania tego rodzaju regulacji. W tej sytuacji § 5 ust. 1 rozporządzenia jest niezgodny z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, a przez to – jako wydany z przekroczeniem ustawowego upoważnienia – godzi również w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Z delegacji ustawowej wynika, że właściwy minister został upoważniony do określenia (w porozumieniu z innym ministrem i po zasięgnięciu pewnej opinii) zasad obliczania i trybu przekazywania dotacji, a więc procedury przekazywania środków finansowych. Tymczasem zaskarżony przepis nakłada – w pewnych okolicznościach – sankcję w postaci obowiązku zwrotu otrzymanej kwoty dofinansowania, powiększonej o odsetki podatkowe (w wypadku wnioskodawcy, który złożył wniosek z jednodniowym opóźnieniem, chodzi o kwotę niemal 681 tys. zł, a łącznie z utratą drugiej części rekompensaty – o niemal 1,4 mln zł).

Wnioskodawca przedstawił konstytucyjną koncepcję źródeł prawa, zgodnie z którą możliwości regulacyjne w ramach rozporządzeń są ograniczone, a same rozporządzenia nie mogą normować sankcji prawnych, które winny być w sposób pełny i jednoznaczny unormowane w samej ustawie. Opisał również ustawowy mechanizm zwolnienia zakładów pracy chronionej (i zakładów aktywności zawodowej) z podatków i rekompensowania gminom utraconych dochodów przez PFRON. Zwrócił uwagę, że w delegacji ustawowej brakuje upoważnienia do pozbawiania gmin rekompensaty z tytułu utraty ich dochodów, wynikającej z obowiązkowego zwolnienia określonych zakładów z podatków. Wolą ustawodawcy jest zrekompensowanie tych utraconych dochodów, a delegacja ustawodawcy dotyczy jedynie „szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej”, nie zaś pozbawienia gmin rekompensaty.

Zdaniem wnioskodawcy, ustawodawca nie upoważnił ministra do ustalenia sankcji prawnych, bo w sformułowaniu „szczegółowe zasady obliczania i trybu przekazywania” nie mieści się wydanie regulacji o charakterze materialnoprawnym, za jaką trzeba uznać wyznaczenie terminu zawitego, którego naruszenie prowadzi do utraty konstytucyjnie i ustawowo zagwarantowanych dochodów własnych gminy (o materialnoprawnym charakterze terminów określonych w zaskarżonym rozporządzeniu orzekł sąd

administracyjny, zgadza się z tym również autor rozporządzenia). Zastosowanie przez prezesa Funduszu zaskarżonego przepisu prowadzi do definitywnej utraty dochodów własnych gminy, która – w razie niezłożenia wniosku w terminie – jest zobowiązana do zwrotu otrzymanej kwoty rekompensującej wraz z odsetkami podatkowymi i nie otrzyma drugiej części kwoty rekompensującej.

Wnioskodawca uzupełniając wskazał, że gdyby ustawodawca chciał wprowadzić terminy przekazywania przez gminy informacji i wykazów oraz sankcje za ich przekroczenie, to uczyniłby to w ustawie rehabilitacyjnej (np. tak, jak w jej art. 26c w stosunku do obowiązków pracodawców). Tymczasem z ustawowego upoważnienia nie sposób domniemywać kompetencji ministra w tym zakresie; mocą art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej ustawodawca nie upoważnił go do nałożenia na gminę sankcji w postaci konieczności zwrotu rekompensaty wraz z odsetkami podatkowymi.

Przekroczenie delegacji ustawowej prowadzi do narażenia gmin na utratę należnych im dochodów w wyniku pozbawienia rekompensaty za zrealizowanie obowiązkowych zwolnień z podatków. Nakaz zwrotu zrekompensowanej kwoty (za I półrocze wraz z należnymi odsetkami) oraz nieprzekazanie rekompensaty za II półrocze nie realizuje ponadto celu ustawy rehabilitacyjnej, którym jest zrekompensowanie gminom utraconych dochodów. Sytuacja przedstawia się więc następująco: ustawodawca zapewnia każdej gminie, która utraciła dochody ze zwolnień podatkowych, otrzymanie stosownej rekompensaty bez żadnych dodatkowych warunków, a minister – przepisem niższej rangi – nakazuje gminom zwrot kwot już przez nie otrzymanych oraz pozbawia je pozostałej części należnych kwot. Prowadzi to do bezpodstawnego wzbogacenia Funduszu kosztem gmin.

2. Pismem z 11 kwietnia 2008 r. Minister Pracy i Polityki Społecznej przedstawił stan prawny i wyjaśnił, że – w jego opinii – delegacja ustawowa ma szerszy zakres przedmiotowy, bo „Rozporządzenie określa (...) także szczegółowe zasady obliczania dotacji celowej, z uwzględnieniem wniosków gmin, zawierających dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnień, co ma umożliwić zrekompensowanie gminom utraconych dochodów”. Stwierdził, że „tryb postępowania (...) uwzględnia także wynikające z odrębnych przepisów terminy, co ma umożliwić przekazanie Funduszowi dotacji budżetowej na sfinansowanie tego zadania”, jednak owych przepisów odrębnych nie wskazał. Zwrócił natomiast uwagę, że niewywiązanie się z obowiązków może stanowić naruszenie dyscypliny finansów publicznych i podlegać stosownej odpowiedzialności. Stwierdził też, że w celu spełnienia oczekiwań gmin termin składania wniosków został w roku 2004 przedłużony.

Zdaniem Ministra, nałożony przez ustawodawcę obowiązek dotyczy określenia szczegółowych zasad obliczania dotacji celowej, a dla obliczenia kwoty przysługującej rekompensaty niezbędne są dane zawarte w składanych przez gminy wnioskach. To stąd wynika restryktywny sposób określenia konsekwencji niezłożenia tego wniosku przez gminę, dlatego też „skutki niedotrzymania terminu nie są już objęte zakresem trybu i należy je rozpatrywać na gruncie zasad obliczania rekompensaty”, bo PFRON nie będzie w stanie prawidłowo obliczyć kwoty dotacji, nie posiadając stosownych danych, do których dostarczenia gmina jest zobowiązana.

Minister stwierdził, że przekroczenie określonego w rozporządzeniu terminu dotyczy rocznie zaledwie kilkunastu gmin w skali kraju i skutkuje utratą prawa do dotacji, bo termin ten ma charakter materialnoprawny. W tej sytuacji skarżąca gmina „nie powinna (...) próbować przenosić odpowiedzialności za niedotrzymanie przez siebie terminu złożenia wniosku, na Ministra”.

3. Pismem z 15 maja 2008 r. wnioskodawca ustosunkował się do stanowiska Ministra stwierdzając, że rzeczywiście przekroczył o jeden dzień termin złożenia wniosku i nie przenosi odpowiedzialności za powyższe na Ministra. Przypomniawszy jednak, że Minister wyprowadził z delegacji ustawowej sankcję w postaci zwrotu zrekompensowanej i otrzymanej kwoty wraz z odsetkami podatkowymi, a do ustalenia takiej sankcji ustawodawca go nie upoważnił.

Wnioskodawca zwrócił uwagę, że – wbrew twierdzeniom Ministra, iż tryb postępowania został tak określony, aby gmina mogła zebrać dane, stanowiące podstawę wyliczenia kwoty rekompensaty – gmina nie dysponuje stosownymi danymi, bo (jak wyjaśnił właściwy naczelnik Urzędu Skarbowego), zakłady pracy chronionej i zakłady aktywności zawodowej, jako zwolnione z podatku od czynności cywilnoprawnych, nie mają obowiązku składania deklaracji w sprawie tego podatku. Tym samym gmina, chcąc zebrać w terminie dane, stanowiące podstawę wyliczenia rekompensaty, nie ma prawnych możliwości ich uzyskania. Wnioskodawca zwrócił uwagę, że inaczej jest w wypadku zwolnienia z podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego, bo podatnicy korzystający ze zwolnień i ulg mają obowiązek składać organowi podatkowemu (prezydentowi miasta) formularze dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania w zakresie niezbędnym do dokonania wymiaru podatku i jego poboru. Tym samym gmina ma niezbędne dane do rzetelnego sporządzenia wniosku o ubieganie się o zrekompensowanie dochodów utraconych z powodu zwolnień i ulg w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym, nie może jednak rzetelnie wypełnić wniosku w części dotyczącej ulgi, o której mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy rehabilitacyjnej. Nawet dokładając należytej staranności w zabezpieczaniu swoich dochodów gmina nie ma więc możliwości złożenia rzetelnego wniosku do PFRON i uzyskania rekompensaty utraconych dochodów własnych.

4. Pismem z 9 września 2008 r. Prokurator Generalny przedstawił stanowisko, że § 5 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia jest niezgodny z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej i z art. 92 ust. 1 Konstytucji. Uzasadniając powyższe, przedstawił wynikający z rozporządzenia mechanizm dwuetapowego przekazywania dotacji, wynikającej z art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej. Wskazał, że terminowe złożenie wolnych od braków lub błędów rachunkowych wniosków rodzi po stronie PFRON obowiązek przekazania gminom rekompensaty. Zwrócił uwagę, że zaskarżony przepis wprowadza szczególną regulację, zgodnie z którą uchybienie terminowi złożenia drugiego wniosku (nawet przy terminowym złożeniu pierwszego wniosku i po otrzymaniu części dotacji, w wysokości 50% przewidywanych skutków zwolnień podatkowych) rodzi po stronie gminy obowiązek zwrotu otrzymanych środków.

Prokurator Generalny stwierdził, że sprawa dotyczy konstytucyjnego systemu źródeł prawa i szczegółowo przedstawił orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie. Przypomniawszy brzmienie delegacji zawartej w art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, uznał, że stosując wykładnię językową należałoby przyjąć, iż zasady obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej uregulowane zostały w ustawie, a w akcie wykonawczym mają one zostać tylko „uszczegółowione”. Zwrócił jednak uwagę, że ustawa rehabilitacyjna nie określa bliżej zasad, zgodnie z którymi dotacja ma być obliczana i przekazywana gminom, brakuje również regulacji ustawowej określającej jakiegokolwiek warunki (poza utratą dochodów wskutek zastosowania zwolnień podatkowych), od których spełnienia przez gminę uzależnione jest otrzymanie dotacji. Ustawa rehabilitacyjna nie określa też, czy i w jakich okolicznościach gmina może stracić prawo do zrekompensowania utraconych dochodów. W wytycznych upoważnienia ustawodawca wskazał jedynie, że rozporządzenie winno uwzględniać wnioski gmin, w

których powinny mieścić się dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnień podatkowych, oraz mieć na względzie zrekompensowanie gminom utraconych dochodów.

Zestawiając normatywną zawartość art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej z zakresem delegacji ustawowej, zamieszczonej w ust. 7 tego przepisu, Prokurator Generalny wysnuł wniosek, że ustawodawca zdecydował się na uregulowanie w drodze aktu wykonawczego jedynie formalnego i technicznego instrumentarium stosowania normy wynikającej z art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej, czyli wykonywania przez PFRON obowiązku rekompensowania gminom dochodów utraconych wskutek zastosowania wobec niektórych podmiotów określonych zwolnień podatkowych. Nie sposób zatem nie dostrzec, że nałożenie na gminę obowiązków, związanych ze sformalizowaniem i ujednoliceniem sposobu przekazywania Funduszowi danych dotyczących skutków zwolnień podatkowych, jest jedynie „refleksem” zasadniczego celu rozporządzenia – określenia zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji. W opinii Prokuratora Generalnego wykładnia językowa delegacji ustawowej nie prowadzi do wniosku, że ministrowi powierzono uregulowanie również materii związanej z określeniem przyczyn utraty przez gminę prawa do dotacji celowej. W szczególności nie można domniemywać upoważnienia do ustanowienia w akcie wykonawczym normy, zgodnie z którą upływ określonego w rozporządzeniu terminu powoduje wygaśnięcie prawa, przyznanego w akcie prawnym wyższego rzędu. W pojęciu „szczegółowe zasady obliczania” dotacji celowej nie mieści się ustanowienie materialnoprawnej regulacji, określającej przyczyny utraty prawa do dotacji.

Reasumując, Prokurator Generalny podkreślił, że istnieją racje, przemawiające za sformalizowaniem, ujednoliceniem i ujęciem procesu obliczania i przekazywania dotacji celowej w ścisłe ramy czasowe. Postulat ten jest szczególnie uzasadniony w odniesieniu do wszelkich kwestii związanych z budżetem i przepływem kapitału, zwłaszcza w stosunkach prawnych, w których po jednej (lub – jak w wypadku zaskarżonej regulacji – po obu stronach), występują podmioty publiczne. Niemniej nawet uznanie, że ustawa rehabilitacyjna zawiera w tym względzie pominięcia czy luki, nie oznacza dopuszczalności ich wypełnienia w drodze rozporządzenia.

II

1. Na rozprawie 8 stycznia 2009 r. uczestnicy postępowania podtrzymali zajęte w pismach stanowiska.

Dodatkowo przedstawiciel Ministra Pracy i Polityki Społecznej (dalej: MPiPS) podkreślił, że podstawowe znaczenie ma rekompensowanie gminom utraconych dochodów w formie dotacji celowej, podlegającej niezwykle surowemu reżimowi rozliczania. Zwrócił uwagę na dwuetapowość refundowania, polegającą na tym, że najpierw PFRON otrzymuje dotację z budżetu państwa, a następnie sam udziela dotacji celowej jednostkom samorządu terytorialnego (w praktyce Ministerstwo Finansów przelewa z rachunku ogólnego budżetu państwa na rachunek dysponenta części 44 budżetu państwa – czyli MPiPS kwotę dotacji celowej, a PFRON – dwa razy do roku – występuje do ministerstwa pracy o tę dotację). Działania PFRON są więc sprzężone z realizacją budżetu państwa, której wszystkie elementy i etapy muszą ze sobą współgrać – stąd konieczne jest sprecyzowanie terminów poszczególnych działań. Są to terminy techniczne, które muszą być określone, by cały system mógł spójnie działać. Przedstawiciel MPiPS uznał, że materialną podstawą udzielania i rozliczania dotacji jest art. 46a ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej (odsyłający w zakresie ustaleń i rozliczeń kwot dotacji do zasad przyjętych w budżecie państwa) oraz art. 107 pkt 2 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104, ze zm.; dalej: ustawa

finansowa), a podstawą zwrotu środków jest art. 145 ustawy finansowej. Wobec tego PFRON nie wydaje żadnych opartych na rozporządzeniu decyzji, z których wynikałby obowiązek zwrotu przekazanych środków. Stwierdzenie, że § 5 ust. 1 rozporządzenia statuuje wygaśnięcie prawa jednostki samorządu terytorialnego przez upływ terminu, uznał za „zbyt uproszczone i schematyczne, opierające się tylko na analizie tego jednego przepisu w oderwaniu od pozostałej materialnej podstawy do udzielenia i zwrotu tych dotacji”. Zdaniem przedstawiciela MPiPS § 5 rozporządzenia nie jest materialną podstawą żądania zwrotu dotacji również dlatego, że nie ma w nim „żadnych mechanizmów, które by uprawniały do żądania zwrotu na tej podstawie”.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podkreślił, że użyty w upoważnieniu ustawowym termin „szczegółowy” wyklucza wprowadzenie nowości normatywnej, dopuszczając jedynie doprecyzowanie tego, co już zostało uregulowane w ustawie. Uznał też, że w użytym w upoważnieniu zwrocie „zasady obliczania” nie mieści się upoważnienie do określenia zasad przyznawania dotacji bądź do uregulowania zasad jej cofania, a przekroczenie granic upoważnienia ustawowego przez organ wykonawczy jest ewidentne. Zwrócił ponadto uwagę, że zaskarżony przepis jest bardzo restrykcyjny, bo nie dość, że w wyniku choćby niewielkiego opóźnienia gmina nie otrzyma drugiej części dotacji, to jeszcze odebrana zostanie jej część wcześniej wypłacona. Podkreślił też, że choć w odniesieniu do pierwszego wniosku przepis stanowi o „przewidywanych rocznych skutkach zwolnień”, to jednak na dzień 30 czerwca zwolnienia są rzeczywiste i udokumentowane. Na podstawie tego wniosku wypłacana jest dotacja, którą gmina ma prawo potraktować jako należną. Uznał, że potraktowanie terminów określonych w § 3 jako instrukcyjnych bądź przywracalnych byłoby wystarczające dla dochowania zasad dyscypliny finansów publicznych.

2. Na rozprawie 30 kwietnia 2009 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska przedstawione w pismach i na rozprawie 8 stycznia 2009 r.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot zaskarżenia.

Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest § 5 ust. 1 w związku z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 29 sierpnia 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 166, poz. 1616, ze zm.; dalej: rozporządzenie). Regulacja ta sprowadza się do obowiązku zwrotu przez gminę kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu zwolnień wraz z odsetkami w wysokości ustalonej jak dla zaległości podatkowych (dalej: odsetki podatkowe), jeśli gmina ta nie złożyła w terminie drugiego z wniosków do Prezesa Zarządu Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (dalej: PFRON, Fundusz). Charakter wniosków i konstrukcja ustawowego zwolnienia zostaną omówione niżej.

Regulacji tej wnioskodawca zarzucił niezgodność z art. 47 ust. 7 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2008 r. Nr 14, poz. 92, ze zm.; dalej: ustawa rehabilitacyjna), brzmiącym: „Minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, po zasięgnięciu opinii Komisji

Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady obliczania i tryb przekazywania gminom dotacji celowej, o której mowa w ust. 2, z uwzględnieniem wniosków gmin, zawierających dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnień, o których mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1, mając na względzie zrekomensowanie gminom utraconych dochodów”.

Niezgodność rozporządzenia z przepisem upoważniającym pociąga za sobą – zdaniem wnioskodawcy – niezgodność z art. 92 ust. 1 Konstytucji, który brzmi: „Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu”.

2. Ustawowa konstrukcja zwolnień podatkowych dla zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej oraz rekompensowania gminom utraty dochodów własnych z tego tytułu.

2.1. Mocą art. 31 ust. 1 ustawy rehabilitacyjnej podmiot prowadzący zakład pracy chronionej lub zakład aktywności zawodowej (cechy takich zakładów, wymogi ich dotyczące oraz tryb przyznawania im tego statusu normują art. 28-30 ustawy rehabilitacyjnej) jest zwolniony (w stosunku do tego zakładu) z podatków (z wyłączeniem podatku od gier, od środków transportowych od towarów i usług oraz akcyzowego, z cła i podatków dochodowych) i opłat (z wyjątkiem opłaty skarbowej i opłat o charakterze sankcyjnym). Zwolnienie to w odniesieniu do podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego następuje za zasadach określonych w przepisach odrębnych, a w odniesieniu do podatku od czynności cywilnoprawnych przysługuje tylko, jeżeli dokonana czynność pozostaje w bezpośrednim związku z prowadzeniem zakładu. Nadmienić należy, że środki „zaoszczędzone” z tytułu tych zwolnień, podmiot prowadzący zakład pracy chronionej przekazuje w 10% na Fundusz, a w 90% – na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych, zaś prowadzący zakład aktywności zawodowej – na zakładowy fundusz aktywności (art. 31 ust. 3 i 4 ustawy rehabilitacyjnej).

Zgodnie z ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539, ze zm.), źródłami dochodów własnych gminy są wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych, a także wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów, eksploatacyjnej (w części określonej ustawą z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze, Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947, ze zm.) i innych. Niezależnie od tego gminie przypada dodatkowo 39,34% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz 6,71% wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych od podatników zamieszkałych albo posiadających siedzibę na jej obszarze.

2.2. W świetle powyższego zwolnienie zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej z podatków i opłat ma bezpośrednie przełożenie na wysokość dochodów własnych gmin. Ustawodawca, świadom tego faktu, stworzył mechanizm, którego celem jest zapobieżenie negatywnym – z punktu widzenia gmin – skutkom tego zwolnienia. Mechanizm ów, unormowany w art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej, polega na przeznaczeniu środków Funduszu na pełne zrekomensowanie gminom – w formie dotacji celowej – dochodów utraconych na skutek zastosowania ustawowego zwolnienia z podatków (ale już nie z opłat). Innymi słowy, środki, których gmina nie otrzymała tytułem

wpływów z podatków, są jej przekazywane przez Fundusz, a szczegółowe zasady obliczania i tryb przekazywania gminom tej dotacji ma określić właściwy minister we współpracy z dwoma innymi podmiotami. Musi on przy tym uwzględnić wnioski gmin, zawierające dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnień, mając na względzie zrekompensowanie im utraconych dochodów.

2.3. Zgodnie z art. 45 ustawy rehabilitacyjnej Fundusz jest funduszem celowym, posiadającym osobowość prawną, stosującym zasady rachunkowości oraz przepisy kodeksu postępowania administracyjnego i podlegającym nadzorowi ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego. Przychodami PFRON są między innymi (art. 46): wynikające z ustawy rehabilitacyjnej wpłaty pracodawców, dotacje z budżetu państwa oraz inne dotacje i subwencje, spadki, zapisy i darowizny, dobrowolne wpłaty pracodawców oraz dochody z działalności gospodarczej. Co istotne, na rekompensaty dla gmin związane ze zwolnieniem podatkowym, o którym mowa, Fundusz otrzymuje dotację celową z budżetu państwa w wysokości 50% dochodów utraconych przez gminy z tytułu zastosowania ustawowego zwolnienia (art. 46a ust. 1 pkt 2 ustawy rehabilitacyjnej). Kwota tej dotacji jest ustalana i rozliczana zgodnie z zasadami przyjętymi w budżecie państwa, a sama dotacja jest przekazywana przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający pełne i terminowe wykonanie zadania.

3. Tryb rekompensowania gminom utraty dochodów, normowany zaskarżonym rozporządzeniem.

3.1. Unormowane kwestionowanym rozporządzeniem zasady obliczania oraz tryb przekazywania gminom dotacji celowej ze środków PFRON przedstawiają się następująco.

Gminy, na formularzu stanowiącym załącznik do rozporządzenia, składają Prezesowi Zarządu PFRON (za pośrednictwem właściwego miejscowo oddziału Funduszu) wnioski o wypłatę kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu zwolnień z podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego oraz podatku od czynności cywilnoprawnych (wnioski te mogą zostać skorygowane w terminie określonym w § 5 ust. 3 rozporządzenia). Zgodnie z § 3 rozporządzenia, wnioski te składane są dwukrotnie w odniesieniu do jednego roku podatkowego. Najpierw – w terminie do 31 lipca roku podatkowego – gmina składa wniosek, wykazując w nim przewidywane roczne skutki zwolnień (wynikające z decyzji, dokonanych czynności cywilnoprawnych w formie aktów notarialnych oraz z deklaracji i informacji podatkowych na dany rok podatkowy, według stanu na dzień 30 czerwca roku podatkowego, za który sporządzany jest wniosek); oznacza to, że gmina – na podstawie „twardych” i sprawdzalnych danych z pierwszego półrocza szacuje pełne roczne skutki zwolnień. Następnie zaś – w terminie do 25 marca roku następującego po roku podatkowym – gmina składa drugi wniosek, wykazując w nim faktyczne roczne skutki zwolnień, według stanu na dzień 31 grudnia roku podatkowego, którego wniosek ów dotyczy. Pierwszy z wniosków można zatem – na potrzeby niniejszej sprawy – określić mianem „szacunkowego” (choć opartego na ścisłych danych), drugi zaś – mianem „rozliczeniowego”.

Na marginesie wspomnieć należy, że termin określony rozporządzeniem został wydłużony z dnia 9 sierpnia 2004 r. (mocą rozporządzenia Ministra Polityki Społecznej z dnia 27 lipca 2004 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej ze środków Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, Dz. U. Nr 174, poz. 1811), bo pierwotnie wniosek „rozliczeniowy” miał być składany do dnia 25 lutego roku następującego po roku podatkowym.

3.2. Złożone przez gminę wnioski są w określonych terminach sprawdzane przez PFRON pod względem rachunkowym i formalnym (w wypadku braków lub błędów rachunkowych we wnioskach Fundusz wzywa gminy do ich usunięcia; nieusunięcie braków lub błędów powoduje pozostawienie wniosków bez rozpoznania), a Prezes Zarządu Funduszu przekazuje na ich podstawie gminom kwoty rekompensujące dochody utracone z tytułu zwolnień (§ 4 rozporządzenia). Czyni to w dwóch transzach. Do 15 października roku podatkowego przekazuje gminom 50% kwot wykazanych we wniosku „szacunkowym” (czyli przekazuje 50% rocznego uszczerbku dochodów, oszacowanego przez gminę na podstawie danych z pierwszego półrocza), a następnie – do 31 maja roku następującego po roku podatkowym – przekazuje gminom 100% kwot wykazanych we wniosku „rozliczeniowym” (czyli 100% faktycznego uszczerbku dochodów, udokumentowanego danymi z całego roku), ale pomniejszone o kwotę rekompensującą, wypłaconą w pierwszej transzy (na podstawie wniosku „szacunkowego”).

Na podstawie § 5 ust. 1 rozporządzenia gmina, która złożyła w terminie wniosek „szacunkowy”, ale nie złożyła w terminie wniosku „rozliczeniowego”, zobowiązana jest do zwrotu (na rachunek Funduszu, w terminie do 31 maja roku następującego po roku podatkowym) kwoty otrzymanej na podstawie wniosku „szacunkowego” wraz z odsetkami podatkowymi. W przypadku niedokonania zwrotu „samodzielnie”, gmina wzywana jest do tego przez Prezesa Zarządu Funduszu. Nie otrzymuje również drugiej transzy rekompensaty.

Na marginesie, należy zauważyć, że jeśli gmina nie złoży wniosku „szacunkowego”, złoży zaś wniosek „rozliczeniowy” (oparty na danych z całego roku), to otrzyma kwotę rekompensującą utracone dochody w pełnej wysokości (§ 5 ust. 2 rozporządzenia).

4. Istota sprawy, wzorce kontroli.

Wzorcami kontroli przepisów rozporządzenia wnioskodawca uczynił przepis ustawy, zawierający upoważnienie do wydania rozporządzenia, oraz przepis Konstytucji, dotyczący treści ustawowych upoważnień, a także warunków wydawania aktów wykonawczych.

Istotą sprawy jest zarzut naruszenia konstytucyjnego systemu źródeł prawa ze względu na przekroczenie przez autora rozporządzenia granic upoważnienia ustawowego. Ze względu na to, że zagadnienie to wielokrotnie było przedmiotem zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego (m.in. w orzeczeniu z 28 maja 1986 r., sygn. U. 1/86, OTK w latach 1986-1995, t. I, poz. 2 oraz w wyrokach z: 5 stycznia 1998 r., sygn. P. 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1; 6 stycznia 1998 r., sygn. U. 15/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 2; 27 kwietnia 1999 r., sygn. P. 7/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 72; 26 października 1999 r., sygn. K. 12/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 120; 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156 oraz 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 76), za zbędne uznać trzeba przedstawianie go w całości. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny ogranicza się w tym miejscu jedynie do konstatacji mających znaczenie zasadnicze.

Każde rozporządzenie ma charakter aktu wykonawczego wydawanego na podstawie ustawy i w celu jej wykonania, co oznacza, że winno być ono wydane na podstawie wyraźnego (a więc nieopartego na domniemaniu czy wykładni celowościowej), szczegółowego upoważnienia i w zakresie określonym tym upoważnieniem. Prócz niesprzeczności z ustawą, na podstawie której zostało wydane, nie może też być ono sprzeczne z normami konstytucyjnymi ani z żadnymi obowiązującymi ustawami, które w sposób bezpośredni lub pośredni regulują materię, będącą przedmiotem rozporządzenia.

Co najistotniejsze, brak stanowiska ustawodawcy w określonej kwestii musi być interpretowany jako nieudzielenie w danym zakresie kompetencji normodawczej. Istnieje zatem funkcjonalny związek pomiędzy ustawą a wydawanym z jej upoważnienia aktem wykonawczym. Oba te akty tworzą bowiem pewną całość „zaprogramowaną” przez ustawodawcę, decydującego o podziale regulowanej materii pomiędzy nimi. Z tego też względu zakres swobody autora rozporządzenia wyznaczony jest pozytywnie (przez ustawowe wskazanie zakresu spraw przekazanych do unormowania) oraz negatywnie (przez wymaganie braku niezgodności z wszystkimi normami hierarchicznie wyższymi). Zadaniem rozporządzenia jest wykonywanie ustawy, a nie jej uzupełnianie, modyfikacja czy powtarzanie jej postanowień. W konsekwencji akt wykonawczy nie może normować kwestii czy zagadnień nieuregulowanych w ustawie, choćby nawet wydawało się to – z jakiegokolwiek punktu widzenia – celowe lub pożądane.

Patrząc na to zagadnienie z drugiej strony, wskazać należy ciążący na ustawodawcy obowiązek odpowiedniej „zawartości” upoważnienia, które powinno określać element podmiotowy (kto ma wydać akt wykonawczy), przedmiotowy (co winno być w nim uregulowane) i treściowy (jak ów przedmiot ma być unormowany). Określenie elementu treściowego to wymagane Konstytucją zamieszczenie w upoważnieniu wytycznych. Ich całkowity brak przesądza o niekonstytucyjności upoważnienia. Ponadto jeżeli ustawa upoważnia do unormowania kilku materii o odrębnym przedmiotowo charakterze, to wytyczne muszą dotyczyć oddzielnie każdej z tych materii. Treściowe minimum wytycznych nie ma charakteru stałego, a wyznaczane musi być *a casu ad casum* stosownie do regulowanej materii i jej związku z sytuacją obywatela. Nie ulega natomiast wątpliwości, że wytyczne nie muszą być zawarte w przepisie formułującym upoważnienie do wydania rozporządzenia. Dopuszczalne jest ich zamieszczenie w innych przepisach ustawy, o ile możliwe jest precyzyjne zrekonstruowanie ich treści.

Z powyższego wynika, że wzajemne relacje pomiędzy ustawą a rozporządzeniem oparte są zawsze na założeniu, że akt wykonawczy konkretyzuje przepisy ustawy. Może on być wydany tylko w zakresie określonym w upoważnieniu, w jego granicach i w celu wykonania ustawy w zgodzie z normami konstytucyjnymi, a także z wszystkimi obowiązującymi ustawami. Ustrojodawca – w art. 92 Konstytucji – wyraził wolę pełnego, podmiotowego i przedmiotowego określenia zakresu prawa podustawowego i w tym celu nałożył na ustawodawcę zwykłego obowiązek precyzyjnego i szczegółowego formułowania zakresu delegacji, a na organy upoważnione do wydawania rozporządzeń – obowiązek ścisłego wykonywania delegacji. Akt wykonawczy jest tym samym ściśle związany z wolą ustawodawcy, wyrażoną w ustawowej delegacji. Modyfikacja czy też uzupełnianie ustawy w drodze rozporządzenia nie mogą być usprawiedliwiane tym, że przepis upoważniający zawiera sformułowanie „szczegółowe zasady i tryb postępowania”. Nie należy bowiem do kompetencji organu wydającego akt wykonawczy stwierdzanie, że zamieszczenie w rozporządzeniu pewnych treści normatywnych byłoby racjonalne czy celowe, mimo że delegacja nie zawierała stosownego upoważnienia.

5. Analiza zarzutów i konkluzja.

Skrótowno reasumując uwagi zawarte w 2 i 3 punkcie III części uzasadnienia, stwierdzić należy, że wskutek ustawowego zwolnienia pewnych podmiotów z niektórych podatków, gminy ponoszą wymierny uszczerbek. Wolą ustawodawcy jest im on rekompensowany przez Fundusz w formie dotacji celowej, pochodzącej w połowie ze środków PFRON, a w połowie – z dotacji celowej budżetu państwa (choć „płatnikiem” całości jest PFRON). Co ważne, ustawa rehabilitacyjna przesądza, że rekompensata następuje „w wysokości utraconych dochodów”, nie ustanawia też żadnych szczególnych

warunków, których spełnienie warunkowałoby jej otrzymanie. Przekazuje ona natomiast „szczegółowe zasady obliczania i tryb przekazywania gminom dotacji celowej” do określenia właściwemu ministrowi w drodze rozporządzenia. Zgodnie z tym aktem, gmina wnioskuje o rekompensatę składając wniosek „szacunkowy”, oparty na precyzyjnych danych z pierwszego półrocza. Na jego podstawie wypłacana jest połowa wnioskowanej kwoty. Następnie gmina składa wniosek „rozliczeniowy”, odzwierciedlający faktyczny roczny uszczerbek dochodów, będący podstawą wypłaty „kwoty rekompensującej” w wysokości wskazanej we wniosku, pomniejszonej o kwotę wypłaconą w pierwszej transzy. W niejakiu uproszczeniu przyjąć więc można, że pierwsza transza dotacji celowej ma charakter swoistej zaliczki, zaś druga transza ma charakter uzupełniająco-rozliczeniowy i *per saldo* gmina otrzymuje od Funduszu pełen zwrot uszczerbku poniesionego w dochodach wskutek ustawowego zwolnienia pewnych podmiotów z podatków.

Cała regulacja nie wzbudzałaby wątpliwości, gdyby organ upoważniony nie zamieścił w akcie wykonawczym postanowienia, w myśl którego skutkiem niezłożenia (albo nieterminowego złożenia – jak ma to miejsce w wypadku wnioskodawcy) wniosku „rozliczeniowego” jest – po pierwsze – definitywna utrata rekompensaty, po wtóre zaś – konieczność uiszczenia swoistej „kary” w postaci odsetek podatkowych. Skutek ten następuje w całkowitym oderwaniu od faktycznego uszczerbku gminnych dochodów.

Zakwestionowane przez wnioskodawcę postanowienie rozporządzenia sprowadza się do ustanowienia materialnoprawnego terminu, nieprzewidzianego ustawą rehabilitacyjną, którego dochowanie – czyli złożenie przed jego upływem wniosku „rozliczeniowego” – jest nieprzewidzianym przez ustawodawcę warunkiem uzyskania rekompensaty. Nie sposób nie dostrzec, że ani art. 47, ani też inne przepisy ustawy rehabilitacyjnej nie określają żadnych szczególnych czy też dodatkowych przesłanek, których spełnienie byłoby warunkiem otrzymania przez gminę dotacji celowej. Z ustawy rehabilitacyjnej wynika jasno, że jedynym takim warunkiem jest sam fakt utraty przez gminę dochodów, wykazany przez nią w stosownym wniosku. Ustawodawca upoważnił określony podmiot wyłącznie do określenia „szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom dotacji celowej” i wydał wytyczne, by stało się to z uwzględnieniem wniosków gmin, zawierających dane o rocznych skutkach zastosowania zwolnienia podatkowego, oraz konieczności zrekompensowania im utraconych dochodów w pełnej wysokości (ta ostatnia konstatacja wynika z art. 47 ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej).

W tym kontekście należy przypomnieć, że w orzeczeniu z 23 października 1995 r., sygn. K. 4/95 (OTK ZU nr 2/1995, poz. 11), Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „Konieczne jest (...), aby »szczegółowe zasady« (...) nie wprowadzały nowych (pozaustawowych) kryteriów od których uzależnione jest nabycie prawa” (w sprawie chodziło o prawo do dodatku mieszkaniowego, ale konstatacja zachowuje swą aktualność), a w wyroku z 29 czerwca 2004 r., sygn. U 1/03 (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 60) podkreślił, że w pojęciu „szczegółowych zasad” nie mieści się wydawanie regulacji o charakterze materialnoprawnym.

Na gruncie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, i doktryny, nie budzi wątpliwości, że organ upoważniony, wydając akt wykonawczy, nie może uzupełniać nim przesłanek realizowania normy prawnej zawartej w przepisach ustawy. Takiego działania organu nie usprawiedliwia ani ustawowa formuła upoważniająca do określenia „szczegółowych zasad i trybu”, ani luka (niekompletność) w upoważnieniu, ani też przekonanie organu wykonawczego o celowości czy racjonalności zamieszczenia w akcie wykonawczym pewnych postanowień (por. K. Działocha, uwaga 19 do art. 92, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. II, Warszawa 2001).

Prokurator Generalny przytoczył trafne stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 5 grudnia 2006 r., sygn. akt I OSK 646/06, Lex nr 213865),

znajdujące pełne odniesienie do rozpatrywanej tu sprawy, a wydane w związku ze stypendiami socjalnymi dla studentów. Przenosząc wyrażone przez sąd twierdzenia na grunt niniejszej sprawy stwierdzić trzeba, że wprowadzenie w akcie wykonawczym nieprzewidzianego ustawą terminu składania wniosków o przyznanie przysługującego z mocy ustawy świadczenia, wraz z postanowieniem, że złożenie ich po terminie wiąże się z negatywnymi skutkami dla podmiotu uprawnionego (tu: konieczności zwrotu części rekompensaty powiększonej o odsetki podatkowe), stanowi wykroczenie poza materię przekazaną do uregulowania w akcie wykonawczym. Wprowadzenie zawitego terminu materialnoprawnego oznacza bowiem ustanowienie w rozporządzeniu nowego – nieznanego ustawie – warunku, od którego spełnienia uzależnione jest skorzystanie z dobrodziejstwa ustawy.

Mając na uwadze, że ani przepis upoważniający, ani inne przepisy ustawy rehabilitacyjnej nie zawierają postanowień, które upoważniałyby właściwego ministra do zawarcia w rozporządzeniu regulacji takiej, jak zakwestionowana, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że § 5 ust. 1 rozporządzenia jest niezgodny z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej, a przez to również z art. 92 ust. 1 Konstytucji.

6. Częściowe umorzenie postępowania.

Stwierdzając niezgodność § 5 ust. 1 rozporządzenia z art. 47 ust. 7 ustawy rehabilitacyjnej i z art. 92 ust. 1 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny uznaje zarazem orzekanie o tym przepisie „w związku z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia” (jak to zostało ujęte w *petitum*) za zbędne, co stanowi przesłankę umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Zbędność wydania wyroku w tym zakresie wynika z tego, że ze wskazanymi wzorcami kontroli sprzeczne jest nie tyle wyznaczenie gminom pewnych „porządkowych” terminów składania wniosków, ile nadanie jednemu z nich materialnoprawnego charakteru i powiązanie z jego niedotrzymaniem dotkliwych konsekwencji, co mieści się w dyspozycji § 5 ust. 1 rozporządzenia.

7. Uwagi uzupełniające.

7.1. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że niniejsze rozstrzygnięcie dotyczy wyłącznie aspektu formalnego poruszonego zagadnienia. Przedmiotem sprawy nie była bowiem treść unormowania, przewidującego określone konsekwencje niedochowania pewnego terminu, ale to, że unormowanie to znalazło się w akcie wykonawczym mimo braku należytego ustawowego umocowania. W szczególności Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że nie rozstrzyga o celowości ani potrzebie istnienia takiego rozwiązania. Ustawodawca winien sprawę rozważyć i rozstrzygnąć, czy wprowadzenie określonego terminu i powiązanie z jego niedochowaniem negatywnych skutków dla gmin jest słuszne, celowe i potrzebne, choćby ze względu na skalę zagadnienia (około 2,4 tys. zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej) czy procedury budżetowe. Powinien przy tym wziąć pod uwagę, że pozbawienie gmin rekompensaty za cały rok, w razie choćby jednodniowego (jakkolwiek nagannego) opóźnienia w złożeniu wniosku, jest rozwiązaniem nadmiernie dolegliwym, zwłaszcza w sytuacji, gdy złożyła ona wcześniej wniosek „szacunkowy”, oparty wszak na sprawdzalnych danych z pierwszego półrocza roku podatkowego. Dla zmniejszenia wspomnianej nadmiernej dolegliwości można wyobrazić sobie choćby stworzenie mechanizmu „potrącania” pewnego procentu rekompensaty w zależności od stopnia przekroczenia terminu.

7.2. Uzupełniając, Trybunał Konstytucyjny – nawiązując do pisemnego stanowiska Ministra Pracy i Polityki Społecznej (dalej: MPiPS) – wskazuje, że bez znaczenia jest, czy kwestionowana regulacja prowadzi do negatywnych skutków w jednym, kilkunastu czy kilkuset przypadkach w skali kraju. Istotnie, „od organów administracji samorządowej wymagać można (...) więcej niż od innych podmiotów”, zwłaszcza gdy „prezydent miasta, będący organem podatkowym (...) egzekwuje terminowe wywiązywanie się podatników [ze] zobowiązań”. Te wyższe wymagania nie oznaczają jednak, że organ wykonujący upoważnienie ustawowe może przekroczyć jego granice, ustanawiając pozaustawowy warunek wypłaty rekompensaty, przysługującej wszak – w pełnej wysokości – z mocy samej ustawy rehabilitacyjnej.

Nawiązując do stanowiska wyrażonego przez przedstawiciela MPiPS na rozprawie 8 stycznia 2009 r., Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że argumentacja oparta na art. 107 pkt 2 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104, ze zm.; dalej: ustawa finansowa) i art. 46a ust. 2 ustawy rehabilitacyjnej ma na celu dowiedzenie, że środki przekazywane przez PFRON gminom są dotacjami celowymi, co jednak nie było kwestionowane. Jednocześnie art. 145 ustawy finansowej nie może być jednak podstawą zwrotu środków wypłaconych przez PFRON gminie, bo enumeratywnie wymienia sytuacje, w których dotacja ma być zwrócona. Otóż zwrot ma nastąpić, gdy została ona pobrana nienależnie lub w nadmiernej wysokości oraz gdyby została ona wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem. Żadna z tych sytuacji nie ma w analizowanym wypadku miejsca, bo – po pierwsze – nie sposób ustalić, jakie wykorzystanie otrzymanych środków byłoby zgodne, a jakie niezgodne z ich „przeznaczeniem” (skoro dotacja przeznaczona jest na zrekompensowanie utraconych dochodów, nie zaś na realizację jakiegoś konkretnego celu), po wtóre – podstawa prawna, ustawa rehabilitacyjna, istnieje (a więc nie sposób mówić o „nienależności”), po trzecie zaś – wysokość kwoty rekompensaty wynika z „twardych” danych, więc nie istnieje niebezpieczeństwo otrzymania środków „nadmiernych”. Skoro zaś art. 145 ustawy finansowej nie stanowi podstawy zwrotu wypłaconych dotacji, to przyjęcie argumentacji MPiPS, że również § 5 rozporządzenia nie jest materialną podstawą żądania zwrotu dotacji (bo brak w nim „mechanizmów, które by uprawniały do żądania zwrotu na tej podstawie”), prowadziłoby do wniosku, iż dotychczasowe działania Prezesa Zarządu PFRON były w istocie bezprawne, a gminy wcale nie miały obowiązku zwracać otrzymanych kwot rekompensujących.

7.3. Na marginesie Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że podniesione przez wnioskodawcę trudności z udokumentowaniem uszczerbku dochodów, związanego ze zwolnieniem zakładów pracy chronionej i zakładów aktywności zawodowej z podatku od czynności cywilnoprawnych, pozostają całkowicie poza zakresem niniejszej sprawy i poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak na wstępie.